

**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

**A cobrança de tributos e a efetivação  
dos direitos fundamentais – análise  
jurídico-comparativa entre os  
ordenamentos português e brasileiro**

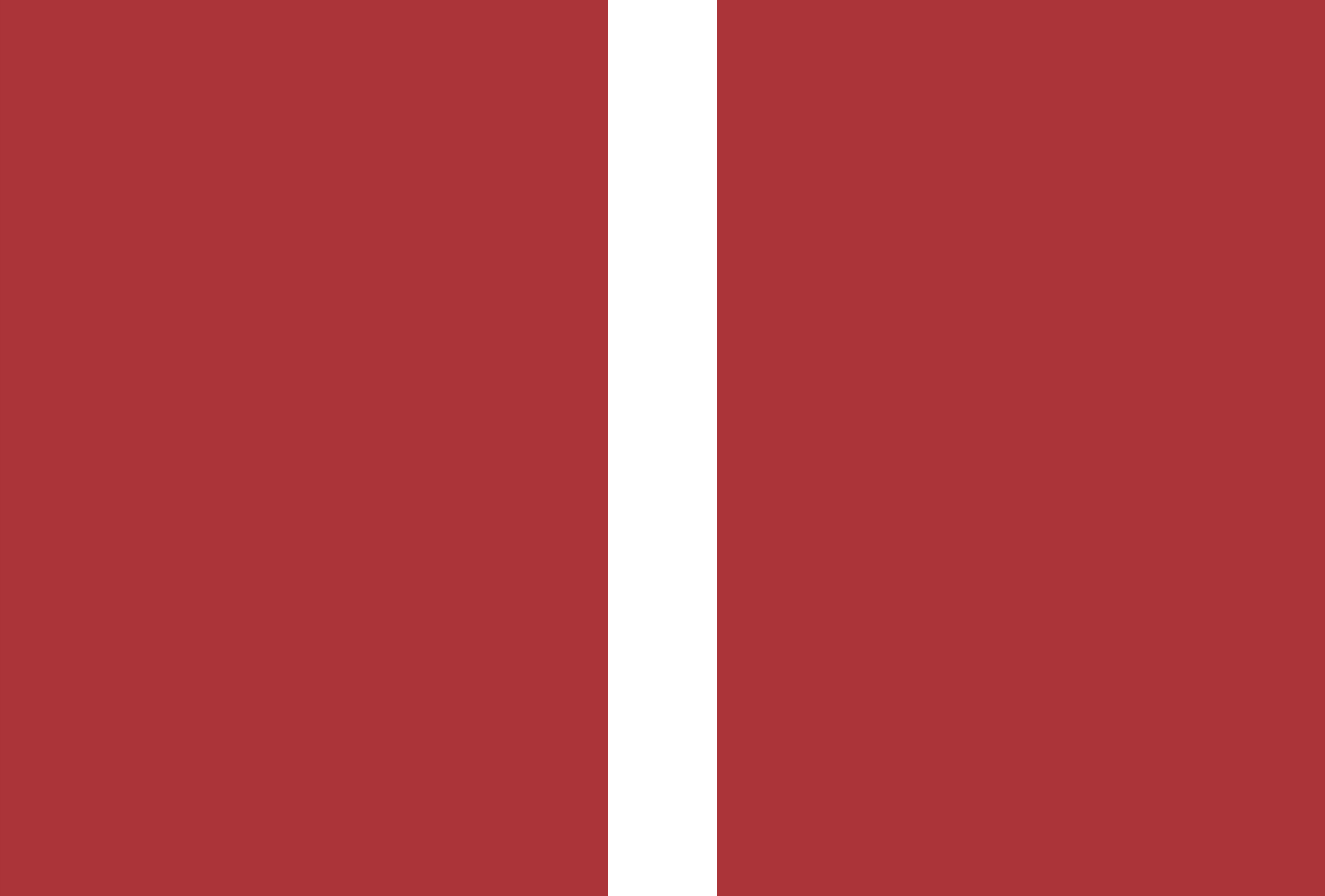
Elaine Gonçalves Weiss de Souza

Elaine Gonçalves Weiss de Souza

**A cobrança de tributos e a efetivação  
dos direitos fundamentais – análise  
jurídico-comparativa entre os  
ordenamentos português e brasileiro**

UMinho | 2018

maio de 2018





**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Elaine Gonçalves Weiss de Souza

**A cobrança de tributos e a efetivação  
dos direitos fundamentais – análise  
jurídico-comparativa entre os  
ordenamentos português e brasileiro**

Tese de Doutoramento em Ciências Jurídicas  
Especialidade em Ciências Jurídicas Públicas

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

## DECLARAÇÃO

Nome: ELAINE GONÇALVES WEISS DE SOUZA

Endereço eletrónico: elainegws@yahoo.com.br

Passaporte: FK416999 – Brasil

Título da tese: A cobrança de tributos e a efetivação dos direitos fundamentais – análise jurídico-comparativa entre os ordenamentos português e brasileiro

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Doutoramento em Ciências Jurídicas

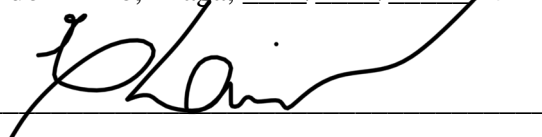
Especialidade em Ciências Jurídicas

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE DE DOUTORAMENTO APENAS PARA EFEITO DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO QUE A TAL SE COMPROMETE.

Portugal, Universidade do Minho, Braga,

30/05/2018

Assinatura do aluno: \_\_\_\_\_



## DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração da presente dissertação. Confirmo que em todo o trabalho conducente à sua elaboração não recorri à prática de plágio ou a qualquer forma de falsificação de resultados. Mais declaro que tomei conhecimento integral do Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Universidade do Minho, 30/05/2018

Nome completo:

Assinatura:

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. Oliveira', is written over a horizontal line.



## **AGRADECIMENTOS**

Imensamente, a Deus, a Jesus e a Nossa Senhora, nossa mãe.

Sempre, a meu filho, e mais talentoso passarinho do mundo, Irvyn Henrique.

Com forte admiração, a meu nobre orientador Dr. Prof. Joaquim Freitas da Rocha.

Carinhosamente, ao viking David Vieites.

E a Portugal, de onde vieram alguns de meus antepassados e para onde retorno sempre com muito amor.





## **RESUMO**

Esta pesquisa tem como objetivo o estudo da cobrança de tributos em face da efetivação dos direitos fundamentais, numa análise jurídico e também comparativa entre os ordenamentos de Portugal e do Brasil. Será abordado o retrospecto histórico das cobranças tributárias nas terras brasileiras a partir do seu inicial encontro com os portugueses até os dias atuais. Segue-se na análise dos princípios, dos direitos fundamentais, da sua evolução, característica e classificação, seus conflitos, do princípio da reserva do possível, do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, dos deveres fundamentais, da distinção entre direitos fundamentais e direitos humanos, do princípio da dignidade da pessoa humana, e dos métodos e princípios de interpretação constitucional. Na sequência, esquadrinham-se os direitos fundamentais no ordenamento jurídico de Portugal, com foco no direito ao mínimo existencial e aos direitos fundamentais individuais, voltando-se para a jurisprudência do Tribunal Constitucional, e para a base legislativa advinda da União Europeia. Segue-se na avaliação dos direitos fundamentais no Brasil, a legitimidade ativa para sua demanda, o controle de convencionalidade, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com o aprofundamento na investigação de vários julgados relacionados a temática, as súmulas vinculantes. Procura-se estabelecer as concepções de direito tributário, as significações do conceito de sistema tributário e de tributo. São expostas as principais características do sistema tributário do Brasil, as peculiaridades da sua hierarquia de normas em matérias tributárias, as espécies tributárias, e a repartição de receitas. Entabula-se também o sistema tributário de Portugal, suas espécies tributárias, a divisão entre a tributação sobre o consumo, rendimentos e patrimônio, os aspectos associados à União Europeia, numa abordagem tributária constitucional. Posteriormente, designa-se a situação do conflito entre a arrecadação dos tributos e a efetivação do orçamento, passando pela avaliação de sintonia entre a instituição e a cobrança, a política fiscal, as finanças públicas, o orçamento em Brasil e Portugal, e a arrecadação tributária como meio de efetivação do princípio da dignidade da pessoa. Delineiam-se as versões do conceito e estado, do estado fiscal, e vistoria-se a real necessidade das obrigações estatais frente aos direitos sociais, a figura atual dos contribuintes, a situação da proteção do contribuinte, a visão do estado como um inimigo, e a justiça fiscal. Exploram-se alguns exemplos de outros países, examina-se o poder vinculado do estado para cobrar e a não discricionariedade, o princípio da supremacia do interesse público no Brasil e em Portugal, o dever fundamental de pagar tributos, e a narrativa sobre o estado que erra na área tributária. Expõem-se a execução fiscal em Portugal, pontuando-se a situação estatística das dívidas dos portugueses, o sigilo da dívida tributária, os princípios que estruturam o processo tributário, o ato administrativo da liquidação tributária, as taxas judiciárias, os tribunais tributários especializados, a

legitimidade ativa para a cobrança tributária, a representação da fazenda pública, os pressupostos formais do título executivo, a citação, as possíveis formas de defesas do contribuinte, em especial a Reclamação Graciosa, as Reclamações Graciosas Necessárias, a Revisão dos Atos Tributários, o Processo de Impugnação Judicial, a Ação Administrativa, a Ação de Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária, e a Oposição à Execução Fiscal. Aborda-se também o requerimento de dação em pagamento, a solicitação do pagamento em prestações, a resolução alternativa de litígios em matéria tributária, a penhora na execução fiscal, a penhora do direito de habitação/moradia frente aos direitos fundamentais, a verificação e graduação de créditos, a venda dos bens penhorados, a suspensão e a extinção da execução fiscal, as Reclamações contra as decisões do órgão execucional, a Intimação para um procedimento, os processos para a derrogação do sigilo bancário, os recursos contra os atos jurisdicionais, os recursos dos despachos interlocutórios na impugnação, a revisão de sentença e a providências cautelares. Ao fim, o trabalho dedica-se à execução fiscal no Brasil, indicando-se dados sobre a ineficiência da execução fiscal, o conceito de processo, os princípios constitucionais do processo civil, os princípios destacáveis às execuções em geral, a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a execução fiscal em face dos direitos fundamentais. São tecidas considerações sobre a desjudicialização parcial da execução fiscal, o princípio da executoriedade, o princípio da autotutela, a representação da fazenda pública em juízo, o objeto da cobrança em dívida ativa, a citação judicial, os valores ínfimos, a discussão administrativa prévia da dívida ativa, as defesas possíveis do contribuinte, em destaque a exceção de pré-executividade, embargos, ação declaratória, ação anulatória, mandado de segurança, os privilégios do crédito tributário, o pagamento, a penhora, a impenhorabilidade do bem de família, a suspensão e a extinção, e os casos de danos morais. Por derradeiro, seguem as conclusões sobre a pesquisa.

## **RÉSUMÉ**

Cette recherche vise à étudier la perception des impôts face à l'application des droits fondamentaux, une analyse juridique et aussi comparative entre les systèmes du Portugal et du Brésil. Le recul historique des charges fiscales sur le sol brésilien de votre première rencontre avec les Portugais à nos jours sera couvert. L'analyse suivante des principes, droits fondamentaux, son évolution, les caractéristiques et la classification, leurs conflits, le principe de réservation possible, le principe du caractère raisonnable et de proportionnalité des droits fondamentaux, la distinction entre les droits fondamentaux et les droits de l'homme le principe de la dignité humaine, ainsi que les méthodes et les principes d'interprétation constitutionnelle. Ensuite, analyser les droits fondamentaux dans le système juridique du Portugal, en mettant l'accent sur le droit au minimum existentiel et à certains droits fondamentaux, d'examiner la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et la base législative découlant de l'Union européenne. Ce qui suit est l'évaluation des droits fondamentaux au Brésil, la légitimité active à sa demande, le contrôle de conventionnalité, et la jurisprudence de la Cour suprême, avec l'approfondissement de l'enquête sur plusieurs thèmes liés au procès, les précédents contraignants. Il vise à établir les concepts de droit fiscal, la signification du concept de système fiscal et de l'impôt. Les principales caractéristiques du système fiscal au Brésil sont exposées, les particularités de la hiérarchie des normes en matière fiscale, les espèces fiscales, et le partage des revenus. Entabula est également le régime fiscal du Portugal, de ses espèces affluents, la division entre la fiscalité sur la consommation, les revenus et les actifs, les aspects liés à l'Union européenne, une approche fiscale constitutionnelle. Par la suite, fait référence au conflit entre la perception des impôts et la réalisation du budget, par l'évaluation de l'accord entre l'institution et la collecte, la politique budgétaire, les finances publiques, le budget au Brésil et au Portugal, ainsi que la collecte taxe comme un moyen de réalisation du principe de la dignité humaine. Versions outline-up du concept et de l'état, la situation fiscale et enquête-le besoin réel des obligations de l'Etat envers les droits sociaux, le chiffre actuel des contribuables, la situation de la protection du contribuable, la vision de l'État comme un ennemi, et la fiscalité. Explore quelques exemples d'autres pays, examine le pouvoir d'Etat lié à charger et sans discrétion, le principe de la suprématie de l'intérêt public au Brésil et au Portugal, le devoir fondamental de payer des impôts, et le récit de l'état qui commet une erreur le domaine fiscal. Le privilège fiscal s'expose au Portugal, marquant la situation statistique des dettes des Portugais, le secret de la dette fiscale, les principes qui structurent la procédure fiscale, l'acte administratif de règlement des taxes, les frais judiciaires, les tribunaux fiscaux spécialisés, légitimité actif pour la perception des impôts, la représentation des finances publiques, la légitimité active des hypothèses formelles de l'ordre d'exécution, la citation, les formes possibles

de défenses des contribuables, en particulier la demande administrative, les plaintes Gracious nécessaires, l'examen lois fiscales, le processus de mise en accusation judiciaire, administrative, la reconnaissance d'action d'un droit ou un intérêt en matière fiscale, et l'opposition à l'application de l'impôt. Adresses est également obligation de paiement dation, demande le paiement en plusieurs versements, le règlement extrajudiciaire des différends en matière fiscale, l'attachement à l'application de la taxe, la fixation du droit à l'avant logement / logement aux droits fondamentaux, la vérification et l'obtention du diplôme crédits, la vente des biens saisis, la suspension et la cessation de l'application de l'impôt, les plaintes contre les décisions du corps Executional, le subpoena à une procédure, les processus de la dérogation du secret bancaire, les recours contre les actes judiciaires, les ressources des ordres interlocutoires en opposition, de rouvrir le dossier et à des mesures de protection. A la fin, le travail est consacré à l'application impôt au Brésil, ce qui indique des données sur l'inefficacité de l'application des lois fiscales, le processus de conception, les principes constitutionnels de la procédure civile, les principes détachables sur les exécutions en général, la position de la Cour suprême privilège fiscal fédéral sur en face des droits fondamentaux. considérations sont faites sur la desjudicialização partielle de l'application de l'impôt, le principe de l'exécution, le principe de autotutela, la représentation des finances publiques au tribunal, la perception de l'objet en dette, la citation à comparaître, le niveau extrêmement bas, la discussion administrative préalable encours de la dette, les moyens de défense du contribuable, a souligné l'exception de pré-exécution, embargos, action déclaratoire, un recours en annulation, injonction, les privilèges du crédit d'impôt, paiement, mise en gage, la famille insaisissabilité bien, la suspension et la résiliation, et les cas de dommages moraux. En dernier, suite aux conclusions de la recherche.

## **ABSTRACT**

This research aims to study the collection of taxes in the face of fundamental rights established, in a legal analysis and also comparative between the frameworks of Portugal and Brazil. It will be approached the history retrospect of tax charges in Brazilian lands, since its initial meeting with the Portuguese until the present day. It follows the analysis of the principles, fundamental rights, its evolution, characteristic and classification, its conflicts, the principle of possible reserve, the principle of reasonableness and proportionality, the fundamental duties, the distinction between fundamental rights and human rights, the principle of human dignity, and of the methods and principles of constitutional interpretation. In the sequence, the fundamental rights in the legal system of Portugal is analyzed with a focus on the right to the minimum existential to a dignified human existence, and to the fundamental rights individual, turning to the Constitutional Court case-law, and to the legislative basis from the European Union. It follows the evaluation of fundamental rights in Brazil, the active legitimacy to its demand, the control of conventionality, and the case-law of the Supreme Court, with the deepening investigation of several judged related to the theme and the overviews bindings. It seeks to establish the conceptions of tax law, the meanings of the tax concept and tribute system. The main features of Brazil's tax system are exposed, as well the peculiarities of its hierarchy of rules in tax matters, the species and the distribution of tax revenue. Entering into the tax system of Portugal, its tax species, the division between taxation over consumption, income and heritage asset, the aspects associated with the European Union, in a constitutional tax approach. Subsequently, the situation of the conflict between the tax collection and the effective budget is appointed, passing through the evaluation of harmony among the institution and the collection, the fiscal policy, public finances, the budget in Brazil and Portugal, and the tax collection as a mean of stablishing or operationalizing the principle of the personal dignity. The versions of the concept and state and the fiscal state are been delineated, and it has been inspected a real need of the obligations in front of social rights, the current taxpayers, the situation of the taxpayer's protection, the vision of the state as an enemy, and the fiscal justice. Some examples of other countries has been explored, the power linked to the state to collect and not being discretionary, the principle of supremacy of the public interest in Brazil and Portugal, the fundamental duty to pay tributes, and the narrative about the state that makes mistakes in the tax area. The fiscal execution in Portugal is exposed punctuating the statistical situation of the Portuguese debts, the confidentiality of the tax debt, the principles that governing the tax process, the administrative act of tax settlement, the judicial fees, the specialized tax courts, the active legitimacy for tax collection, the representation of the Public Treasury, the active legitimacy, the formal assumptions of the executive title, the citation, the possible forms of taxpayer's defense, in

particular the Administrative Complaint, the Administrative appeal Required, the Tax Acts Revision, the Process of judicial appeal, the Administrative Action, the Action of Recognition of a Right or Interest in Tax Matters, and the Opposition to Fiscal Enforcement. It brings up the request of Accord and Satisfaction (transfer of something in lieu of payment), the payment in installments, alternative dispute resolution on tax matters, the attachment in foreclosure, the attachment of the right of housing front of fundamental rights, the verification and graduation of credits, sale of seized property, the suspension and termination of tax enforcement, complaints against the decisions of the governing body that conducts the foreclosure, the Subpoena to a procedure, the administrative processes for derogation of banking secrecy, the appeals against judicial acts, the interlocutory orders resources under challenge, the revision of a sentence and precautionary measures. Finalizing, the work is dedicated to the legal enforcement of tax payments in Brazil, indicating data about the inefficiency of tax execution, the concept of procedure, the constitutional principles of civil procedure, the principles spotlighted to the execution in general, the Brazil's Supreme Court position over tax execution and facing the fundamental rights. Considerations were made about the possibility of an administrative tax execution or partially administrative, the principle of enforceability, the principle of own defense, the representation of the Public Treasury on a court, the object of liability recovering, the summons, the smallest values, the prior administrative discussion of the past due liability, the possible response of the taxpayer, the pre-execution exception, embargoes, declaratory action, annulment action, security mandate, the privileges of the tax credit, the payment, the attachment, family's asset unseizability, the suspension and extinction, and the cases of moral damages. At the end, follow the conclusions about the research.

## INDICE GERAL

RESUMO .....	vii
RÉSUMÉ .....	ix
ABSTRACT .....	xi
1. INTRODUÇÃO .....	1
2. ENUNCIACÃO DO PROBLEMA.....	7
3. HIPÓTESES INICIAIS.....	8
4. IMPORTÂNCIA CIENTÍFICA.....	8
5. OBJETIVOS .....	12
CAPÍTULO I.....	13
APONTAMENTOS HISTÓRICOS SOBRE OS PRIMÓDIOS DAS COBRANÇAS DOS TRIBUTOS NO BRASIL E SUAS ORIGENS PORTUGUESAS .....	13
1.1 O Retrospecto da Evolução Temporal da Cobrança dos Tributos no Brasil .....	13
1.1.1 Das Ordenações Portuguesas e a Cobrança Tributária .....	16
1.1.2 O Período Colonial.....	21
1.1.3 O Período Imperial.....	38
1.1.4 O Período Republicano .....	43
1.2 Destaque da Evolução da Legislação Fiscal em Portugal.....	47
1.2.1 O Período Monárquico.....	49
1.2.2 A Proclamação da República Portuguesa .....	50
1.2.3 A Reforma Fiscal do Ano de 1922.....	51
1.2.4 O Estado Novo .....	52
1.2.5 A Promulgação da CRP/76 .....	54
CAPÍTULO II .....	55
OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....	55
2.1 O Conceito de Princípios e Princípios Jurídicos .....	55
2.2 A Evolução dos Princípios na Área Tributária .....	61
2.3 Os Direitos Fundamentais e suas Características.....	64
2.4 A Evolução dos Direitos Fundamentais.....	74
2.5 A Classificação dos Direitos Fundamentais.....	83
2.6 O Princípio da Reserva do Possível Frente ao Mínimo Existencial .....	86
2.7 Os Conflitos entre os Direitos Fundamentais .....	91
2.7.1 O Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade .....	94
2.8 Os Deveres Fundamentais.....	96
2.9 A Distinção entre os Direitos Fundamentais e os Direitos Humanos.....	99

2.10 O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana .....	104
2.11 Os Direitos Fundamentais e a Interpretação Constitucional .....	111
2.11.1. Os Métodos de Interpretação Constitucional .....	114
2.11.2 Os Princípios de Interpretação da Constituição .....	116
2.12 Os Direitos Fundamentais em Portugal .....	118
2.12.1 Os Direitos Fundamentais e o Tribunal Constitucional Português .....	123
2.12.2 Os Direitos Fundamentais e o Mínimo Existencial em Portugal .....	131
2.12.3 A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia .....	134
2.12.4 Os Direitos Fundamentais Individuais na Interpretação do TC .....	136
2.13 Os Direitos Fundamentais no Brasil .....	137
2.13.1 A Legitimidade Ativa Frente aos Direitos Fundamentais no Brasil .....	141
2.13.2 O Controle de Convencionalidade no Brasil.....	143
2.13.3 A Jurisprudência no Brasil sobre os Direitos Fundamentais .....	145
2.13.3.1 A Visão do STF sobre os Direitos Fundamentais e o Princípio da Reserva do Possível ..	145
2.13.3.2 A Penhora do Imóvel Utilizado para o Trabalho .....	151
2.13.3.3 A Impenhorabilidade de Veículo de Baixo Valor que Auxilia Portador de Necessidades Especiais.....	153
2.13.3.4 O Registro do Devedor em Cadastros Nacionais de Restrição ao Crédito .....	155
2.13.3.5 A Impenhorabilidade do Imóvel Dado em Usufruto a Pessoa em Situação Vulnerável ...	156
2.13.3.6 O Respeito a Interpretação da Normas como Direito Fundamental .....	157
2.13.3.7 A Relativização da Coisa Julgada frente aos Direitos Fundamentais .....	158
2.13.3.8 A Prescrição e os Direitos Fundamentais .....	159
2.13.3.9 O Processo de Execução e o Direito Fundamental ao Devido Processo Legal Seguro ....	161
2.13.3.10 Os Direitos Fundamentais entre os Particulares .....	162
2.13.3.11 Os Direitos Fundamentais Individuais .....	163
2.13.3.12 Os Direitos Fundamentais Individuais na Área Tributária .....	167
2.14 As Súmulas Vinculantes e a Temática Tributária .....	173
CAPÍTULO III.....	179
O SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	179
3.1 As Concepções de Direito Tributário.....	179
3.1.1 As Significações do Conceito de Sistema Tributário.....	181
3.1.2 O Conceito Jurídico de Tributo no Brasil .....	183
3.2 O Sistema Tributário no Brasil .....	186
3.2.1 A Hierarquia das Normas em Matéria Tributária .....	187
3.2.2 As Espécies Tributárias.....	189
3.2.3 As Espécies Tributárias Nominadas da CRFB/88 .....	191
3.2.4 A Repartição Constitucional das Receitas Tributárias.....	193
3.3 O Sistema Tributário Português .....	194
3.3.1 As Espécies Tributárias Constitucionais.....	195



3.3.2 A Tributação sobre o Consumo .....	198
3.3.3 A Tributação sobre os Rendimentos .....	200
3.3.4 A Tributação sobre o Patrimônio .....	201
3.3.5 A União Europeia e a Questão Tributária Para Portugal .....	206
3.3.6 As Diretivas Fiscais do Conselho da União Europeia .....	209
3.3.7 A Abordagem Tributária na Constituição Portuguesa .....	214
3.4 O Conflito entre a Arrecadação dos Tributos e a Efetivação do Orçamento .....	217
3.5 A Necessidade de Sintonia entre a Instituição e a Cobrança .....	220
3.6 A Política Fiscal e as Finanças Públicas .....	224
3.7 O Orçamento em Portugal.....	230
3.8 O Orçamento no Brasil .....	232
3.9 A Arrecadação Tributária como Meio de Efetivação do Princípio da Dignidade .....	235
CAPÍTULO IV.....	241
A EXECUÇÃO FISCAL EM PORTUGAL.....	241
4.1 Aspectos Iniciais .....	241
4.2 O Sigilo da Execução Fiscal .....	246
4.3 Os Princípios que Estruturam o Processo Tributário .....	249
4.4 O Ato Administrativo de Liquidação.....	254
4.5 As Taxas Judiciárias.....	256
4.6 Os Tribunais Tributários Especializados - Competência Judiciária .....	257
4.7 A Legitimidade Ativa.....	261
4.8 A Representação da Fazenda Pública em Portugal.....	263
4.9 A Legitimidade Passiva .....	266
4.10 Os Pressupostos Formais do Título Executivo .....	268
4.11 A Citação na Execução Fiscal.....	269
4.12 As Defesas do Contribuinte ante a Cobrança Tributária.....	272
4.12.1 A Reclamação Graciosa .....	276
4.12.2 As Reclamações Graciosas Necessárias (Prévias).....	281
4.12.3 A Revisão dos Atos Tributários .....	282
4.12.4 O Processo de Impugnação Judicial.....	284
4.12.5 A Ação Administrativa .....	288
4.12.6 A Ação de Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária.....	288
4.12.7 A Oposição à Execução Fiscal.....	289
4.12.8 O Requerimento de Dação em Pagamento .....	301
4.13 A Solicitação do Pagamento em Prestações - Parcelamento .....	302
4.14 A Resolução Alternativa de Litígios em Matéria Tributária.....	307
4.15 A Penhora na Execução Fiscal.....	310
4.15.1 A Penhora do Direito de Habitação/Moradia em Portugal .....	325

4.16 A Verificação e Graduação de Créditos.....	335
4.17 A Venda dos Bens Penhorados .....	339
4.18. A Suspensão da Execução Fiscal .....	344
4.19 A Extinção da Execução Fiscal.....	349
4.20 As Reclamações das Decisões do Órgão de Execução Fiscal .....	351
4.21 A Intimação para um Comportamento.....	352
4.22 O Processo para a Derrogação do Sigilo Bancário .....	353
4.23 Dos Recursos dos Atos Jurisdicionais .....	354
4.24 Os Recursos dos Despachos Interlocutórios na Impugnação.....	357
4.25 A Revisão da Sentença.....	358
4.26 As Providências Cautelares.....	358
CAPÍTULO V .....	361
A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL .....	361
5.1 Aspectos Introdutórios .....	361
5.2 O Conceito de Processo .....	363
5.3 Os Princípios Constitucionais do Processo Civil.....	366
5.4 Os Princípios Destacáveis às Execuções em Geral.....	370
5.5 O Princípio da Executoriedade e o Princípio da Autotutela .....	373
5.6 A Posição do STF sobre a Execução Fiscal e os Direitos Fundamentais .....	377
5.7 A Proposta de Desjudicialização Parcial os Direitos Fundamentais.....	380
5.8 A Representação da Fazenda Pública em Juízo .....	392
5.9 O Objeto da Cobrança em Dívida Ativa .....	396
5.10 A Citação na Execução Fiscal.....	401
5.11 A Cobrança de Valores Ínfimos.....	408
5.12 A Discussão Administrativa Prévia da Dívida Tributária.....	413
5.13 As Defesas do Contribuinte Judicialmente .....	415
5.13.1 A Exceção de Pré-Executividade .....	415
5.13.2 Os Embargos à Execução Fiscal .....	416
5.13.3 A Ação Declaratória e a Ação Anulatória em Matéria Tributária .....	423
5.13.4 O Mandado de Segurança .....	424
5.14 Os Privilégios do Crédito Tributário.....	426
5.15 Do Pagamento ou Da Penhora .....	428
5.15.1 A Impenhorabilidade do Bem de Família .....	439
5.15.2 O Redirecionamento para o Sócio .....	446
5.16 As Causas de Suspensão .....	447
5.17 As Causas de Extinção.....	453
5.18 Os Danos Morais.....	454
5.19 A Ineficiência da Execução Fiscal no Brasil .....	456

---

5.20 A Não-Intervenção do Ministério Público .....	461
CAPÍTULO VI.....	463
O ESTADO QUE COBRA .....	463
6.1 As Versões do Conceito do Estado .....	463
6.2 O Estado e a Pobreza .....	473
6.3 As Dívidas dos Portugueses .....	480
6.4 As Dívidas dos Brasileiros .....	484
6.5 O Estado Fiscal .....	485
6.6 O Estado e o Contribuinte .....	497
6.7 A Proteção dos Direitos Fundamentais do Contribuinte.....	504
6.8 O Fator Corrupção .....	514
6.9 A Justiça Fiscal .....	521
6.10 A Execução Fiscal e Outros Exemplos Estrangeiros .....	528
6.11 O Poder Vinculado do Estado para Cobrar e a Não-Discrecionabilidade .....	531
6.12 O Princípio da Supremacia do Interesse Público no Brasil .....	534
6.13 O Princípio da Supremacia do Interesse Público em Portugal.....	546
6.14 O Dever Fundamental de Pagar Tributos.....	553
6.15 O Princípio Constitucional ao Desespero .....	560
6.16 O Estado que Erra .....	564
5. CONCLUSÕES .....	569
6. LISTA DE REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E FONTES CITADAS .....	581
7. REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS.....	617



## **ROL DE ABREVIATURAS**

Art. – artigo

AT – Autoridade Tributária de Portugal

CADH – Corte Americana de Direitos Humanos

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CEDH – Corte Europeia de Direitos Humanos

CIDH - Corte Interamericana de Direitos Humanos

CIEC - Código dos Impostos Especiais de Consumo de Portugal

CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis de Portugal

CNJ – Conselho Nacional de Justiça do Brasil

CPA – Código de Procedimento Administrativo de Portugal

CPB/40 – Código Penal Brasileiro de 1940

CPC/13 – Código de Processo Civil de Portugal de 2013

CPC/73 – Código de Processo Civil do Brasil de 1973

CPCP – Código de Processo Civil de Portugal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário de Portugal

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos de Portugal

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CRP/76 – Constituição da República Portuguesa de 1976

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Portugal

EUA – Estados Unidos da América

ICMS – Imposto sobre a circulação de Mercadorias e Serviços do Brasil

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana do Brasil

IVA – Imposto sobre valor agregado de Portugal

LEF – Lei de Execução Fiscal do Brasil

LGT – Lei Geral Tributária de Portugal

LTC – Lei do Tribunal Constitucional de Portugal

NCPC/15 – Novo Código de Processo Civil do Brasil de 2015

ONU – Organização das Nações Unidas

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PIB – Produto Interno Bruto

PIDESC - Pacto Internacional de Direitos Económicos e Sociais e Culturais

QPPO - Quadro de Programação Plurianual Orçamental

RAT - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de Portugal

RFAL - Regime Financeiro das Autarquias e Entidades Intermunicipais de Portugal

STA – Supremo Tribunal Administrativo de Portugal

STF – Supremo Tribunal Federal do Brasil

STJ – Superior Tribunal de Justiça do Brasil

TC – Tribunal Constitucional de Portugal

TCA- Tribunal Central Administrativo de Portugal

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

## 1. INTRODUÇÃO

O *objeto* da presente tese a partir da teoria dogmática do direito, são os princípios e os direitos fundamentais, invocando-se, especificamente, a problemática de sua efetivação em face do processo de execução fiscal<sup>1</sup> de acordo com a legislação de Portugal e do Brasil, explicitando-se tal de forma descritiva.

A fim de bem elucidar a pesquisa, anuncia-se que para sua elaboração foi utilizado o método indutivo, onde, por meio de uma via de premissas particulares e diversas, observadas na seara das ciências jurídicas<sup>2</sup>, foi realizada a formulação de um novo raciocínio geral, verificando situações específicas para a consolidação dos julgamentos que concluem essa investigação.

As técnicas de investigação utilizadas foram da categoria, do conceito operacional, do referente e do fichamento, todas essencialmente bibliográficas<sup>3</sup>, tendo por base a doutrina, a jurisprudência e a legislação<sup>4</sup>.

O objetivo institucional da presente tese é a obtenção do título de Doutora em Direito, no ramo de conhecimento das Ciências Jurídicas, na área de Ciências Jurídicas Públicas, com foco em Direito Tributário, pela Escola de Direito da Universidade do Minho.

O presente trabalho tem como norte as disciplinas de história do direito, direito tributário, direito processual civil, direito constitucional e direito orçamentário. Os resultados do trabalho se dão pelo exame das hipóteses a partir da temática dividida em seis capítulos.

No Capítulo I abordam-se os temas das cobranças tributárias a partir de um retrospecto da evolução temporal dos tributos no Brasil, iniciando-se pela época da vigência das ordenações portuguesas, e seguindo-se pelo período colonial, período imperial, até chegar ao atual período republicano. Uma vez apresentado o contexto histórico brasileiro, avalia-se também o soerguimento

---

<sup>1</sup> Desde já se deixa precavido que os termos fiscal e tributário serão tidos como sinônimos neste trabalho, quando mais se estiver a falar da própria execução fiscal. Eventuais distinções serão pontualmente assinaladas.

<sup>2</sup> É relevante desde já especificar que embora o objeto do estudo seja primordialmente as normas e princípios jurídicos, não se furtou este trabalho de apresentar um guarnecido compêndio de dados históricos, estatísticos, teorias econômicas e sociológicas a par de em nome da política jurídica movimentar a discussão dos temas, e dar legitimidade ao resultado, consoante se espera das pesquisas no complexo mundo da atualidade. Tais itens, com natureza metajurídica, conectam-se inevitavelmente com mais força na seara tributária, a qual depende tanto da moral quanto do tecnicismo. Data vênica, há muitas fontes jurídicas na atualidade, comom nunca se teve em qualquer outra época, porém muito menos verdades. É salutar mencionar a admiração pelos pesquisadores nos tempos anteriores às tecnologias de informação, pela enorme dificuldade que certamente tinham em obter literaturas e informações. Não se compreende mais que qualquer trabalho científico abdique de outras ciências com o fito de isolar-se, posto que a interdisciplinariedade e a transdisciplinariedade revelam-se como a mola propulsora para a verdadeira compreensão da humanidade.

<sup>3</sup> Como autora, e mulher, deixo aqui o registro que como já era de se esperar, a maior parte da bibliografia estudada advém dos autores homens. Foi muito difícil encontrar mulheres autoras principalmente nas pesquisas históricas. Isso demonstra o quanto o mais básico dos direitos fundamentais, a igualdade entre as pessoas, ainda é um desafio gigantesco, e quem dirá, a igualdade entre as pessoas e o estado diante do contexto fiscal. De toda maneira, desde que os direitos fundamentais passaram a ser expressamente colocados no corpo constitucional evoluiu, ainda que a passos lentos, a presença feminina nas cátedras, embora ainda sejam a maioria da população, tanto no Brasil quanto em Portugal.

<sup>4</sup> PASOLD, Cesar Luiz. *Prática da pesquisa jurídica – idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito*. 9 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2005. p.29 a 72 e 97 a 148.

da legislação tributária em Portugal, a partir da sua fase monárquica, pela proclamação da república, pelo estado novo, até a promulgação da CRP/76.

No Capítulo II é perscrutado o conceito do termo princípio visto pelo prisma jurídico, e também os direitos fundamentais e sua evolução, suas características e classificação. Aprofunda-se a observação sobre o princípio da reserva do possível, o conflito entre os direitos fundamentais, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os deveres fundamentais, a distinção entre direitos fundamentais e direitos humanos, o princípio da dignidade da pessoa humana, e os métodos e princípios de interpretação constitucional. Na sequência, esquadrinham-se os direitos fundamentais no ordenamento jurídico de Portugal, com foco no direito ao mínimo existencial e aos direitos fundamentais individuais, voltando-se para a jurisprudência do Tribunal Constitucional, e para a base legislativa advinda da União Europeia. Segue-se na avaliação dos direitos fundamentais no Brasil, a legitimidade ativa para sua demanda, o controle de convencionalidade, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com o aprofundamento na investigação de vários julgados relacionados a temática.

No Capítulo III procura-se estabelecer as concepções de direito tributário, as significações do de sistema tributário, e de tributo. São expostas as principais características do sistema tributário do Brasil, as peculiaridades da sua hierarquia de normas em matéria tributárias, as espécies tributárias, e a repartição de receitas. Entabula-se também o sistema tributário de Portugal, suas espécies tributárias, a divisão entre a tributação sobre o consumo, rendimentos e patrimônio, os aspectos associados à União Europeia, numa abordagem tributária constitucional. Posteriormente, designa-se a situação do conflito entre a arrecadação dos tributos e a efetivação do orçamento, passando pela avaliação de sintonia entre a instituição e a cobrança, a política fiscal, finanças públicas, o orçamento em Brasil e Portugal, e a arrecadação tributária como meio de efetivação do princípio da dignidade da pessoa.

No Capítulo IV expõem-se a execução fiscal em Portugal, pontuando-se a situação estatística das dívidas dos portugueses, o sigilo da dívida tributária, os princípios que estruturam o processo tributário em Portugal, o ato administrativo de liquidação tributária, as taxas judiciárias, os tribunais tributários especializados, a legitimidade ativa para a cobrança, a representação da fazenda pública, a legitimidade ativa, os pressupostos formais do título executivo, a citação, as possíveis formas de defesas do contribuinte, em especial a Reclamação Graciosa, as Reclamações Graciosas Necessárias, a Revisão dos Atos Tributários, o Processo de Impugnação Judicial, a Ação Administrativa, a Ação de Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária, e a Oposição à Execução Fiscal. Aborda-se também o requerimento de dação em pagamento, a solicitação do pagamento em prestações, a resolução alternativa de litígios em matéria tributária, a penhora na execução fiscal, a penhora do direito de habitação/moradia frente aos direitos



fundamentais, a verificação e graduação de créditos, a venda dos bens penhorados, a suspensão e a extinção da execução fiscal, as Reclamações contra as decisões do órgão execucional, a Intimação para um procedimento, os processos para a derrogação do sigilo bancário, os recursos contra os atos jurisdicionais, os recursos dos despachos interlocutórios na impugnação, a revisão de sentença e as providências cautelares.

O Capítulo V dedica-se pôr fim à execução fiscal no Brasil, indicando-se dados sobre a ineficiência da execução fiscal, o conceito de processo, os princípios constitucionais do processo civil, os princípios destacáveis às execuções em geral, a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a execução fiscal frente os direitos fundamentais. São tecidas considerações sobre a desjudicialização parcial da execução fiscal frente aos direitos fundamentais, o princípio da executoriedade, o princípio da autotutela, a representação da fazenda pública em juízo, o objeto da cobrança em dívida ativa, a citação, os valores ínfimos, a discussão administrativa prévia da dívida ativa, as defesas possíveis do contribuinte, em destaque a exceção de pré-executividade, embargos, ação declaratória, ação anulatória, mandado de segurança, os privilégios do crédito tributário, o pagamento, a penhora, a impenhorabilidade do bem de família, a suspensão e a extinção, e os casos de danos morais frente às execuções fiscais.

No Capítulo VI delineiam-se as versões do conceito e estado, do estado fiscal, e vistoria-se a real necessidade das obrigações estatais frente aos direitos sociais, a figura atual dos contribuintes, a situação da proteção do contribuinte, a visão do estado como um inimigo, e a justiça fiscal. Explora-se alguns exemplos de outros países, o poder vinculado do estado para cobrar, a não discricionariedade, o princípio da supremacia do interesse público no Brasil e em Portugal, o dever fundamental de pagar tributos, e a narrativa sobre o estado que erra.

O presente relatório de pesquisa se encerra com as conclusões nas quais são apresentados os resultados do trabalho realizado com conjunto com a apresentação de propostas normativas às comunidades científica e jurídica quanto ao tema, seguidas de instigações à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a possibilidade de amalgamarem-se no âmbito execução fiscal mecanismos de controle para a efetivação dos direitos fundamentais.

Essa não é uma incursão plenamente virgem, não obstante, o ineditismo desta tese está marcado na interligação das normatizações sobre as execuções fiscais das nações irmãs, frente aos auspiciosos direitos fundamenttais. Neste caminho atual da era da pós-verdade<sup>5</sup>, onde simplifica-se

---

<sup>5</sup> O departamento da Universidade de Oxford, responsável pelo mundialmente conhecido *Oxford Dictionary*, elege anualmente uma palavra levando em consideração sua relevância ao longo do ano. Em 2016 a palavra escolhida foi a “pós-verdade” (*post-truth*), definida como *a circunstância em que fatos objetivos são menos influentes na formação da opinião pública do que apelos a emoção e crença pessoal* (“*Post-truth has gone from being a peripheral term to being a mainstay in political commentary, now often being used by major publications without the need for clarification or definition in their headlines*”). Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/word-of-the-year/word-of-the-year-2016>>. Acesso em 07 de dezembro de 2016.

a realidade, até deformá-la, ou convertê-la muitas vezes numa mentira, é dever do cientista afastar-se ao máximo de tal núcleo perverso e deter-se no seu papel de observador dos fenômenos, aqui, de cariz jurídico. Busca-se investigar a lógica interna das bases doutrinárias<sup>6</sup>, jurisprudenciais e legislativas relevantes a fim de prever com acerto suficiente as verossímeis conclusões sobre o tema.

No seio deste mecanismo de perquisição está a ciência do direito, de onde se colhe o conhecimento que se libera dos quadros estritos da mera exegese, posto que o direito não é apenas um dado que compete ao jurista literalmente examinar. É a ciência do direito que vai adiante e exige uma concepção deste direito como uma verdadeira técnica de invenção, algo que não está pronto, mas está sendo construindo nas interações e necessidades sociais onde claramente se inserem as questões tributárias<sup>7</sup>.

As pesquisas devem, por seu turno, manterem-se na neutralidade exigida pelo investigador. E nas palavras de Habermas<sup>8</sup>, à discussão normativa em assuntos da esfera pública democrática importam apenas as proposições morais em sentido estrito, pois somente as proposições ideologicamente neutras sobre aquilo que é igualmente bom para todos pode ter a pretensão de ser aceitável.

Todo conhecimento necessita de discussão e do enfrentamento do desconhecido, o qual, todavia, não deve ser dirigido ao encontro somente da verdade perfeita. A constante mutabilidade dos fatos e das condições impedem a concretização de uma certeza, do eterno normal, do equilíbrio estático. A pesquisa, neste contexto, oferece as condições a pessoa de se libertar dos pensamentos ingênuos para avançar sempre, para pensar por si mesmo e assim responder ao desafio da complexidade dos problemas<sup>9</sup>. Toda a investigação científica deve ser realizada em união às outras áreas do saber, buscando alternativas, sem deixar de lado a renovação constante do conhecimento, e sem esquecer que a pessoa é o centro, mas, ele não está separado do ambiente, por isso o conhecimento deve se dar de forma global: pessoa, sociedade, vida e mundo<sup>10</sup>.

Jean Monnet, francês que muito trabalhou na arquitetura central da União Europeia e que dá o nome a base da cátedra da Universidade do Minho, destaca entre seus objetivos o de formar e

---

<sup>6</sup> Durante este trabalho muitas explicações no próprio corpo do texto, notas de rodapé e explicações de apoio são apresentadas. Sua importância centra-se na necessidade de relembrar temas interligados ao escopo da pesquisa. Os leitores não são robôs para terem todas as informações automaticamente em suas mentes. E de forma alguma se espera encerrar a apresentação desta tese apenas para a Banca Examinadora, mas leva-la a outros estudiosos do direito que possivelmente não terão a mesma profundidade acadêmica.

<sup>7</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1980. p.101.

<sup>8</sup> HABERMAS, Jürgen. *O futuro da natureza humana*. Trad. Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 46.

<sup>9</sup> Quem estuda deve primeiramente buscar as ferramentas para aprender a apreender. Encher a memória de uma quantidade de elementos analíticos separados uns dos outros, somente trará muita dificuldade na reconstrução de qualquer teoria.

<sup>10</sup> MORIN, Edgar. *O método 3: o conhecimento do conhecimento*. Trad. Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina 2008. p. 68.

assessorar as próximas gerações de professores e investigadores<sup>11</sup>. Designadamente, esta intervenção teórica de doutoramento visa melhorar também a formação de outros estudiosos das ciências jurídicas, para assim, além do enfrentamento das questões epistemológicas, desenvolver soluções originais aplicáveis para problemas da sociedade, pontualmente aqui em temas de cobranças tributárias.

Hodiernamente, as constituições e legislações que seguem sendo construídas, interpretadas e aplicadas no mundo, notadamente nos países democráticos de direito, têm adotado concepções principiológicas voltadas à efetivação de direitos fundamentais. E entre tais bases encontram-se previstos vários critérios axiológicos para as questões tributárias, notadamente, para proteções ao contribuinte.

Neste cenário, encontram-se descritos princípios no ordenamento jurídico brasileiro e português expressos e tácitos que limitam a atuação estatal. Tais princípios, por sua vez, se aproximam, diuturnamente, dos direitos fundamentais e em muitos momentos até mesclam-se com estes. O estado coloca-se hoje como o principal responsável pela efetivação dos direitos fundamentais em toda sua extensão, sejam os visivelmente elencados em constituições, sejam os reflexamente verificados através da interpretação das normas. Tal compromisso de origem constitucional exige para se realizar de recursos financeiros obtidos em sua maior parte de receitas derivadas do patrimônio das pessoas. O estado não existe e não se consubstancia sem verbas pecuniárias, por meio das quais a administração pública obtém a possibilidade de concretizar os direitos fundamentais, distribuindo e redistribuindo riquezas, ou mesmo misérias. Ao passo que assim é viável conceber a receita tributária como um sagrado direito do estado, sem o qual não é viável pensar em princípios como a dignidade ou a garantia do múnio existencial, englobando assim, a igualdade, a solidariedade e a justiça na questão tributária. Há sobre isso teorias que postulam as questões tributárias até mesmo como um ramo dos direitos humanos, justamente, por ser o cânone de efetivação de uma nominada justiça social e distributiva de alcance mundial.

Não obstante, o poder-dever de tributar do estado deve deixar de representar uma vantagem sobre o contribuinte. Em rumos tortuosos o estado diante de constituições oriundas de históricos momentos dramáticos põe-se demasiadamente no papel de segurador universal, que diante de tantas atribuições elencadas ao patamar de direitos fundamentais, reclama cada vez mais por tributos para cuidar dos seus “filhos”, às vezes, com privilégios diferenciados, num caminho que parece não ter fim: nem os direitos fundamentais conseguem ser taxativamente indicados, pois são muitos e cada época surgem novos, e nem é exata o formato de arrecadação e redistribuição de renda.

---

<sup>11</sup>COMISSÃO EUROPÉIA. Disponível em: <[https://ec.europa.eu/programmes/erasmus-plus/opportunities-for-individuals/staff-teaching/jean-monnet/chairs\\_pt](https://ec.europa.eu/programmes/erasmus-plus/opportunities-for-individuals/staff-teaching/jean-monnet/chairs_pt)> Acesso em 15 de novembro de 2016.

Contudo, é através da arrecadação que o estado continua a firmasse como detentor do direito de tributar quem ou o que considerar necessário, determinando a evolução ou não de seguimentos econômicos conforme seus anseios, de modo que a sociedade crescerá ou regressará conforme políticas advindas principalmente da seara tributária. Como as despesas são inevitáveis, a tributação também passa a ser um custo imprescindível a ser arcado pela sociedade. No estado atual o dever de pagar tributos passa a ser corolário ao dever de solidariedade tributária.

O estado não tem somente o direito subjetivo, mas tem o poder-dever de arrecadar, pois como figura una, representa a coletividade que precisa do numerário para que seus direitos fundamentais mínimos possam ser reconhecidos, respeitados e fornecidos. A obtenção de receita tributária é um assunto de interesse público incondicional e garantidor da própria existência do estado e da pessoa. Ainda que a contraprestação estatal não seja na maioria dos casos recíproca e equivalente entre o contribuinte e o estado, é somente a partir desta relação que se pode consolidar uma nação.

Desta realidade, extrai-se as complexidades da relação entre o estado e a pessoa enquanto contribuinte frente à questão tributária. Reconhecidamente, quem paga tributos está inserido numa parcela da sociedade que consome e produz, o que lhe traz neste contexto, o reconhecimento de sua importância social. Quanto mais pessoas estiverem inseridas nas classes pagadoras, excluídas as pessoas e grupos menos favorecidos financeiramente, como em exemplo, as faixas remuneratórias isentas do imposto de renda, maior sorte terá o estado, pois tal situação representará o crescimento e fortalecimento de sua economia. Todavia, no instante em que esta cobrança de tributos ultrapassa limites estáveis mínimos de dignidade, exorbitando a linha mestre dos princípios fundamentais, há um obstáculo que precisa ser enfrentado a começar pela ciência do direito.

E aqui segue o titã desta pesquisa: as cobranças tributárias, sejam pelo valor exacerbado, sejam pela forma como são propostas, podem vir a revelarem-se em monstros jurídicos estatais, muitas vezes sedimentadas em pseudobases constitucionais, possíveis de serem freadas tão somente pela interpretação da situação tributária imposta frente aos limites mínimos desafiados pelos direitos fundamentais.

Quando se lida com a vida das pessoas e com seu patrimônio há que se ter muitos critérios para sua afetação. Abusos tributários por parte do estado são comuns em diversas nações, mesmo as consideradas mais avançadas, no ponto de vista de proteção dos direitos fundamentais. Não é menos verdade que em muitos países os órgãos fiscalizadores e cobradores tributários chegam a ser exponencialmente mais aterrorizantes que qualquer outro órgão de controle social, o que obviamente retrocede o estado pós-moderno para as épocas medievais.

Os direitos fundamentais devem estar conjeturados na elaboração de normas tributárias, na sua interpretação e aplicação, e em destaque quando se trata das formas de cobrança permeadas em

legislações infraconstitucionais. Somente por intermédio de tributos coerentemente articulados com cobranças tributárias, lastreadas nos direitos fundamentais será viável a construção de um ideal de mundo melhor, com sustentabilidade social.

O modelo esta pesquisa não segue um protocolo encaixado em uma micro-comparação literal entre os ordenamentos. Considera-se aqui a completa diversidade estrutural sobre o tema existente, onde o critério de medida não é somente comparatista em sua essência simplista, sob o risco de permanecer prisioneiro de um limite de pensamento. Busca-se a comparação pela análise horizontal e vertical dos sistemas de cobrança fiscal, consoante o friso dos direitos fundamentais. Uma macro-comparação de sistemas jurídicos de execução fiscal nos seus traços fundamentais.

Este trabalho foi realizado por uma aluna brasileira, sem auxílio de bolsa de estudos ou quaisquer outros subsídios, e será apresentado primeiramente na UMINHO, e posteriormente, em uma universidade brasileira. Portanto, registra-se, que embora a tentativa de evitar tenha sido extrema, é possível a eventual existência de expressões gramaticais que possam gerar algum conflito interpretativo na leitura, diante da ainda não unificação da língua portuguesa entre todos os países lusófonos.

A pesquisa segue as regras institucionais e oficiais de formatação<sup>12</sup> do Despacho RT-32/2005 da Reitoria da Univesidade do Minho, e utiliza, a fim de unificar o padrão de leitura, o vernáculo do acordo internacional ortográfico da língua portuguesa. Esta pesquisa foi cronologicamente elabora entre o período de março de 2014 a maio de 2018. As palavras e expressões relacionadas a menção do estado e do contribuinte encontram-se, por paridade, em letras minúsculas.

## **2. ENUNCIÇÃO DO PROBLEMA**

É extremamente difícil na vida intelectual organizar uma ordem e uma rede de conexões por trás de dados fragmentários e inconexos das legislações, da jurisprudência e da doutrina tão vasta e atemporal. É preciso experimentar muitas hipóteses contraditórias até encontrar uma menos inviável, o que de fato demora, e se revela somente após muita investigação e tentativas falhas de reflexão. De outro lado, o princípio mais elementar de qualquer tipo de pesquisa científica é que não se pode responder a todas as perguntas de uma só vez. É preciso desta maneira subdividir em tantas quantas partes for possível ao tema em estudo.

Eis a seguir os problemas nucleares que serão resolvidos no decorrer da pesquisa: a) como ocorreu historicamente a formatação dos meios para a cobrança de dívidas tributárias nos ordenamentos jurídicos do Brasil e de Portugal? b) como estão definidos os princípios e os direitos

---

<sup>12</sup> Uminho. Disponível em: <<http://www.sdum.uminho.pt/Default.aspx?tabid=4&pageid=313&lang=pt-PT>> Acesso em 23 de dezembro de 2014.

fundamentais? c) como estão estruturados os sistemas tributários de Portugal e do Brasil? d) existe um sistema tributário organizado nos dois países coadunados com os direitos fundamentais? e) como se identifica a figura do estado e do contribuinte nas relações tributárias? f) como está posicionada a execução fiscal em Portugal frente aos princípios e direitos fundamentais? g) como está posicionada a execução fiscal no Brasil frente aos princípios e direitos fundamentais?

### **3. HIPÓTESES INICIAIS**

Para a resolução do problema diagnosticado para este trabalho, se estabelecem hipóteses iniciais para sua pré-compreensão, quais sejam: 1) a formatação legislativa da cobrança dos tributos incumpridos é muito semelhante entre Brasil e Portugal, em termos processuais, por conta do mesmo eixo histórico; 2) os princípios constitucionais à reboque dos direitos fundamentais constituem o alicerce limitador das normas tributárias de cobrança para garantia da dignidade do contribuinte, e estão previstos na constituição de ambos os países; 3) existe um sistema tributário organizado de instituição e cobrança nos dois países coadunados com os direitos fundamentais, mas com falhas que ferem o mínimo existencial do contribuinte; 4) as significações de termos como estado e interesse público permitem amplificar as próprias conceituações dos adágios dignidade e justiça fiscal, diante do mínimo existencial dos contribuintes; 5) as normas referentes à cobrança tributária, em destaque a execução fiscal, no ordenamento jurídico das duas pátrias estão devidamente tipificadas e, embora parte destas regras estejam sedimentadas nos direitos fundamentais constitucionais, em múltiplos momentos dão mais proteção ao estado, atentando-se para um desajuste na relação para com o contribuinte; 6) o mínimo existencial frente às cobranças tributárias processuais é atingido em vários episódios normativos que afrontam os direitos fundamentais em Portugal, e no Brasil, embora neste seja menos invasivo do ponto de vista patrimonial.

### **4. IMPORTÂNCIA CIENTÍFICA**

Desde os primórdios da humanidade tem-se visto centenas, senão milhares de lutas cujo estopim central emerge de insatisfações da população com o pagamento de tributos. A sociedade evoluiu muito nestes milhares de anos desde que se tem notícia de suas primeiras organizações<sup>13</sup>,

---

<sup>13</sup> Os sumérios, considerados até então a mais antiga das grandes civilizações humanas, foram os que inicialmente ocuparam a região da Mesopotâmica, atual Iraque, por volta de 3500 a.C. É possível que o texto mais antigo encontrado que retrata a cobrança de tributos na antiguidade tenha sido uma placa aproximadamente do ano de 2.350 a. C., em escrita cuneiforme, que descreveria as reformas empreendidas pelo rei Urukagina (Código de Urukagina ou Uruinimgina) na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria. Posteriormente, seguem conhecidos o Código de Estela dos Abutres, o Código de Ur-Nammu, as Leis de Eshnunna, o Código de Lipit-Istar, o Código de Hamurabi, e infinitos outros documentos que

mas ainda se depara com os mesmos problemas para equacionar a sistemática de tributação com a harmonia dos anseios da população, diante do onipresente conflito de interesses individuais e coletivos, hoje tão permeado pelas despesas públicas sociais.

E este intrincado painel se acentua em períodos de vulnerabilidade estatal, quando há crises econômicas, guerras, doenças, cataclismos ou outros grave desajustes, onde os tributos são cobrados com mais gana e pressa, pela necessidade de endividamento frente aos imprevisíveis obstáculos que precisam ser superados. É possível comparar esta situação ao símbolo do infinito “∞”, pois não há começo, meio e fim, nesta tríade relação estado-tributo-indivíduo. E nesta interligação são os tributos que representam o elo principal para a existência do estado organizado.

Nos países democráticos, constitucionais, de direito, a imposição e a cobrança dos tributos ou outros numerários cuja imposição seja obrigatória seguem princípios fundamentais universais básicos para limitar a atividade estatal, e equilibrar a relação indivíduo-estado.

E é neste viés do momento da cobrança da dívida inadimplida perante o estado, seja ela administrativa ou judicial, por intermédio da execução fiscal, que o indivíduo pode passar a ser sujeito de uma demanda que lhe tolha certas garantias universais enquanto contribuinte executado. Neste campo, retrata-se a importância do estudo dos regramentos da execução fiscal identificando os episódios em que há uma interferência sobre os direitos fundamentais.

O problema identificado e sobreposto é o absolutismo do estado na busca pela receita tributária, para a efetivação dos direitos fundamentais, constitucionalmente propostos, através da execução fiscal, de forma que consiga também respeitar tais direitos no trâmite processual.

Denota-se, com desiderato de ser, que toda pesquisa científica visa de alguma maneira um benefício à sociedade. A originalidade deve ter como escopo melhorar a vida da pessoa, singular ou coletiva. Por tal, a dinâmica deste estudo tem como vetor a aplicação real dos direitos fundamentais, no contexto da execução fiscal, com um aprofundamento na questão interlaçada da necessidade dos tributos, para que se possa efetivar os direitos fundamentais, em contraste com a dignidade na forma como se realiza a cobrança contra o particular, a qual também precisar respeitar certas garantias.

Ao iniciar o estudo sobre a execução fiscal no ordenamento jurídico do Brasil e da pátria-irmã Portugal, quando da análise de conceitos tão importantes na seara tributária, e, muitas vezes, até inóspitos, se reconhece a necessidade de inserir alguns dados indicadores oficiais para os países serem melhor identificados e situados.

Portugal por sua experiência política e jurídica naturalmente mais evoluída uma vez que foi a pátria colonizadora, tem há muito inspirado os regramentos brasileiros. Não seria diferente no

---

se sucederam até os dias atuais (WALTHER, Arnold Friedrich. *Das altbabylonische Gerichtswesen*. Leipzig, J.C. Hinrichs, 1917. SZLECHTER, Émile. *Les anciennes codifications en Mésopotamie*. Revue Internationale des Droits de l'Antiquité, 4, 1957. LAMBERT, Wilfred G. *The “Tamī tu” texts, em la divination en Mésopotamie Ancienne et dans les régions voisines*. In: XIV RENCONTRE ASSYRIOLOGIQUE INTERNATIONALE, Paris, 1966. p.119-123).

campo da política fiscal, especificamente, as regras de cobrança fiscal. Todavia, um aspecto que ressalta aos olhos: a dimensão continental que possui o Brasil, tanto em terras, como no tamanho de seu ciclópico ordenamento jurídico.

A par de conhecer inicialmente a legislação dos dois países, é preciso compreender alguns dados estatísticos atuais, a fim de diferenciá-los<sup>14</sup>. Apresenta<sup>15</sup> apresenta uma superfície de 92.226, km<sup>2</sup>, localiza-se no sudoeste da Europa, tem como capital a cidade de Lisboa, seu idioma oficial é a língua portuguesa, e faz parte da União Europeia<sup>16</sup>. Sua moeda é o Euro desde fevereiro de 2002, a qual substituiu o Escudo. Atualmente, possui aproximadamente 10,6 milhões (dez milhões e seiscentos mil) habitantes, uma taxa de desemprego de 16,3%, (dezesesseis vírgula três por cento), uma taxa de alfabetização da população de 95,2%, (noventa e cinco vírgula dois por cento), uma expectativa de vida de 79,7 anos (setenta e nove anos e sete meses) e no *ranking* mundial de Índice de Desenvolvimento Humano (IDH elaborado pela Organização das Nações Unidas - ONU, abrangendo três dimensões: renda, saúde e educação) está em 41º (quadragésima primeira) posição, num ranking de 187 (cento e oitenta e sete países). O salário mínimo nacional para o ano de 2017 encontra-se no patamar de 557 euros. O PIB per capita em 2015 fechou no valor médio de 17.300 euros por habitante. A inflação no ano de 2015 foi de 0,5% (zero vírgula cinco por cento). Portugal se divide em regiões autônomas, formada pela Ilha dos Açores e Ilha da Madeira, possui 20 (vinte) distritos administrativos (regiões), com 308 (trezentos e oito) municípios, também chamados de conselhos, que perfazem um total de 3091 (três mil e noventa e uma) freguesias<sup>17</sup>.

A República Federativa do Brasil, por sua vez, tem uma população formada por 204 (duzentos e quatro) milhões de habitantes<sup>18</sup>. Uma área territorial de 8.515.767,049 km<sup>2</sup><sup>19</sup>, a moeda é o Real desde o ano de 1994. O idioma oficial também é a língua portuguesa.

De antemão convém ressaltar que o Brasil, embora faça parte de um bloco econômico, o Mercado Comum do Sul - Mercosul<sup>20</sup>, juntamente com os membros efetivos Venezuela (suspensa

<sup>14</sup> Esta tese será defendida em Portugal e posteriormente também no Brasil. Com o intuito de não incorrer em descortesia, julga-se importante trazer no trabalho estas informações estatísticas para facilitar o estudo do leitor. Esta tese pretende ser uma mão amiga da sociedade, e portanto, não ficar apenas guardada nos estoques bibliotecários, o que justifica muitos pormenores indicados ao longo do texto que não diminuem o caráter científico do trabalho, nem o tornam um manual, mas auxiliam sobremaneira na melhor compreensão do tema do trabalho, no atual mundo.

<sup>15</sup> UE. União Européia. Disponível em: <[https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/portugal\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/portugal_pt)>. Acesso em 09 de dezembro de 2016. Tratado de Maastricht (1992). Espaço Schengen (1997).

<sup>16</sup> A UE é formada ainda por 28 países no ano de 2016, o que mudará quando concluída a saída da Inglaterra. Disponível em: <[https://europa.eu/european-union/index\\_pt](https://europa.eu/european-union/index_pt)>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

<sup>17</sup> Mais dados sobre Portugal no site do banco mundial. Disponível em: <[http://data.worldbank.org/country/brazil?locale=pt#cp\\_fin](http://data.worldbank.org/country/brazil?locale=pt#cp_fin)> Acesso em 06 de maio de 2017.

<sup>18</sup> IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

<sup>19</sup>IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default\\_territ\\_area.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm)> Acesso em 22 de julho de 2014.

<sup>20</sup> MERCOSUL. Mercado Comum do do Sul. Disponível em: <<http://www.mercosur.int/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.



em 2016 pelo incumprimento de muitas regras acordadas pelo bloco), Argentina, Paraguai e Uruguai não possui, contudo, acordos relevantes, e em nada se assemelha com a agregação da União Europeia. A integração do MERCOSUL iniciou em 26 de março de 1991, mas com exceção da livre circulação de pessoas (excetuando-se a Venezuela), nenhuma triangulação fiscal foi registrada. Na realidade, por hora, nenhuma política que realmente salte aos olhos, em qualquer área tem sido articulada para fomentar discussões em bloco ou para alcançar os objetivos iniciais da reunião destes países.

O Brasil integra a Unasul<sup>21</sup> - União de Nações Sul-Americanas - desde 2008, também inspirada na União Europeia e formada pelos 12 (doze) países do continente sul-americano, cujo intuito é desenvolver a integração para o fortalecimento nas áreas de energia, defesa, saúde, área social, infraestrutura, defesa contra o narcotráfico, economia, finanças, educação, cultura, ciência, tecnologia e inovação, segurança cidadã, justiça e coordenação de ações contra a delinquência organizada transacional. Contudo, assim como o Mercosul, não há ainda acordos relevantes acordos neste bloco.

A renda *per capita*<sup>22</sup> mensal no Brasil em janeiro de 2015 foi de R\$ 1.052,00 (mil e cinquenta e dois reais) o que equivalia na ocasião, a aproximadamente<sup>23</sup> US\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos dólares) anuais. A taxa de analfabetismo<sup>24</sup> de pessoas com mais de 15 (quinze) anos é de 8,6% (oito vírgula seis por cento). A taxa de desemprego<sup>25</sup> flutua em torno de 7% (sete por cento) ao ano, e ficou na 79<sup>26</sup> (septuagésima nona) posição no IDH, o qual relaciona-se diretamente com a desigualdade social. O salário mínimo para o ano de 2015 está fixado em R\$ 788,00 (setecentos e oitenta e oito reais), aproximadamente \$ 208 (duzentos e oito euros). A expectativa de vida<sup>27</sup> é de 74,2 (setenta e quatro anos e dois meses).

O Brasil possui 5570 municípios<sup>28</sup>, distribuídos entre 26 (vinte e seis) estados, e um Distrito Federal. Não possui nenhum território, e nenhuma disputa oficial por problemas com suas

<sup>21</sup> UNASUL. União de Nações Sul-Americanas. Disponível em: <[www.unasul.org](http://www.unasul.org)> Acesso em 30 de abril de 2017.

<sup>22</sup> BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/02/renda-per-capita-dos-brasileiros-aumenta-em-janeiro-em-salvador-recife-e-bh>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

<sup>23</sup> BCB. BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/batch/taxas.asp?id=txdolar>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

<sup>24</sup> IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/educacao/taxa-de-analfabetismo-das-pessoas-de-15-anos-ou-mais>>. Acesso em 22 de julho de 2014.

<sup>25</sup> BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/06/pnad-mostra-queda-na-taxa-de-desemprego-do-pais>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

<sup>26</sup> PNUD. Programa das Nações Unidas. Disponível em: <[http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr14\\_summary\\_pt.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr14_summary_pt.pdf)>. Acesso em 16 de abril de 2015. Em 2017 Brasil manteve-se na 79ª colocação num ranking entre 188 países. Portugal está na 41ª colocação.

<sup>27</sup> IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/populacao/esperancas-de-vida-ao-nascer>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

<sup>28</sup> IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default\\_territ\\_area.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm)> Acesso em 15 de novembro de 2016.

fronteiras. Atualmente, cerca de 85% (oitenta e cinco por cento) da população reside em área considerada urbana, e 15% (quinze por cento) em área rural<sup>29</sup>.

Os dados oficiais acima expostos revelam que se excetuando o idioma, não há hoje muita similaridade aparente entre os dois países<sup>30</sup>. Todavia, os elementos culturais por conta da colonização portuguesa no Brasil e, conseqüentemente, a legislação idêntica na origem destacam na autalidade a existência de princípios e regramentos muito parecidos que justificam o presente estudo. A legislação e a doutrina portuguesa continuam a influenciar consideravelmente a brasileira e em destaque na área tributária, inclusive nas execuções fiscais, uma vez que há constantes e variáveis que permitem não só comparar, mas avaliar a própria aplicação das leis, pela jurisprudência, no caso em epígrafe, frente à dignidade da pessoa humana.

## **5. OBJETIVOS**

Os objetivos traçados representam a busca para a solução dos problemas elencados, a fim de identificar, claramente, as viáveis respostas pesquisadas como tese. Para a densificação do conteúdo a ser verificado, pretende-se, objetivamente: a) avaliar a questão histórica na formação dos meios para a cobrança de dívidas tributárias nos ordenamentos jurídicos de Portugal e do Brasil; b) definir como estão pautados os direitos fundamentais; c) enfrentar a questão do estado e da figura atual do contribuinte; d) descrever o contexto da execução fiscal em ambos os países, e) determinar se estão e como estão angularizados os direitos fundamentais no procedimento execução fiscal em Portugal e no Brasil, convalidando constitucionalmente a necessidade de sua contínua harmonização.

O objetivo deste trabalho distancia-se de ser uma comparação pormenorizada, mas cinge-se em uma análise sistêmica e conjugada dos ordenamentos jurídicos na área de execução fiscal, frente aos direitos fundamentais. O que subjaz nesta tarefa é a solidariedade dos direitos fundamentais sobre a forma como se cobra o tributo incumprido, através do designer jurídico execução fiscal,

Elege-se aqui um conjunto de núcleos problemáticos inter-relacionados com a execução fiscal, pela presença de uma legislação em alguns ciclos desalinhada com a supremacia dos direitos fundamentais.

---

<sup>29</sup>BRASIL. Ministério do Planejamento. Disponível em:

<[http://bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatisticas\\_Meio\\_Rural\\_2011.pdf?sequence=3](http://bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatisticas_Meio_Rural_2011.pdf?sequence=3)>. Acesso em 15 de novembro de 2016.

<sup>30</sup> Mais dados sobre o Brasil no site do Banco Mundial, disponível em: <[http://data.worldbank.org/country/brazil?locale=pt#cp\\_fin](http://data.worldbank.org/country/brazil?locale=pt#cp_fin)> Acesso em 06 de maio de 2017. Esta é uma informação oficial do governo federal, contudo, recentes pesquisas do ano de 2017 da Fapesp – Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, realizadas pela análise minuciosa de milhares de fotos de satélites mostrou que a área das cidades, ou seja, área urbana não rural no Brasil representa apenas 0,63% de todo território nacional. Disponível em: <<http://revistapesquisa.fapesp.br/2017/11/24/area-urbana-abrange-menos-de-1-do-territorio-brasileiro/>> Acesso em 30 de novembro de 2017.

## CAPÍTULO I

### APONTAMENTOS HISTÓRICOS SOBRE OS PRIMÓRDIOS DAS COBRANÇAS DOS TRIBUTOS NO BRASIL E SUAS ORIGENS PORTUGUESAS

*Sumário: 1.1 Retrospecto da Evolução Temporal da Cobrança dos Tributos no Brasil 1.1.1 Das Ordenações Portuguesas 1.1.2 Período Colonial 1.1.3 Período Imperial 1.1.4 Período Republicano 1.2 Destaque da Evolução da Legislação Fiscal em Portugal 1.2.1 Período Monárquico 1.2.2 Proclamação da República 1.2.3 A Reforma Fiscal do Ano de 1922 1.2.4 Estado Novo 1.2.5 Promulgação da CRP/76*

#### ***1.1 O Retrospecto da Evolução Temporal da Cobrança dos Tributos no Brasil***

O olhar da história durante toda caminhada científica deve ser global<sup>31</sup> de modo a relacionar as diversas áreas do conhecimento a fim de interdisciplinar e ter-se com isso uma visão aprofundada do todo<sup>32</sup>. Concebe-se a história como a mediadora de todas as relações humanas futuras. O seu estudo não é somente para aprender com o passado, mas é um contributo para que se possa libertar dele, e assim construir a verdadeira identidade de um povo.

Até onde as hodiernas fontes documentadas permitem examinar, não há na antiguidade greco-romana a existência de direitos fundamentais válidos para todas as pessoas, diante da ordem baseada fortemente em camadas sociais. O que se tinham eram os enunciados filosóficos, os quais orientavam-se por preceitos de igualdade e liberdade, advindos do direito natural. É possível constatar abordagens para o nascedouro dos direitos fundamentais, faltando, contudo, uma noção de limites por parte da força estatal em relação ao indivíduo, e principalmente, um viés de transição para a concretização jurídica destes pensamentos filosóficos<sup>33</sup>.

Na *idade média* houve uma importante contribuição para o desenvolvimento da ideia de direitos fundamentais oferecida pelas Teorias Cristãs. Os ensinamentos da hjomem e sua semelhança à imatge e Deus (*imago dei*), conduziram ao pensamento da dignidade da pessoa humana, à autodeterminação, liberdade pessoal, e ao postulado da igualdade. No entanto, em vez de permitir à s pessoas desfrutaram deste potencial libertário do Cristianismo, os reinos de cunho

<sup>31</sup> “E bom saber alguma coisa dos hábitos de diferentes povos, para que julguemos os nossos mais justamente e não pensemos que tudo quanto é diferente dos nossos costumes é ridículo e contrário à razão, como soam fazer os que nada viram” (DESCARTES, René. *O discurso do método*. Tradução de Paulo Neves. São Paulo: L&PM Editores, 2005. p. 06.) Como a história do Brasil foi contada de forma eurocêntrica, é imprescindível a visão em caráter multicultural de qualquer tema, principalmente o fiscal.

<sup>32</sup> MORIN, Edgar. *O método 3: o conhecimento do conhecimento*. Trad. Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina, 2008. p. 77.

<sup>33</sup> CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 169.

cristão estavam mais ocupados em ganharem guerras, na qual o poder imperial concorria com o poder papal, não ocorrendo nenhum progresso decisivo referente à evolução dos direitos fundamentais<sup>34</sup>.

Entre as mais relevantes declarações de direitos, sem cunho fundamental, da idade média, pode-se citar a *Magna Charta Libertatum*, do ano de 1215 na Inglaterra, e o Tratado de Tübingen (*Tübinger Vertragatum*), de 1514, em Württemberg, sacro império romano na Alemanha. Ambos, contudo, estipulavam apenas liberdades corporativas e privilégios para algumas classes. De certa maneira, em comparação ao nada que existia no mundo em termos de direitos fundamentais, foi uma contribuição que fazia ganhar mais pontos aos primeiros contornos concretos de limitação ao poder da autoridade mandamental. Mas, seguramente, não poderiam requerer um significativo maior do que um caráter pré-figurativo dos direitos fundamentais<sup>35</sup>.

Pode-se afirmar que a Carta Magna inglesa se constitui em um dos primeiros grandes diplomas legal-tributários, embora o estado configurado da época, antes disso, já tributava a todos, como ínsito no próprio documento<sup>36</sup>.

Na *idade moderna, peu à peu*, as mudanças no cenário fiscal, o qual servia até então como base para a independência financeira da nobreza, também contribuíram para uma transformação do estado absolutista. No lugar dos privilégios das castas e suas representações, passaram a vigorar os ditos e os mandatos promulgados por uma autoridade máxima, o que causou o início de insurgências por parte dos ricos, da ascendente burguesia, dos que eram alvos da intolerância religiosa, e de todos aqueles que sofriam o cabresto nas suas liberdades plúricas. Na Inglaterra, algumas garantias de direitos iam nascendo, a citar, a *Petition of Right*, de 1627, os *Agreements of the People*, de 1647-1649, a *Declaration of Rights* de 1668, e a *Bill of Rights* de 1689.

Dentre as mais famosas revoltas fiscais na idade média, destacam justamente as ocorridas na Inglaterra<sup>37</sup>, com a revolta dos barões contra João Sem Terra, que resultou então Carta Magna<sup>38</sup>, a

<sup>34</sup>CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 170.

<sup>35</sup>CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 171.

<sup>36</sup>BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 342.

<sup>37</sup>Embora a Inglaterra seja considerada como um dos países-berço da idéia de direitos fundamentais, como será visto mais adiante, de maneira muito bizarra, para os contornos do Civil Law, até 1998 não havia uma declaração vigente nos moldes conhecidos em outras democracias contemporâneas.

<sup>38</sup>Documentos como a Magna Carta, de 1215, o Petition of Rights, de 1629 e, especialmente, o Bill of Rights, de 1689, eram declarações destinadas a garantir privilégios e prerrogativas a uma classe - a nobreza, como mostra o exemplo da Magna Carta - ou, no caso do Bill of Rights de 1689, de um órgão, o Parlamento. A eventual presença, nessas declarações, de alguns direitos mais amplos - como o direito de petição - não altera essa característica principal: elas não eram declarações de direito no sentido atual do termo; (2) as declarações de direitos, em seu sentido atual, pressupõem a vinculação de todos os poderes estatais - incluindo o poder legislativo - a suas disposições, o que não ocorria na Inglaterra até o advento do Human Rights Act de 1998.

SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018.

revolta do ano de 1381 contra o *Poll Tax* instituído em 1377, e a decapitação de Carlos I com a Revolução Gloriosa de 1688<sup>39</sup>.

Durante toda a idade média os tributos não eram pagos a um estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, e direcionados aos reis, não apresentando qualquer tipo de percepção social. Com o advento da idade moderna e com o aparecimento dos estados, os tributos continuaram a ser cobrados de acordo com os interesses dos governantes e não propriamente em função estado. A frase atribuída ao rei francês Luiz XIV, o rei sol, “*l’etat c’est moi*” é uma forte demonstração do absolutismo da época, o qual era a base das tributações no momento em que Portugal aportou nas terras brasileiras.

Os direitos fundamentais embora sem estrutura definida nos primeiros trezentos anos de colonização portuguesa sobre o Brasil, pela ausência daquilo que posteriormente foi chamado de constituição, podem ser pinçados ontologicamente em vários estágios da evolução legislativa tributária.

Cada nova terra descoberta (encontrada, achada) pelos corajosos empreendedores marítimos portugueses significou um aumento na arrecadação de tributos do reino. Especificamente com o Brasil, a partir da avaliação das medidas tributárias impostas ao longo de 322 anos de domínio, se permite um interessante raciocínio: os portugueses, acostumados que foram por séculos a exigir altas cobranças tributárias de todas as suas colônias e conquistas, mantiveram até hoje a mesma ânsia arrecadatória sobre seus próprios cidadãos, com normas de execução fiscal e expropriação muito rígidas que se desviam dos direitos fundamentais. E de outro lado, os brasileiros, revoltados durante séculos com a alta exigência tributária d’além mar, a partir da sua independência, passaram a continuar a ver o estado como uma figura demoníaca, dissociada de qualquer intuito de bem-estar coletivo, o que levou conseqüentemente a uma falta de real consideração tanto no pagamento quanto na arrecadação tributária, embora, num grande antagonismo, sejam os cidadãos “*viciados*” no estado, vendo-o também como um grande segurador universal.

A validade do uso da história para os estudos jurídicos, e explica que em qualquer ramo do direito, a lembrança de sua gênese e de seu desenvolvimento através dos tempos é de inegável interesse e de grande valia pedagógica. A gênese histórica permite situar com mais precisão os temas a serem abordados e, assim, melhor compreendê-los. O estudo da história frente a certos temas jurídicos é sempre importante para a não reprodução dos mesmíssimos equívocos fiscais e fatais do passado, afinal “*Il faut éclairer l’histoire par les lois et les lois par l’histoire*” (“*é preciso esclarecer as leis pela história e a história pelas leis*” - *L’esprit des lois* de Montesquieu)<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugenio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006. p. 14-15.

<sup>40</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 101 e 103.

Antes de se adentrar ao estudo da execução fiscal e seus temas basilares afetos, convém assim traçar uma certa linha da evolução histórica da implementação dos tributos e a cobrança pelos portugueses no Brasil, a qual justifica-se na medida de sua conexão com o tema.

Notadamente, sabe-se, que a ideia de tributo é tão antiga quanto a própria existência do ser humano sobre o planeta terra. Dando um salto sobre a linha da evolução do mundo, perpassando sobre o que poderia se chamar, ante a sua mínima organização, de estado antigo, grego-romano, e chegando na passagem do estado medieval para o estado atual (pós-moderno)<sup>41</sup>, seguem as considerações sobre a ascensão tributária no Brasil.

A tributação antecede ao próprio direito tributário e sua história<sup>42</sup> ensina como no início dos relatos civilizatórios, a exigência das exações era um ato de força, não um ato jurídico como nos dias atuais. No passado, a tributação era realizada de modo totalmente tirânico, onde o monarca criava os tributos e os súditos deviam simplesmente suportá-los. Não havia uma legislação tributária, como nos dias atuais, com base em atos legislativos aprovados por representantes do povo. As bases políticas das limitações ao poder de tributar e cobrar do estado provavelmente se situam na idade média, quando se desagregou a estrutura estatal e o rei perdeu força frente aos senhores feudais, os quais passaram a pagar os tributos em acordos com a monarquia.

### ***1.1.1 Das Ordenações Portuguesas e a Cobrança Tributária***

Ao inventariar as origens, ainda que haja certo dissenso entre alguns historiadores, oficialmente o Brasil e seus primeiros moradores indígenas<sup>43</sup> foram encontrados no dia 22 de abril

---

<sup>41</sup> O termo pós-moderno embora corriqueiro é um tanto inadequado, pois é um rótulo de periodização já rejeitado pela ciência. Não é um termo histórico preciso, mas apenas um dispositivo retórico que permite que uma geração após outra reivindique a qualidade de ser especial, deixando as gerações futuras o problema de fazer uma reivindicação semelhante por meios diferentes. Neste sentido, aumentam-se as apostas de quando começaria o próximo estado pós-pós moderno (BURKE, Peter. *O historiador como colunista*. Tradução Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p.164-165).

<sup>42</sup> Delinear aspectos sobre a história da tributação no Brasil é uma forma de minimizar séculos de estereótipos hostis. É preciso impedir a recriação de mitos, ou a indução de memórias falsas que se sobrepõem à verdade. Não raro, há muitas pessoas neste mundo que em pleno ano de 2018 ainda acreditam que se trata de um país cuja formação se resume aos acontecimentos do estado do Rio de Janeiro, onde as pessoas moram em selvas e vivem a brincar com animais. Peter Burke relembra que toda a América Latina, e principalmente o Brasil, foi considerada injustamente por muito tempo pelos autores americanos como um “*local sem história, incapaz de progredir*” (BURKE, Peter. *O historiador como colunista*. Tradução Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p.160).

<sup>43</sup> Merece destaque por ser quase uma história esquecida. Há registros históricos e biológicos, obtidos através da análise de sambaquis, da existência de moradores em comunidades no litoral brasileiro há mais de oito mil anos (QUINTO, Antonio Carlos. *Arqueólogos encontram sambaqui mais antigo do Brasil*. Disponível em: <<http://www.usp.br/agen/?p=5853>> Acesso em 31 de maio de 2017). Há ainda fósseis humanos encontrados de mais de dez mil anos, e desenhos rupestres de mais de quarenta mil anos. Em Portugal, há fósseis humanos descobertos com mais de quatrocentos mil anos. Há muito dissenso entre os arqueólogos, os quais apresentam teorias reportando até cem mil anos a existência de seres humanos nas Américas (Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-42103358>> Acesso em 30 de novembro de 2017).

de 1500, pelo navegador português Pedro Álvares Cabral<sup>44</sup>, no pedaço de terra onde hoje é a cidade de Porto Seguro, no estado da Bahia<sup>45</sup>.

A *terrae brasilis* adotou gradualmente e naturalmente o mesmo sistema jurídico que Portugal possuía durante todo o período conhecido como Brasil-Colônia, e também posteriormente, pois passou a ser utilizado em grande parte, inclusive na seara tributária, mesmo após a independência brasileira com grande influência até os presentes dias.

O Tratado de Tordesilhas do ano de 1494 pode ser considerado o primeiro diploma legal afetando formalmente o destino do Brasil. Na esteira, a bula do Papa Júlio de 1506 confirmou ao Rei Manuel I os direitos sobre as brasílicas terras, nos estritos limites do estabelecido na anterior Capitulação da Partição do Mar Oceano, ou como é mais conhecido, do Tratado de Tordesilhas. Em face de muitas restrições às outras potências europeias da época, como a Espanha, houve a necessidade de uma outra bula, editada em 1551 pelo Papa Júlio III, pela qual o Brasil ficaria unido à coroa e ao domínio dos reis de Portugal<sup>46</sup>.

As Ordenações Afonsinas, datadas do ano de 1446<sup>47</sup>, conhecidas como as primeiras leis, eram divididas em cinco livros, o primeiro relativo aos regimentos dos cargos públicos, régios e municipais, compreendendo o governo, a justiça, a fazenda e o exército. O segundo livro era sobre o direito eclesiástico, jurisdição e privilégios dos donatários, as prerrogativas da nobreza, e o estatuto dos judeus e mouros. O terceiro livro dizia respeito ao processo civil, o quarto livro era sobre direito civil, englobando o direito das obrigações e contratos, o direito das coisas, o direito de família e sucessões. O quinto e último livro abordava o direito penal e o processo penal<sup>48</sup>.

As Ordenações Manuelinas se diferiam na forma pois sua redação foi feita em decreto, como se fossem todas normas novas, mesmo se repetindo muitas já vigentes. Estas Ordenações mantiveram o direito romano como instrumento legislativo a ser consultado subsidiariamente, no caso de lacunas. Assim como as Ordenações Afonsinas, as Ordenações Manuelinas eram divididas

---

<sup>44</sup> Vale assentar que a fundação do reino de Portugal data do ano 1139 – ou ano de 1143 para alguns - com o surgimento da dinastia afonsina. Nascido de um poder central existente no ano de 1128 quando Afonso Henriques venceu a batalha de São Mamede, e no Castelo de Guimarães declarou a independência do Condado Portucalense em 1141.

<sup>45</sup> Com apenas nove anos de idade, Diogo Álvares Correia firmou o primeiro tratado conhecido com um chefe indígena. Em 1526, Aleixo Garcia, desembarcando no atual estado de Santa Catarina, partia em busca de ouro juntamente com os índios. No mesmo ano, Cristóvão Jacques, um espanhol, a serviço da Coroa portuguesa, fundava o primeiro engenho de cana-de-açúcar no atual estado de Pernambuco. Lentamente se esboçava o império português nas américas. Só tardiamente o interesse pelas novas terras aflorou, pois até então, era sobre as índias orientais o verdadeiro objeto (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.17)

<sup>46</sup> SOUZA, Carlos Fernando Mathias. *Breve passeio pela história do direito brasileiro passando pelos tributos*. Ano de 1999. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>> Acesso em 11 de setembro de 2016.

<sup>47</sup> Relembre-se a dimensão crítica sobre os exageros europeus na cobrança tributária. Mehmet após a conquista de Constantinopla em 1453 foi reconhecido pela tolerância na construção de uma nova capital multicultural. Destacava-se justamente por não sobrecarregar com altos tributos seus habitantes, permitindo um comércio livre e desimpedido (CROWLEY, Roger. *1453: a guerra santa por Constantinopla e o confronto entre o Islã e o Ocidente*. Tradução de Rogério Bettoni. São Paulo: Edições Rosari, 2009. p.248).

<sup>48</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.274.

em cinco livros. Passaram a tratar de maneira mais específica os contratos dos mercadores, inclusive dos estrangeiros. Mantiveram os privilégios dos fidalgos, e curiosamente já passava a exigir com maior ímpeto a formação acadêmica em direito para aqueles que trabalhassem com a justiça<sup>49</sup>.

As Ordenações Filipinas, sob a égide do Rei Dom Filipe I, foram elaboradas no ano de 1603, quando Portugal encontrava-se sob o domínio da Espanha, foi o mais duradouro documento jurídico tanto da história de Portugal, quanto do Brasil, pois veio pelo desejo de centralização do poder real, de se impor o direito romano e a tendência da época de repelir a influência canônica<sup>50</sup>.

A época das ordenações durou entre os anos de 1446 e 1769, até o advento da Lei da Boa Razão, prevalecendo uma nova valoração do direito romano, através do *humanismo*, o qual pretendia ser uma negação da cultura medieval, bárbara, gótica e inepta, impregnada por um confessado inconformismo histórico, que levou à formulação de juízos de valores, pelo prisma do dever-se. Nas correntes que se formaram referentes ao “*humanismo jurídico*”, o direito passou a se encontrar na presunção da sua racionalidade<sup>51</sup>,

Desta maneira, percebe-se que foram trasladados para a colônia brasileira os princípios da administração pública com organização e atribuições políticas, fiscais, administrativas e judiciárias seguindo a legislação metropolitana portuguesa<sup>52</sup>.

Em meados da ocorrência do descobrimento das terras brasileiras, as receitas portuguesas tinham mais da metade de sua arrecadação advindas dos tratos marítimos, estancos (concessões de monopólios de exploração pelo estado) e da alfândega (impostos) o que perdurou até o século XVIII quando passou a ser composta também pelas receitas da venda tabaco, e pelos quintos do ouro do Brasil, este último sozinho, representava cerca 9% (nove por cento) do total da receita portuguesa<sup>53</sup>. O quinto era um imposto cobrado no valor de 20% (vinte por cento) bruto de todo minério que era extraído, e que deveria ser dado a Coroa, sem qualquer desconto de despesas.

Foi somente a partir da independência do Brasil, proclamada no ano de 1822, que os textos das Ordenações Filipinas então vigentes, foram sendo paulatinamente revogados e substituídos por textos produzidos no próprio Brasil que de certa forma, mantiveram as influências lusitanas. Primeiramente, surgiu o Código Criminal do Império no ano de 1830, que substituiu o Livro V das Ordenações Filipinas. Após foi promulgado em 1832, o Código de Processo Criminal, que reformou a parte referente ao processo e da magistratura. Em 1850 surgiu o Regulamento Número

<sup>49</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.280.

<sup>50</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.282.

<sup>51</sup> SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da. *História do direito português: fontes do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p.353.

<sup>52</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.305.

<sup>53</sup> VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 17.



737 que passou a regular o processo civil, e dali nasceu o Código Comercial, com partes vigentes até os dias atuais.

A parte do livro das Ordenações Filipinas que ficou mais tempo em vigência foi a de número IV, produzindo efeitos durante toda a época do Brasil-Império e parte do período republicano, com profundas influências no atual sistema jurídico. As Ordenações Filipinas, portanto, tiveram aplicabilidade no Brasil por um longo período e impuseram aos brasileiros uma enorme tradição jurídica portuguesa, sendo que as normas relativas ao direito civil só foram definitivamente revogadas com o advento do Código Civil Brasileiro de 1916, ainda com forte preponderância lusitana, o qual ficou em vigência até o ano de 2002.

Surpreendentemente, a maior parte da nomenclatura e da organização dos procedimentos na cobrança tributária, passados quase quinhentos anos, evolui pouquíssimo. Os termos, expressões, metodologias e regras são muito semelhantes as atuais (expressões como juízes dos feitos da fazenda, procurador dos feitos da fazenda, escrivães da fazenda, oficiais da fazenda, o próprio termo execução fiscal são os mesmos ainda utilizados nas legislações vigentes).

No Livro Segundo, Título LII, é que se tem pela primeira vez na história legislativa um item exclusivamente previsto sobre as execuções, que se fazem contra os que “*devem à Fazenda do Rei*”. O sujeito passivo era em destaque os “*rendeiros*”, que numa figura não de sujeito passivo mas de responsável tributário não pagavam aos Tesoureiros ou Almojarifes o valor das dívidas que recolhiam a mando do rei. Já existiam regras específicas de que vencida a obrigação, após 10 (dez) dias o rendeiro seria imediatamente preso, e enquanto preso, já seria feita a venda de seus bens. E se o devedor não apresentasse bens à penhora, ou não fosse preso, suas defesas por meio de embargos ou suspeições não seriam ouvidas, situação muito semelhante aos processos de execução fiscal de Portugal e Brasil nos dias atuais (à exceção, da prisão) mesmo diante dos compaginados direitos fundamentais.

Os almojarifes e executores deveriam num só ato requerer o pagamento, realizar a penhora, a execução, a arrematação dos bens do devedor, ou a declaração de que não eram mais requeridos. Observe-se que o termo “*execução*” vinha posterior ao ato de penhora, e que todos estes atos ocorriam sem a interferência dos juízes, pois a execução era propriamente apenas o ato de venda do bem. Nesta época, os bens imóveis, chamados apenas de bens de raiz, para serem penhorados exigiam a citação de ambos os cônjuges, se o devedor fosse casado, e se fossem bens móveis, bastava a citação do marido. No caso de o devedor estar ausente, 2 (duas) testemunhas deveriam constatar que não se sabia o lugar cede de seu paradeiro. Isto exigiria a publicação de edital, por 9 (nove) dias no pelourinho, e após este prazo sem manifestação do devedor, se procederia na execução dos bens.

Os bens imóveis ficavam em pregão durante 20 (vinte) dias, e os bens móveis por 8 (oito) dias, necessitando a presença do escrivão da execução. Não havendo interessados, as arrematações ficavam “*valiosas*”, ou seja, estariam aptas a serem adjudicadas pela Coroa.

O devedor poderia lançar sobre seu próprio bem, ou indicar alguém para lançar, no prazo de 15 (quinze) dias a partir do começo do pregão. Não fazendo os lances ao executor, o devedor era desapossado do seu bem, o qual ficaria livre para ser lançado por quem quisesse. Contudo, que arrematasse ficava proibido de vender o bem, doar, arrendar sob pena de perder a metade para quem o acusar, e a outra metade para a fazenda, além de ser nulo o contrato. A forma como se daria o desapossamento era de responsabilidade do executor indicar aos interessados, além de que o executor era proibido de lançar.

Consta que nos primórdios o primeiro interesse dos portugueses foi sobre a madeira a qual era adquirida por escambos com os indígenas. Sabe-se que só no ano de 1532, já sob a égide das Ordenações Manuelinas, a Coroa Portuguesa diante de uma forte crise financeira, passou a ocupar melhor as Terras de Vera Cruz, com a implementação do sistema de donatárias<sup>54</sup> ou *capitanias*. Nesta ocasião, o interesse foi uma necessidade de proteção da nova terra atacada pelo contrabando de madeira, fauna e flora feitos principalmente, pelas embarcações francesas que circundavam a região<sup>55</sup>.

As capitánias eram grandes áreas de terras, todas do Rei, indivisíveis, inalienáveis e hereditárias. Nelas os donatários eram autorizados a doar até 20% (vinte por cento) da sua área, divisão esta chamada de *sesmarias*, aos colonos, e cobrar-lhes impostos e dizimas sobre o que produzissem. As cartas de doação da Coroa regulavam os limites dessa disposição, e também as Cartas de Foral, documento que os reis portugueses passavam a determinadas pessoas para gerir uma parte do território, definindo dimensões e privilégios, os quais chamavam-se conselhos e/ou municípios, e que previam os tributos e outros pagamentos dos colonos ao rei e ao *capitão-donatário*, estes, considerados os primeiros agentes fiscais e ao mesmo tempo, os primeiros contribuintes<sup>56</sup>. A figura do direito de propriedade privada imobiliária ainda era um longínquo sonho.

Estima-se que as primeiras unidades alfandegárias do Brasil foram fundadas entre os anos de 1530-1535, uma na atual cidade de Olinda, no estado de Pernambuco, e outra na atual cidade de São Vicente, no estado de São Paulo. Estas duas foram praticamente as únicas capitánias, entre 15 (quinze) instituídas que vingaram, e que desenvolveram a atividade açucareira. Não havia um

---

<sup>54</sup> Pierre Chaunu detalhou que o sistema de capitánias era de baixo custo para Coroa, por isso foi incentivado, criando assim feudos gigantescos com poderes discricionários. Tal fato refletiu pesadamente na história do Brasil, pois retardou sua exploração econômica e a formação de uma administração mais eficaz (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.39).

<sup>55</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.21.

<sup>56</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p. 23.

sistema de recolhimento e fiscalização de tributos que seguisse as peculiaridades da colônia, pois o modelo tributário determinado era obrigatoriamente igual ao realizado na metrópole<sup>57</sup>.

O primeiro tributo instituído no Brasil foi o “*quinto do pau-brasil*”, (vale lembrar, a nobre madeira avermelhada como uma brasa, que deu origem ao nome do país) contribuição fiscal já encontrada em Portugal, desde o ano 1316, sendo uma cópia de um tributo de origem muçulmana, que buscava recursos nas espoliações dos inimigos. Inexistia uma organização fiscal na colônia brasileira durante os primeiros anos do descobrimento de modo que arrecadação e fiscalização dos tributos eram realizadas pelos rendeiros, e pelos seus auxiliares (contadores, feitores e almoxarifes). Contudo, não há dúvidas que a representação fiscal sempre esteve presente desde os primeiros momentos de instalação da colônia<sup>58</sup>.

Vê-se, então, que foi da indústria extrativa o primeiro ônus tributário brasileiro, pois a Coroa Portuguesa deste o início da colonização considerou o pau-brasil como um monopólio real, autorizando sua extração mediante o compromisso do extrator de edificar fortificações ao longo da costa, para firmar a soberania portuguesa, e de pagar, a título de tributo sobre a exploração de madeira, uma segunda quantia pré-estipulada. Nota-se que nesse período como não existia nenhuma organização fiscal, os tributos eram dados *in natura* ou em espécie, e enviados diretamente para a Corte em Portugal<sup>59</sup>.

O Brasil estava realmente destinado a Portugal em sua mais pura e forte sinergia, e quando isso aconteceu o estado que surgia passou a ser estruturado com as mesmas características da pátria-mãe, onde o país que nascia acabou sendo considerado antes do povo, por outorga do poder central<sup>60</sup>.

### ***1.1.2 O Período Colonial***

Os tributos nos anos do Governo-Geral instituídos pelo Reino de Portugal eram cobrados pelos “*rendeiros*”, os quais possuíam poderes para prender qualquer contribuinte remisso e com atraso em suas obrigações fiscais. Os tributos eram pagos com produtos *in natura*, serviam de moeda subsidiária, em destaque o açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, farinha, carne salgada,

<sup>57</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p. 23 e 26.

<sup>58</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 108, 111 e 113.

<sup>59</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. *Função social dos tributos*- Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/ShowProperty?nodeId=%2FUCMServer%2FWCC215890%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>> Acesso em 11 de setembro de 2016.

<sup>60</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 100.

couro e pau-brasil. A moeda que corria no Brasil era a portuguesa (o real ou o cruzado), a qual, note-se, não era utilizada inicialmente para o pagamento de tributos<sup>61</sup>.

No ano de 1548 foram lançados pelo Rei Dom João III os primeiros regimentos tributários oficiais específicos para o Brasil-colônia, todos visando eminentemente o aumento da arrecadação tributária, criando assim duas instâncias hierárquicas. A Provedoria-Mor da Fazenda Real, como esfera superior, e subordinada às autoridades fazendárias da capital portuguesa, era formada por um escrivão, juízes dos feitos da Fazenda, um Procurador da Fazenda, oficiais de contabilidade e de tesouraria. E uma esfera inferior, composta pelas provedorias locais, constituída por provedores, almoxarifes, escrivães, porteiros e guardas de alfândega<sup>62</sup>.

Foi a partir da criação do Governo-Geral, no ano de 1549<sup>63</sup> que se percebeu uma distinção entre tributos ordinários e extraordinários. Entre os primeiros, os ordinários, haviam rendas da Coroa e do Governador-Geral. A Coroa ficava, entre outros recursos, com os direitos das alfândegas reais, relativos às mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas e com um 1/5 (um quinto) dos metais e das pedras preciosas. Já ao Governador-Geral teria direitos sobre a cobrança pelas passagens dos rios e vendas de escravos e especiarias. Havia também tributos extraordinários, como as derramas, sem fato gerador definido, fintas (cobranças diretas e diversas sobre os rendimentos dos contribuintes), e outras contribuições variadas<sup>64</sup>.

Daí nasceram os primeiros (e ainda tão presentes) conflitos sobre a competência tributária para cobrar e fiscalizar, pois tanto os Donatários das capitanias quanto os Provedores contestavam a gerência de uns sobre os outros, expondo desentendimento entre as duas autoridades.

Foram as Ordenações Manuelinas no ano de 1521 que firmaram e ampliaram a regra de que o credor que primeiro fizesse uma execução, precederia a todos os outros, posto que fossem primeiros em tempo. Essa regra tão antiga ainda perdura até hoje tanto no Brasil quanto em Portugal. Contudo, em ambas as ocasiões o crédito tributário continua a ter prevalência e privilégio sobre todas as penhoras, em caso de insolvência.

Não há como pintar com cores amenas o atribulado caminho para a outorga de direitos que se seguia. Neste tempo, e por longo período ainda, os sujeitos devedores de tributos eram

---

<sup>61</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. *Função social dos tributos*- Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/ShowProperty?nodeId=%2FUCMServer%2FWCC215890%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>> Acesso em 11 de setembro de 2016.

<sup>62</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p. 28-29.

<sup>63</sup> Pierre Chaunu aduziu que a Casa de Avis esforçou-se a partir de 1549 para dar ao Brasil uma administração melhor, análoga à das Índias, revogando os poderes políticos dos donatários, permanecendo, contudo, os enomes domínios sobre a base econômica. O Autor afirma que foi a administração do capitão-geral e dos seus ouvidores que representavam cada capitania que acabou por suplantar, no século XII a anterior administração anárquica e feudal que se estruturava (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.39).

<sup>64</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 113.

considerados como criminosos, e ficavam a mercê das disparidades de tratamento, segundo suas condições e estado e à sorte da discricionariedade e arbitrariedade dos juízes, e eram sujeitos às violências do sistema, açoites, mutilações, degredo para os limites mais distantes do reino, quando não a pena de morte. Este era o trato, do qual não se eximiram as Ordenações Manuelinas, com farta e severa previsão de aplicação de sanções dessa natureza, conforme ocorria, aliás, e na mesma intensidade, nos demais corpos legislativos das nações européias. Era em seu texto que existiu a previsão de penalidades, como o degredo para o Brasil<sup>65</sup>.

Entre os anos 1580 e 1601 foi criada a primeira casa de fundição em solo brasileiro, no estado de São Paulo, para fundir o ouro extraído com a consequente imposição da cobrança dos quintos<sup>66</sup>.

Nesta conjuntura corriam ataques militares de outros países à costa brasileira, e a proteção passou a ser um argumento importante para o aumento dos tributos, tanto para os colonos quanto para os próprios portugueses do velho mundo. Para suplantar os custos com as defesas litorâneas, cada mercadoria da colônia ao passar pelos fiscais em Portugal deveria pagar um suplemento de 3% (três por cento). Infere-se que diante da deficiência das capitânicas, da escassez financeira e da desorganização administrativa, o contrabando, passou a causar um grande prejuízo à Coroa, em conjunto com os desvios de recursos realizados muitas vezes pelos próprios oficiais<sup>67</sup>.

O financiamento da defesa territorial aumentou conseqüentemente a opressão fiscal sobre a população. Somado ao fato que os colonos aderiram à sonegação, entregando com maiores ganhos os produtos diretamente aos comerciantes estrangeiros, a coroa proibiu a entrada de navios nos portos brasileiros que não tivessem uma licença prévia expedida pela própria coroa portuguesa. Mesmo assim, na virada do século XVII, a crise persistia e as despesas já excediam as receitas nas capitânicas da colônia brasileira<sup>68</sup>.

Diante desta problemática o rei de Portugal Dom Filipe II baixou no ano de 1603 o primeiro Regimento das Minas do Brasil com sessenta e dois artigos, determinando que os descobridores de ouro poderiam se beneficiar das minas, às suas custas e próprias despesas, pagando ao rei 1/5 (um quinto) de todo o ouro e prata encontrado, independentemente dos gastos, e calculado após os metais serem fundidos e apurados. Aqui nasciam os primeiros contrassensos na estipulação da base de cálculo de um tributo, pois não havia, em terminologia atual, a possibilidade de dedução dos

---

<sup>65</sup> AZEVEDO, Luiz Carlos de. *O reinado de D. Manuel e as ordenações manuelinas*. Revista da Faculdade de Direito do Estado de São Paulo – USP. V. 95, 2000. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67454>> Acesso em 13 de abril de 2018.

<sup>66</sup> RENGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em: <[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2014.

<sup>67</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.38.

<sup>68</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.38.

materiais de insumo para a extração do mineral do pagamento do tributo a ser feito. Notadamente, aqui surgiam também novos atos de corrupção, que desviavam os minérios antes de chegarem as casas de fundição<sup>69</sup>.

Além da tributação sobre o metal, marinhas de sal, as moedas de água e outros engenhos, pagava-se outro tributo, o foro de autorização para construções, e o tributo pelos direitos de postagem de barcos nos rios. As alcaidarias-mores (atuais prefeituras, mas na época eram os pequenos vilarejos) pagavam contribuição aos donatários pela concessão do direito de recolher foros e rendas, e outra contribuição pela criação de tabelionatos. Os donatários recebiam uma vintena de 5% (cinco por cento) dos pescados e produtos da terra colhidos ou produzidos pelos colonos de suas capitâneas. E pagavam também os donatários uma redízima de 1% (um por cento) das suas rendas à Coroa sobre o pau-brasil e a dízima alfandegária<sup>70</sup>. O princípio da legalidade de fato, também era um sonho longínquo. A Monarquia criava tributos como quem respirava, sem qualquer estudo de impacto ou viabilidade. Curiosamente, a monarquia sempre apresentava uma exposição de motivos para o aumento dos tributos ao povo. Embora não se consubstanciasse numa formalidade necessária, a justificativa sempre se encontrava junto com o dispositivo normativo, na maioria das vezes, pela necessidade de melhorar as *defesas* do reino, ou pelo aumento das *despesas* do reino.

As terras brasileiras tomaram progressivamente em Portugal o lugar que em outros tempos coube às glebas encontradas do oriente. O padrão essencial das finanças portuguesas manteve-se largamente intocado desde a era dos descobrimentos até às reformas liberais do século XIX. Voltado eminentemente ao comércio externo, o estado Português viria a ter dificuldades financeiras com as chegadas das guerras peninsulares e a própria independência do Brasil<sup>71</sup>.

Pouco antes do ano de 1640, houve a dissolução da União Ibérica<sup>72</sup> e após muitas guerras europeias, os recursos financeiros portugueses ficaram escassos e, portanto, houve a necessidade de investir com força na colonização da última grande possessão portuguesa, que era a colônia brasileira. Como consequência desta nova realidade, houve uma cobrança forte sobre antigos débitos tributários e que sem qualquer benevolência resultou no confisco de muitas propriedades, bens e escravos<sup>73</sup>. Numa época em que não se cogitava temas como prescrição em relação a débitos

<sup>69</sup> PAES LEME, P. T. de A. *Notícias das minas de São Paulo e dos sertões da mesma capitania*. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: Edusp, 1980. p. 171.

<sup>70</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.24.

<sup>71</sup> VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 22.

<sup>72</sup> Leo Huberman explica que esta era uma época em que as guerras causaram intensa miséria e sofrimento dos povos. “*Houve uma verdadeira revolução nos preços, tal como ocorrera apenas três ou quatro vezes nos últimos mil anos da história mundial. Os preços das mercadorias em 1600 eram mais de duas vezes superiores ao que foram em 1500, e em 1700 estavam ainda mais altos – mais de três vezes e meia o que haviam sido quando a revolução dos preços teve início*” (HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI*. Trad. Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 76-77).

<sup>73</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.42.

com a Coroa, nem direitos humanos ou dignidade do indivíduo, o ato de expropriação representava uma atitude costumeira e comum, aguardada pela sociedade e justificada pelos próprios regramentos monárquicos da época.

No que respeita à Coroa, importante ressaltar que o governo português se baseava em princípios filosóficos absolutistas, prática corrente na Europa nos séculos XVI a XVIII para as suas decisões administrativas. E no plano fiscal, esta doutrina centrava claramente o poder tributário na figura do rei. Na procura por parte dos monarcas de um reforço na base econômica como forma de superar as suas necessidades financeiras, prevalecia sempre uma política econômica que visava o enriquecimento do estado, de modo a manter um constante afluxo de metais preciosos no país, e em especial, aos cofres públicos. O imposto era um fato de âmbito nacional, lançado coativamente pelo poder soberano e cobrado de forma permanente. É, notadamente, nesta época que as questões fiscais começaram a adquirir dignidade científica, configurando um passo decisivo na longa caminhada em direção aos modernos sistemas fiscais<sup>74</sup>.

Em exemplo desta nova abordagem tributária, Portugal, no ano de 1641 por intermédio de suas Cortes, votou e aprovou a criação de uma contribuição geral que consistia em uma décima militar, a qual seria exigida de todas as fazendas, não excetuando nenhuma pessoa. Esta foi uma situação muito inusitada, pois até então o comum na época era cobrança do tributo apenas do povo, e não do clero e da nobreza como se sucedeu na ocasião, o que se mostrou como uma gênese muito superficial do que seria hoje o princípio da generalidade tributária<sup>75</sup>.

Foi a partir do século XVII começaram a funcionar com mais atuação no Brasil os tribunais e juizados especializados, entre os quais figurava as Juntas da Fazenda responsáveis por apreciar as questões alfandegárias, tributárias e fiscais da colônia. No fim do período colonial, o Brasil passou a ter seus tribunais e magistrados próprios, porém, as instâncias recursais superiores encontravam-se todas ainda em Portugal<sup>76</sup>.

Em 1695 foi criado o Conselho da Fazenda no Brasil, um órgão consultivo encarregado da administração das arrematações dos contratos ligados à exploração comercial e à arrecadação de tributos. Ele foi instalado onde hoje é o atual estado da Bahia, e composto pelo governador-geral, provedor-mor, juiz dos feitos da fazenda, procurador da fazenda e por dois desembargadores de agravos entre os mais antigos da região.

Este Conselho da Fazenda tinha a competência cuidar de todas as matérias de cunho tributário, excetuando-se as causas que corresse somente perante o provedor-mor, devendo dar apelação e agravo ao Conselho Ultramarino. O Conselho da Fazenda desempenhou um importante

<sup>74</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 99-108.

<sup>75</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 473.

<sup>76</sup> MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *Evolução histórica da estrutura judiciária brasileira*. Revista Jurídica Virtual, Brasília, v. 1, n. 5, set. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_05/evol\\_historica.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_05/evol_historica.htm)>. Acesso em 17 de abril de 2014.

papel na administração fiscal da época, cabendo-lhe questões como a tomada dos tributos das naus que aportavam, o acompanhamento do rendimento das dízimas da alfândega, a definição do modo mais adequado do despacho do tabaco, a administração das minas de ouro descobertas, a arrematação do contrato de aguardentes e vinhos de mel, e a avaliação da arrecadação dos direitos reais. Em alguns casos, competiu ao Conselho de Fazenda prestar auxílio financeiro, por conta da Fazenda Real, às tropas portuguesas na África e na própria colônia americana<sup>77</sup>.

Contudo, uma grande desordem administrativa se instalava nas minas<sup>78</sup>, mais especificamente, na estratificação do ouro e de diamante. O governador à época do atual estado Rio de Janeiro foi incumbido por Dom Pedro II de visitar as minas, o que fez baixando assim no ano de 1700, um novo regimento para as minas de ouro de lavagem, o qual permitiu uma melhor organização da mineração, instituindo-se os primeiros cargos administrativos para as minas brasileiras, entre eles o de guarda-mor, responsável pela distribuição das jazidas entre os mineradores, e do provedor dos quintos, responsável pela arrecadação dos impostos<sup>79</sup>.

Como o ouro em pó, principal objeto de tributação, não “*quintado*”, ou seja, não tributado pelo quinto, ele conseguia circular ilegalmente pela colônia, foram também nomeados por decreto régio provedores e escrivães para auxiliar na fiscalização da já existente sonegação. Concomitantemente, houve a criação de centros de inspeção policiados, colocados nas saídas das regiões mineiras, chamados de Registros<sup>80</sup>.

Esse provisório regimento de fiscalização do ano de 1700 foi em 1702 substituído por uma estrutura de superintendentes, guarda-mores e mais oficiais para as minas. Criou-se um outro “*Código de Minas*” o qual ficou em vigor, com algumas modificações, durante todo o século XVIII. Em seus 32 (trinta e dois) artigos, este código tratou da repartição das minas, do tamanho, da forma de distribuição, das datas de concessão, e repetidamente do pagamento do quinto, não só do ouro como também do gado<sup>81</sup>.

<sup>77</sup> CAMARGO, Angélica Ricci. *O conselho da fazenda*. Publicado em 31 de maio de 2003. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=459>> . Acesso em 17 de abril de 2015.

<sup>78</sup> Cada uma das minas pertencia à uma capitania hereditária, grandes lotes de terra localizadas em possessões ultramarinas, que a Coroa Portuguesa doava a membros da alta e pequena nobreza – denominados donatários – concedendo-lhes grandes poderes, mas lhe incumbindo também da responsabilidade de investir na ocupação e colonização das terras recebidas. As despesas com todo o processo de colonização eram inteiramente deles. Sua origem está no sistema chamado “senhorio português”, um método feudal de ocupação já utilizado no século XII para desenvolver os amplos territórios conquistados dos árabes (BUENO, Eduardo. *A viagem do descobrimento: a verdadeira história da expedição de Cabral*. Rio de Janeiro: Objetiva, 1998. p.60).

<sup>79</sup> MAGALHÃES, Basílio de. *Documentos relativos ao “bandeirismo” paulista e questões conexas*. Revista do Instituto Histórico e Geográfico de São Paulo. V. 18, 1993. p. 271.

<sup>80</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.316.

<sup>81</sup> RENGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em: <[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2015.



Foi por meio deste regimento que a metrópole<sup>82</sup> criou pontualmente na região das minas no Brasil uma administração subordinada diretamente à Coroa portuguesa e completamente desligada do Governo Geral da Colônia, por conta da importância da localidade, que possibilitava uma grande arrecadação de tributos. Foi um governo especial para as zonas auríferas, chamado de *Intendência das Minas* a qual estava vinculada somente a Lisboa, com amplas atribuições, entre elas, a fiscalização e cobrança de impostos, e juridicamente funcionava também como um tribunal de primeira e última instância nas questões relativas às suas atribuições e tributações<sup>83</sup>.

Com o decorrer do tempo, a forma de arrecadação do quinto passou por diversas reformas tributárias. Em 1710, o governador do estado de São Paulo lançou um imposto sobre os negócios de fazenda, escravos, gado e cavalos. Precisamente, representou o início da tributação sobre os “direitos de entrada”, que sobrevivem até os dias atuais sob a forma do imposto a sobre circulação de mercadorias e serviços<sup>84</sup>.

Um indício da abundância de ouro no Brasil nesta época era de que um *dobrão brasileiro* de 20\$000 (vinte mil réis, moeda do século XVIII), com 53,78 (cinquenta e três, vírgula setenta e oito) gramas de ouro, de 22 (vinte e dois) quilates foi provavelmente a moeda de maior valor intrínseco na história do ocidente, entre as de ampla circulação. Apenas algumas moedas cunhadas com fins comemorativos ou especiais foram de maiores valores<sup>85</sup>.

Em 1713, as câmaras das vilas brasileiras, em destaque as do atual estado de Minas Gerais, acertaram com o governador uma finta anual de 30 (trinta) arrobas de ouro (cada arroba corresponde a 14,688 quilos), cuja responsabilidade ficava com as câmaras municipais. Em 1718, o governador promoveu uma reforma tributária, rebaixando as 30 (trinta) arrobas para 25 (vinte e cinco) arrobas e passando a arrecadação dos “direitos de entrada” das câmaras municipais, para a Fazenda Real, que passou a inspecionar o serviço dos quintos, nomeando recenseadores régios e provedores em cada freguesia<sup>86</sup>.

---

<sup>82</sup> Pierre Chaunu afirma que a partir de 1703, pelo Tratado de Methuen (de panos e vinhos), diante do fato de Portugal estar sob o domínio econômico da Inglaterra, o Brasil pôde ser visto durante um período tanto como uma colônia britânica como portuguesa. As mercadorias inglesas iam satisfazer as necessidades crescentes do mercado interno brasileiro após a escalada em Lisboa, ou, diretamente, por via do contrabando (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.53).

<sup>83</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.316.

<sup>84</sup> RENGGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II.. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em: <[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minhas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minhas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2015. p. 99.

<sup>85</sup> TOSTO, Ricardo & LOPES, Paulo Guilherme M. *O processo de Tiradentes*. São Paulo: Conjur Editorial, 2009. p. 24.

<sup>86</sup> RENGGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II.. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em: <[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minhas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minhas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2015. p. 99.

Em 1719 o Rei de Portugal Dom João V baixou a chamada “*Lei da Moeda*”, mandando instalar casas de fundição diretamente nas cabeças das comarcas das minas para o cálculo e cobrança do quinto de forma direta sobre o ouro em pó entregue nas oficinas. Contudo, diante dos constantes descaminhos do ouro, o Conselho Ultramarino, após longas discussões (tão burocráticas como as atuais) modificou novamente a forma de tributação, resgatando o sistema de cobrança apenas do quinto.

Ressalta-se que este Conselho Ultramarino<sup>87</sup> foi criado em 1642 pelo rei de Portugal Dom João IV, em razão da necessidade de sanar problemas que se seguiam no serviço real do governo das índias e dos demais territórios ultramarinos. Era composto por um presidente, três conselheiros (dois homens de guerra e um letrado, demonstrando certo interesse no aspecto técnico tributário), um secretário e dois posteriores. Este Conselho tinha a função de julgar toda a correspondência enviada ao rei. Nele, os papéis eram selecionados, lidos e transformados em consultas, e remetidos ao monarca para que, então, fossem despachados. Nota-se aí, a densidade da burocracia que já acomedia o início das relações tributárias que se estabeleciam no Brasil.

O primeiro grande carregamento de ouro saído do Brasil chegou a Portugal no ano de 1699, com meia tonelada do minério. Estima-se que entre 1000 (mil) a 3000 (três mil) toneladas foram transportadas do Brasil para a capital do império até a independência no ano de 1822. E um 1/5 (um quinto) desse total foi para o império, na forma de impostos. Há registros os quais indicam que aproximadamente 150 (cento e cinquenta) mil quilos de ouro na mesma época teriam sido contrabandeados, juntamente com três milhões de quilates de diamantes, para fugir da tributação<sup>88</sup>. Não há dúvidas que estes valores representam uma arrecadação tributária importantíssima para a formação do atual país lusitano.

Nesta época, intensificaram-se tanto as fiscalizações que se avivou com força a figura dos “*contratadores de tributos*”, os quais eram os responsáveis por recolher os impostos na colônia. Eles tinham que atingir metas estipuladas pela metrópole, mas poderiam ficar com os excedentes das cobranças forçadas. Tais contratadores pagavam aos cofres reais quantias fixas, determinadas em leilão, e assim passavam a ter autonomia para cobrar os tributos, além de também cobrarem o dízimo como obrigação religiosa de cristãos e não cristãos<sup>89</sup>. Na França, vale citar, os contratadores, ou *fermiers généraux*, foram extintos pela guilhotina durante a Revolução Francesa.

A partir do ano de 1736 foi criada a Intendência do Ouro, e teve início uma outra forma de fiscalização e arrecadação de imposto sobre o ouro, que durou uma década, chamada de Capitação. O governo cobrava tributo *per capita*, incidente sobre cada escravo trabalhador das minas de ouro e

---

<sup>87</sup> CAETANO, Marcelo. *O conselho ultramarino: esboço da sua história*. Lisboa: Agência Geral Ultramar, 1967. p. 120.

<sup>88</sup> GOMES, Laurentino. *1808*. 2.ed. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007. p. 59.

<sup>89</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p.17-18.

diamantes, e não mais pela quantidade de extração de ouro, chamado de Taxa de Capitação dos Escravos e o Censo das Indústrias<sup>90</sup>.

As casas de fundição foram fechadas, e a cobrança do quinto foi substituído por este sistema de capitação e censo direto. Para cada escravo, inclusive os domésticos, pagavam-se cerca de 17 (dezessete) gramas de ouro. Assim, a mão de obra geral era taxada da mesma forma que a as minas produtivas. Até mesmo os escravos não utilizados na mineração e as pessoas livres que minerassem na região incidiam na conta para o cálculo do tributo<sup>91</sup>. As câmaras das vilas eram responsáveis pelos cadastros dos pagadores, pela matrícula, e pelo recebimento dos pagamentos semestrais, o que era feito com ouro em pó. Houve como consequência um grande decréscimo de arrecadação diante da nova organização de fiscalização e cobrança: de 145,8 (cento e quarenta e cinco, vírgula oito) arrobas no ano de 1735 baixou para 114,2 (cento e quatorze, vírgula duas) arrobas, quinze anos depois, no ano de 1750, o que representou uma diminuição de 22% (vinte e dois por cento) na arrecadação.

E esta redução na arrecadação foi proporcional ao declínio do número de pessoas escravizadas nos trabalhos junto à mineração, nas atividades de comércio, na agricultura e na indústria. Outro efeito perverso da capitação foi sua natureza de bitributação, pois todos os outros impostos continuavam em vigor, de acordo com os ditames do rei<sup>92</sup>.

Por intermédio da lei de 03 de dezembro de 1750, a Coroa Portuguesa, passou a abolir o sistema de cobrança dos tributos na forma da “capitação”, e determinou que as casas de fundição seriam reabertas e as Intendências do Ouro ali atuariam para a arrecadação do quinto, porém, com a condição de uma contribuição anual mínima de 100 (cem) arrobas, o equivalente a 1488 kg (um mil quatrocentos e oitenta e oito quilos). Caso não fosse alcançada essa quantidade mínima, a cobrança seria completada por via de uma outra tributação, chamada de *derrama*<sup>93</sup>.

Especificamente, esta derrama somava-se a um novo imposto cobrado pela Coroa das capitanias e arrecadado, conseqüentemente, entre seus moradores. Deveria ser pago anualmente por cada capitania um quinto de todo o ouro extraído, em arrobas, e caso não fosse atingida a meta real, cada habitante teria que entrar com uma cota-parte para completar o total exigido<sup>94</sup>. Todos os habitantes, mineradores ou não, eram obrigados a contribuir, calculando-se as contribuições ao

<sup>90</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.44.

<sup>91</sup> CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p.317.

<sup>92</sup> RENGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em:

<[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2015. p. 100.

<sup>93</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.49.

<sup>94</sup> AZEVEDO, Antônio Carlos do Amaral. *Dicionário de nomes, termos e conceitos históricos*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1990. p. 129.

acaso e sem critérios objetivos, segundo as estimativas sobre as posses de cada um. O tributo não era pago em moeda, mas em espécie: o ouro<sup>95</sup>.

Nas casas de fundição o ouro era pesado, e se retirava o quinto, o qual seria guardado em um cofre da Coroa. Após o registro da quantidade de ouro pertencente à pessoa, e de sua fundição, eram entregues guias para posterior fiscalização. Estas normas formas de fiscalizar, tributar e arrecadar foram promovidas pelo Marquês de Pombal<sup>96</sup>, visando a centralização e racionalização do aparelho de estado, o qual teve suas competências ampliadas, ressaltando seu aspecto fiscalista, traço marcante da prática mercantilista do período<sup>97</sup>.

Devido à exaustão que se iniciava nas minas de ouro, houve um decréscimo na arrecadação fiscal que levou à exigência pela Coroa da primeira derrama<sup>98</sup>, entre os anos de 1762 e 1773, e uma outra entre os anos de 1769 e 1771. Somente em 1827, o quinto que antes representava 20% do que era extraído, foi reduzido para uma vintena de 5% (cinco por cento), e em 1832 as casas de fundição foram fechadas sendo o ouro substituído definitivamente pelo atual papel-moeda<sup>99</sup>.

No ano de 1755 foi instituído que da colônia brasileira seria cobrado mais um subsídio, o qual consistia num novo tributo destinado à reedificação de Lisboa, após o terremoto que destruiu a cidade. A reboque, foi instituído também um outro subsídio literário, com vistas à construção de escolas e ao sustento do ensino público no Brasil<sup>100</sup>.

Consta que a partir da atuação do Marquês de Pombal nomeado pelo rei de Portugal Dom José II como ministro de estado, foram iniciadas reformas administrativas de impacto em Portugal e conseqüentemente na colônia, para a recuperação econômica de todo o reino. Dentre as medidas

<sup>95</sup> HOLANDA, Sérgio Buarque de (Org). *Historia geral da civilização brasileira*. Tomo 1. A Época Colonial. Vol. II. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003. p. 440

<sup>96</sup> Sob o ponto de vista do filósofo Agostinho da Silva, haveria pouca importância os ciclos ou as zonas econômicas do pau-brasil ou do ouro. A grande base do retardamento do Brasil como civilização nova vai estar, posteriormente, no ciclo de açúcar e, mais que tudo, no ciclo do ouro com Minas Gerais, Cuiabá e Goiás. A corrida para o ouro, que quase provocou o despovoamento de Portugal em homens, fixou no Brasil uma tão elevada percentagem de europeus que se perdeu o hibridismo de cultura que se apresentava como tão promissor. O indígena passou a ser uma minoria que se eliminava rapidamente, e a lei de Pombal, banindo o uso do Tupi, foi o ponto culminante do drama brasileiro, que consistiu essencialmente em ver-se arrastado pelas correntes de um mundo europeu, que lhe era completamente estranho. Fadado por um destino próprio, o Brasil viu-se, por circunstâncias econômicas e políticas, obrigado a fazer parte da Europa com a qual quase nada tinha que ver (SILVA, Agostinho. *Condições e missão da Comunidade Luso-Brasileira e outros ensaios*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009. p.72). Disponível em: <[http://funag.gov.br/loja/download/532-Condicoes\\_e\\_Missao\\_da\\_Comunidade\\_Luso-Brasileira\\_e\\_outros\\_ensaios.pdf](http://funag.gov.br/loja/download/532-Condicoes_e_Missao_da_Comunidade_Luso-Brasileira_e_outros_ensaios.pdf)>. Acesso em 31 de janeiro de 2017.

<sup>97</sup> SALGADO, Graça (coord.). *Fiscais e meirinhos: a administração no Brasil colonial*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1985.p.83-90.

<sup>98</sup> Pierre Chaunu defende que neste momento histórico, o monopólio de Lisboa sobre o Brasil se dava claramente por meio de exação fiscal, através do quinto, e também de um aparelho de fiscalização sem qualquer proveito para a economia do país produtor, cujos metais preciosos extraídos eram drenados para, como chama o Autor, uma “europa parasita” (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.60).

<sup>99</sup> RENGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em:

<[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minhas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minhas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2015. p. 101-102.

<sup>100</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.49.

significativas estiveram o estabelecimento de juntas da Real Fazenda, a partir do ano de 1760, subordinadas diretamente ao Erário Régio, em substituição às antigas provedorias. As juntas foram responsáveis por implementar a renovação dos métodos contábeis na colônia, tendo ainda como competência reger as arrematações dos contratos, administrações nos rendimentos e as folhas despesas das capitanias. Além disso, a administração das atividades ligadas à exploração do ouro e diamantes foi reformulada e foram criados diferentes órgãos com a finalidade de estimular a produção e comércio de alguns gêneros agrícolas<sup>101</sup>.

No ano de 1761 o Conselho da Fazenda junto à colônia brasileira passou a ter a jurisdição exclusiva para processar e decidir sobre as execuções das rendas e de todos os direitos da Coroa, de qualquer natureza<sup>102</sup>. No mesmo ano foram criadas as Juntas de Administração e Arrecadação da Real Fazenda, as quais deveriam centralizar as atividades de administração e arrecadação dos rendimentos da Fazenda Real, a partir de suas respectivas jurisdições territoriais, passando a substituir o papel até então desempenhado pelas provedorias. As Juntas deveriam promover sua arrecadação através da arrematação e fiscalização dos contratos de cobrança, e da arrematação dos ofícios de magistratura. Tais rendimentos deveriam prover as folhas dos ordenados eclesiásticos, civil e militar. A criação destas Juntas adveio do Erário Régio, criado por Lei Régia de 22 dezembro de 1761<sup>103</sup>, o qual enfatizava a necessidade de Portugal se alinhar, à época, às demais nações modernas no zelo e na vigilância do seu sistema financeiro, baseado em princípios contábeis e numa metodologia para o controle da arrecadação e despesas das rendas reais. A partir daí todos os requerimentos e causas sobre arrecadação e bens da Coroa ficariam sob a jurisdição do Conselho da Fazenda com exclusividade sobre qualquer outro tribunal<sup>104</sup>.

A idade média e parte inicial da idade moderna não foram decisivas no desenvolvimento dos direitos fundamentais no mundo. Na parcela de territórios onde os genitores eclesiásticos exerciam autoridade, por parte de seu poder espiritual, muitos direitos só passavam a ser tolerados, mormente, nas épocas em que a própria autoridade encontrava-se enfraquecida<sup>105</sup>.

Do ano de 1750 até o ano de 1820 toda legislação portuguesa foi marcada pela influência do iluminismo. As características gerais deste período partem pela excelência da “Razão”, essencialmente objetiva e crítica, e um “Racionalismo”, humanista e antropocêntrico. Atacavam-se

<sup>101</sup> CAMARGO, Angélica Ricci. *O conselho da fazenda*. Publicado em 31 de maio de 2003. Disponível em: <[linux.an.gov.br/mapa/?p=4591](http://linux.an.gov.br/mapa/?p=4591)> Acesso em: 17.04.2015. > Acesso em 17 de abril de 2015.

<sup>102</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.50.

<sup>103</sup> Disponível em: <[http://www.governodosoutros.ics.ul.pt/?menu=consulta&id\\_partes=111&acao=ver&pagina=211](http://www.governodosoutros.ics.ul.pt/?menu=consulta&id_partes=111&acao=ver&pagina=211)> Acesso em 07 de maio de 2017.

<sup>104</sup> CHAVES, Cláudia Maria das Graças. *A administração fazendária na América portuguesa: a Junta da Real Fazenda e a política fiscal nas minas gerais*. Disponível em: <<http://almanack.unifesp.br/index.php/almanack/article/viewFile/918/pdf>> Almanack. Guarulhos, n.05, p.81-96, 1º semestre de 2013. Acesso em 07 de maio de 2017.

<sup>105</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018. p. 185.

as envelhecidas estruturas medievais, incentivando-se um juízo de criticidade. O iluminismo jurídico nascia e se descrevia por uma atitude racionalista em relação ao direito natural, e por uma atitude voluntarista em relação ao direito positivo, ou seja, o direito deveria resultar de uma vontade ao serviço da razão<sup>106</sup>.

O direito canônico que antes sobrepunha-se sobre o próprio direito real, em 1769, com a promulgação Lei da Boa Razão<sup>107</sup>, começou a perder força, com o fim da relevância do direito canônico nos tribunais civis utilizado, até então, subsidiariamente como fonte do direito nos casos de lacuna da lei. Estabelecia-se, de um modo geral, que o direito romano somente deveria ser utilizando quando em conformidade com a boa razão, e que, em matérias políticas, econômicas, mercantis, marítimas, e em destaque, fiscais, dever-se-ia recorrer às leis das nações civilizadas da Europa, e não diretamente ao direito romano, elaborado há mais de dezessete séculos.

Em 1769 o Conselho da Fazenda foi extinto, e no ano de 1770 seguiu-se outra reestruturação da administração fazendária da colônia, extinguindo o cargo de provedor-mor, que teria suas competências absorvidas pelas juntas da Fazenda e Intendência da Marinha e Armazéns, as quais funcionavam no atual estado da Bahia. Posteriormente, com a vinda da corte portuguesa para o Brasil, em 1808, um novo Conselho da Fazenda foi criado, como parte dos esforços da Coroa para adaptar a estrutura administrativa brasileira às necessidades que se impunham após a mudança do centro de decisão política de Portugal para o atual estado do Rio de Janeiro<sup>108</sup>.

A par da forma das cobranças fiscais, o juiz designado passava mandados executivos pelas dívidas liquidadas, e depois de feita a penhora, de forma administrativa, o caso era remetido ao Superintendente-Geral para proceder de forma sumária, verbalmente, e de plano, a cobrança, com a ressalva de que fosse utilizado tão somente os meios necessários para o descobrimento da verdade e da defesa das partes. Somente numa eventual fase recursal, a situação era remetida a um juiz dos feitos da fazenda<sup>109</sup>.

Momento relevante na historiografia tributária do Brasil foi a chamada Inconfidência Mineira que se formou no ano de 1789, consubstanciando-se numa inicial busca pela independência da colônia brasileira, mais pontualmente, do estado atual de Minas Gerais, em decorrência da

---

<sup>106</sup> SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da. *História do direito português: fontes do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p.441 e 470.

<sup>107</sup> A própria Universidade de Coimbra passou a valorizar o ideário jusracionalista no ensino jurídico, ao focar o estudo mais nas fontes do que nas ideias. Portugal recebeu claramente a influência iluminista, que buscava a renovação da ordem jurídica a partir da codificação do direito, a qual já tinha ocorrido na França no início do século XIX por Napoleão Bonaparte e logo seguida por Portugal. Foi esse o sistema jurídico adotado pelo Brasil quando da instituição dos cursos jurídicos em território nacional em 11 de agosto de 1827.

<sup>108</sup> CAMARGO, Angélica Ricci. *O conselho da fazenda*. Publicado em 31 de maio de 2003. Disponível em: <linux.an.gov.br/mapa/?p=4591>. Acesso em: 17 de junho de 2015.

<sup>109</sup> SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Cobrança administrativa do crédito da fazenda pública*. Revista CEJ, Brasília, n. 13, p. 59-72, jan./abr. 2001. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/376/557>. Acesso em 17 de junho de 2015.

elevada cobrança de impostos por Portugal, consideravelmente aumentada com a instituição da derrama.

Este primeiro rompante no Brasil de visível preocupação por parte da Coroa, se sucedia no mesmo ano da Revolução Francesa. De realçar a importância que as questões fiscais assumiram no conjunto de causas desta revolução, que influenciaram fortemente as conjurações brasileiras. Entre as primeiras medidas revolucionárias francesas que irradiaram o nascedouro dos primeiros direitos fundamentais a par da completa eliminação do sistema feudal e da supressão das dízimas de qualquer natureza, figurou a abolição dos privilégios pecuniários, pessoais ou reais, em matérias de impostos, cuja percepção deveria ser feita proporcionalmente a todo cidadão e a toda propriedade, da mesma maneira, e da mesma forma<sup>110</sup>.

Vale lembrar que a emblemática Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão veio a proclamar em seu art. 14 que “*Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade de contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração*” (França, 26 de agosto de 1789). Esta determinação não era uma novidade em si, pois seu princípio já possuía uma longa tradição na Inglaterra, remontando ao século XII, com a outorga em 1215 da Carta Magna por João Sem-Terra<sup>111</sup>.

Já no tempo dos anglo-saxões os impostos, quando necessários, eram estabelecidos pelo *witenagemot*, um conselho de homens sábios (estes povos eram germânicos e chegaram à Grã-Bretanha por volta do século V)<sup>112</sup>. Ressalta-se que um século antes da Revolução Francesa, o Parlamento inglês se autoconvocou e criou o *Bill of Rights* – Declaração de Direitos - no ano de 1689, documento que o Rei Guilherme III jurou respeitar ao assumir o trono, e que já previa a necessidade de uma autorização parlamentar para a criação de tributos.

Em termos globais, com a Revolução Francesa<sup>113</sup>, se buscava acabar com o absolutismo, numa onda de revoluções democráticas pelo mundo, cujas consequências envolviam a transferência

<sup>110</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 111-112.

<sup>111</sup> Trecho da Carta Magna: “12 – Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do Conselho Geral do Reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate de nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres (...) 14 – E, quando o Conselho Geral do Reino tiver de reunir para se ocupar do lançamento dos impostos, exceto nos três casos indicados, e do lançamento de taxas, convocaremos por carta, individualmente, os arcebispos, bispos, abades, condes e os principais barões do reino; além disso convocaremos para dia e lugar determinados, com a antecedência de, pelo menos, quarenta dias, por meio dos nossos xerifes e bailios, todas as outras pessoas que nos têm por suserano; e em todas as cartas de convocatória exporemos a causa da convocação; e proceder-se-á à deliberação no dia designado em conformidade com o conselho dos que estiverem presentes, ainda que não tenham comparecido todos os convocados” (MIRANDA, Jorge. *Textos históricos do direito constitucional*. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980, pág. 14).

<sup>112</sup> DOWELL, Stephen. *A history of taxation and taxes in England*. Nova York: Bookseller, 1884.

<sup>113</sup> No século XVIII o clero e a nobreza franceses julgavam que seria o fim do país se, como a gente comum, tivessem que pagar tributos. “Quando o governo da França estava em má situação financeira, com as despesas se acumulando rapidamente e deixando muito longe a receita, ocorreu a alguns franceses que a única saída dessa dificuldade era cobrar impostos dos privilegiados. Jacques Turgot, ministro das finanças em 1776, tentou

do poder tributário do rei para as assembleias representativas dos povos soberanos. E esta origem fiscal do regime representativo do imposto moderno começou por prefigurar uma separação material e psicológica entre o estado e o indivíduo: ao invés de lhe tomar diretamente os seus bens ou o seu tempo, o estado passa a dar inteira liberdade ao indivíduo para usar os seus recursos como entender, limitando-se a exigir-lhe esse bem anônimo, que é o dinheiro, na forma do tributo. A partir do momento em que o imposto se torna uma simples prestação pecuniária, o contribuinte deixa de ver a materialização de seu esforço contributivo, uma vez que ele se dilui na personalidade de uma despesa pública que não permite o estabelecimento de qualquer conexão direta com ela, como se o estado se tornasse exterior ao indivíduo<sup>114</sup>.

Importa também frisar que em conjunto com a Revolução Francesa, a Revolução Industrial<sup>115</sup>, e o desenvolvimento da manufatura em escala pela mecanização, proporcionaram que gradualmente se formasse a base econômica indispensável à construção de novos sistemas fiscais. O processo de industrialização arrastou consigo vários fenômenos propícios à intensificação da fiscalidade. Por um lado, o aumento da produção, e sobretudo da produtividade, alargou progressivamente o excedente econômico acima do mínimo de subsistência e dos custos de renovação do aparelho produtivo, dilatando a margem sobre a qual podia ser exercida a punção fiscal. E por outro lado, com a indústria e o comércio a absorverem parcelas crescentes da população ativa e com a concomitante especialização produtiva, avolumaram-se os fluxos de bens e serviços, reforçando o circuito econômico, oferecendo assim novas bases de cálculo para a incidência dos tributos. E do mesmo modo que facilitou a tributação, a Revolução Industrial colocou novas e pesadas exigências ao estado, as quais passaram a elevar as despesas públicas para níveis que incompatíveis com os tradicionais meios de financiamento, implicaram no aumento das receitas fiscais pela tributação<sup>116</sup>.

---

*pôr em prática, algumas reformas – muito necessárias – do sistema fiscal. Mas os privilegiados não queriam saber disso (...) Para a crescente burguesia os regulamentos, restrições e contenções do comércio e indústria, a concessão de monopólios, e privilégios a um pequeno grupo, os obstáculos ao progresso criados pelas obsoletas e retrógradas corporações, a distribuição desigual dos impostos continuamente aumentados, a existência de leis antigas e a aprovação de novas, sem que a burguesia fosse ouvida, o grande enxame de funcionários governamentais bisbilhoteiros e o crescente volume da dívida governamental – toda esse sociedade feudal decadente e corrupta era a casca que devia ser rompida (...)* (HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI*. Trad. Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 115-122).

<sup>114</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 113-114.

<sup>115</sup> Para autores marxistas como Leo Huberman, o desenvolvimento da indústria “*tornou o dinheiro mais importante do que os homens, e a terra passou a ser considerada fonte de renda. As pessoas haviam aprendido a tratá-la como tratam a propriedade em geral – tornou-se um brinquedo de especuladores que compravam e vendiam pela oportunidade de fazer dinheiro (...) quando a indústria capitalista teve necessidade de trabalhadores, encontrou parte da mão de obra entre esses infelizes desprovidos de terra, que haviam passado a ter apenas a sua capacidade de trabalho para ganhar a vida*” (HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI*. Trad. Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 83).

<sup>116</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 115-116.



No Brasil, porém, por ser uma colônia, a evolução no que concerne às questões fiscais, liberdade, igualdade e fraternidade, em suma, aos direitos fundamentais, ainda permaneciam somente no campo das ideias de alguns poucos que sabiam ler e tinham acesso às informações, na maioria das vezes, obtidas de forma secreta. Definitivamente, não se pode comparar países que já enaltecem os direitos fundamentais há mais de dois séculos, com o Brasil que somente os declarou e organizou efetivamente em 1988.

No período que antecedeu à Inconfidência Mineira, também em 1789, os responsáveis pela arrecadação dos tributos, chamados de *contratadores*, protelavam<sup>117</sup> ao máximo a entrega dos recursos recolhidos ao erário, formando assim grandes dívidas roladas mediante o pagamento de propinas ou prestação de favores, desenvolvendo desta maneira uma rede de corrupção e conluio difícil de ser plenamente detectada pelo então distante governo português<sup>118</sup>.

Não obstante a isso, o controle fiscal sobre a mineração tentava ser muito rigoroso, embora sem muito sucesso em escala. Pelas leis da época do governo português, o ouro extraído nas minas e aluviões deveria ser entregue às casas de fundição de cada distrito, onde se cobravam os direitos da Coroa. Havia o controle nos postos de vigilância nas estradas, especialmente entre as minas e o litoral, por guarnições militares. A punição para o contrabandista era drástica, e resultava em sua prisão, confisco de todos os seus bens e a deportação para a África. Mesmo assim, o contrabando dominava parte do comércio da colônia, pois metais e pedras preciosas conseguiam ser transportados até Buenos Aires, na Argentina, e de lá seguiam para a Europa sem pagar impostos à Coroa. Calcula-se que 40% (quarenta por cento) de todo o ouro brasileiro no período colonial tenha sido desviado de forma ilegal<sup>119</sup>.

A Coroa portuguesa não aceitava o natural e real declínio da produção aurífera e atribuía a queda na arrecadação tão somente ao contrabando do ouro, que de fato era muito presente. Isso resultou em uma maior pressão na tributação e fiscalização das capitanias. Todavia, o contrabando, nesta época, não era uma exclusividade da atividade mineradora, pois atingia praticamente todas as atividades do território colonial, tanto nos setores produtores envolvidos na extração de metais preciosos, como na criação e venda de gado no sul do Brasil, além do açúcar na região nordeste além de outros produtos que abasteciam a colônia<sup>120</sup>.

A par disso, em 1809 e foi criado o “*imposto da siza*”, em regime de urgência, justificado pelo aumento das despesas públicas, o qual incidia sobre uma gama diversas de atividades no

---

<sup>117</sup> Portugal não teve interesse em seguir o modelo aplicado ao sistema de cobrança francês, onde a “*Ferme Générale*”, sociedade privada, era a responsável por cobrar os impostos da população (normalmente a mais pobre e de maneira extremamente cruel) para a Coroa, permanecendo com uma participação. Disponível em: < [http://www.larousse.fr/archives/histoire\\_de\\_france/page/451](http://www.larousse.fr/archives/histoire_de_france/page/451) > Acesso em 09 de maio de 2017.

<sup>118</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.52.

<sup>119</sup> GOMES, Laurentino. *1808*. 2.ed. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007. p. 120-121.

<sup>120</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.52.

Brasil, a compra e venda e arrematações. O que chama a atenção<sup>121</sup> é o eufemismo do texto deste Alvará n. 03<sup>122</sup> quando redigiu que a nova arrecadação seria um “*método de arrecadação mais suave*”. Esta norma advinda do príncipe regente previa a existência dos juízes da siza, procuradores da fazenda, mas certamente, o mais interessante para época, era a previsão do direito ao contraditório, posto que o contribuinte poderia interpor recurso para o Conselho (Junta) Real da Fazenda. Aqui já se tem o nascimento do fenômeno da complexa interpretação das normas tributárias que perdura até hoje. Como ocorreram muitas dúvidas sobre a regra, foi preciso apresentar no ano de 1819 uma “*Declaração do Alvará*”, que consistia numa explicação do Alvará n. 03. No ano de 1809 havia sido criado também o “*imposto do papel selado, e o das heranças e legados*”, sob a mesma alegação de crescimento das necessidades públicas, pela ocorrência circunstancial de muitas despesas internas e externas, e por ser “*prática da maior parte das nações cultas*”.

No ano de 1807 há registros de que as principais causas de incumprimentos no pagamento dos impostos se davam pela ausência de rigor nas execuções fiscais por parte do juiz ordinário das localidades em que deveriam ser executadas, o que levou à centralização das informações na Junta da Real Fazenda para tentar aumentar a rapidez e eficiência nas cobranças<sup>123</sup>.

Com a vinda da família real portuguesa para o Brasil em 1808, e a transferência da Corte para a colônia brasileira, por conta da invasão das tropas francesas de Napoleão Bonaparte<sup>124</sup> a Portugal, o Brasil começou a pavimentar o seu caminho rumo à independência, com destaque a duas decisões da monarquia: o fim da proibição de manufaturas na colônia, e a concessão de liberdade de comércio<sup>125</sup>.

O primeiro ato administrativo de Rei Dom João VI na colônia brasileira em sua chegada foi considerado um ato mercantilista e fiscal: ele autorizou a abertura dos portos brasileiros às chamadas nações amigas de Portugal, em destaque à Inglaterra. A Carta Régia do ano 1808 fixava em 24% (vinte e quatro por cento) os direitos de importação para produtos secos e o dobro para os

<sup>121</sup> A história é a prova de que se vivem círculos viciosos e repetitivos. Até hoje os governantes aumentam os tributos justificando-os com frases prontas de efeito, sempre na tentativa de fazer o povo acreditar que será para o seu bem, embora na maioria dos casos seja para custar despesas públicas advindas da má gestão.

<sup>122</sup> OF. *Ordenações Filipinas e seus aditamentos*. Disponível em: < <http://www1.ci.uc.pt/ihiti/proj/filipinas/l2inda.htm>> Acesso em 15 de abril de 2018.

<sup>123</sup> CHAVES, Cláudia Maria das Graças. *A administração fazendária na américa portuguesa: a Junta da Real Fazenda e a política fiscal nas minas gerais*. Disponível em: < <http://almanack.unifesp.br/index.php/almanack/article/viewFile/918/pdf>> Almanack. Guarulhos, n.05, p.81-96, 1º semestre de 2013. Acesso em 07 de maio de 2017.

<sup>124</sup> Em 1804 entrou em vigência o Código Napoleônico que se destinava à proteção da propriedade burguesa, a qual “(*...*) *desejava que seu poder político correspondesse ao poder econômico que já tinha. Era dona de propriedades – queria agora privilégios. Queria ter a certeza de que sua propriedade estaria livre das restrições aborrecidas a que estivera sujeita na decadente sociedade feudal. Queria ter certeza de que os empréstimos feitos ao governo seriam pagos*” (HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI*. Trad. Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 119).

<sup>125</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.74.

chamados molhados, como azeitas e bebidas. Curiosamente, em 1810 estabeleceu-se que as mercadorias portuguesas transportadas sob a bandeira lusitana pagariam 16% (dezesesseis por cento) de alíquota tributária, enquanto os importados britânicos estariam sujeitos a uma taxa menor de 15% (quinze por cento) *ad valorem*<sup>126</sup>.

A fim de revitalizar o mercado interno, os direitos de entrada e saída de tecidos fabricados na colônia brasileira foram isentos de tributos, assim como o imposto de importação para mercadorias provenientes de Lisboa que lá já tivessem pago o imposto. O novo mercado interno que se formava e contribuiu para aproximar os interesses entre as províncias brasileiras, já nasceu prejudicado pela excessiva carga tributária. Existiam impostos que favoreciam o monopólio português criado pelo rei Dom João VI para sustentar as despesas de uma numerosa Corte Portuguesa, vinda em 1808 juntamente com a família real. Posteriormente, na tentativa de reanimar a economia, Dom Pedro I, com a partida de Dom João VI em 1821 a Portugal, aboliu o imposto sobre o sal, sobre a navegação de cabotagem, sobre a produção de carne de charque e sobre o comércio de jornal<sup>127</sup>.

Um problema identificado no importante ano de 1808 foi a falta de uma moeda corrente na colônia. Não havia dinheiro circulante e a colônia ainda vivia basicamente do escambo, o que restringia muito a fiscalização de impostos, e também a oportunidade para novos comerciantes que tentavam explorar as terras brasileiras após sua abertura ao comércio internacional<sup>128</sup>.

Registra-se que em 1817 eram arrecadados dízimos tributários sobre os produtos agrícolas, pescados, bovinos, sobre a exportação e importação, subsídios para a educação, subsídio sobre a carne seca, couro, aguardente, e também benefícios para o recém-criado Banco do Brasil, estatal na época, hoje uma sociedade de economia mista, e taxas sobre engenhos de açúcar e destilações. A décima predial urbana, atual imposto municipal sobre a propriedade territorial urbana – IMI -, incidia sobre os imóveis do litoral das áreas populosas, e também a sisa na razão de 10% (dez por cento) sobre as todas as vendas realizadas. Ainda se cobrava a meia sisa, dividida pelos proprietários de escravos que desempenhavam uma profissão que gerasse ganhos aos seus donos. Cobrava-se 10% (dez por cento) sobre os vencimentos dos servidores da Fazenda e da Justiça. Afora estes, eram cobrados impostos sobre selos, sesmarias, correios e ancoragem<sup>129</sup>. Consta que em 1819, as fiscalizações feitas pelas Juntas começaram a encontrar muitas falsificações de bilhetes, extravio e adulteração de ouro em pó, sobre o qual era juntada limadura de latão, um metal

---

<sup>126</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.57.

<sup>127</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.60.

<sup>128</sup> GOMES, Laurentino. *1808*. 2.ed. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007. p. 119.

<sup>129</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.64.

artificial, resultado da mistura do cobre vermelho com a calamina, cuja semelhança com o ouro levava à confusão, a partir da participação de ourives e de funcionários das casas de permuta<sup>130</sup>.

### ***1.1.3 O Período Imperial***

Percebe-se que em todo período de total dependência da colônia brasileira a Portugal, entre os anos de 1500 e 1822, sob a égide praticamente das Ordenações Filipinas, as cobranças tributárias não respeitavam o indivíduo, ou as necessidades da sociedade, o que prevalecia era tão somente a vontade absoluta do monarca, na maioria das vezes influenciada previamente pelos nobres da Corte, situação padronizada nos regimes monárquicos da época. Fosse a exigência tributária de Portugal de menor intensidade, é possível que a luta pela independência tivesse tardado, ou numa visão utópica, a desfragmentação territorial sequer tivesse ocorrido.

A partir do ano de 1820, Portugal entrou num período de forte influência liberal e individualista, o que influenciou fortemente a própria independência do Brasil no ano de 1822. Passada a euforia racionalista, a Revolução Francesa e o período de anarquia que a seguiu, provocou-se em toda a Europa um movimento de recuo ao encetado reformismo. Nascia uma filosofia liberal, que pretendia defender as pessoas da sociedade política que se formava. Iniciava-se a afirmação da existência de direitos individuais anteriores à sociedade política organizada, e insusceptíveis de modificação, como a liberdade, a igualdade, a soberania popular, e a separação dos poderes<sup>131</sup>.

O marco do liberalismo em Portugal se deu com a sua Constituição de 23 de setembro de 1822, poucos dias após a proclamação da independência<sup>132</sup> do Brasil, ocorrida no simbólico dia de 07 de setembro de 1822, declarada pelo Príncipe Regente, Dom Pedro I. Aqui se encerraria a influência obrigatória da legislação portuguesa sobre a brasileira, mas que manteria espontaneamente grande influência como fonte do direito até os dias atuais. Indubitável, contudo, que a independência do Brasil sem perda territorial demonstrava a integração maior entre portugueses e brasileiros, em nada comparável na época com aquela entre os povos americanos com os espanhóis<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> CHAVES, Cláudia Maria das Graças. *A administração fazendária na América portuguesa: a Junta da Real Fazenda e a política fiscal nas minas gerais*. Disponível em: < <http://almanack.unifesp.br/index.php/almanack/article/viewFile/918/pdf>> Almanack. Guarulhos, n.05, p.81-96, 1º semestre de 2013. Acesso em 07 de maio de 2017.

<sup>131</sup> SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da. *História do direito português: fontes do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p.492.

<sup>132</sup> Pierre Chaunu debate que a independência foi consequência de uma corte portuguesa que pretendia reestabelecer sobre a antiga colônia uma autoridade, em destaque fiscal, completamente “*fora de moda*”. Somente em 1825 Portugal reconheceu expressamente a independência do Brasil sob as fortes pressões comitórias da Inglaterra (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.79).

<sup>133</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 101.

Após quase três séculos, o Brasil passou finalmente a integrar o sistema internacional de produção e comércio. No ano da independência, em 1822, as exportações britânicas para o Brasil atingiram a cifra de dois milhões de libras anuais, o que representava quatro vezes o que o governo conseguiu arrecadar com tributos no país naquele ano<sup>134</sup>.

Em 1815 quando Napoleão Bonaparte perdeu a batalha de Waterloo, interrompendo as invasões francesas, e posteriormente com a Revolução Liberal do Porto, no ano de 1820, a família real portuguesa retornou à Lisboa em 1821, situação que juntamente com uma série de outros fatores, possibilitou a oficial independência do Brasil, com a prevalência de um projeto monarquista constitucional. Um fator de desgaste financeiro foi que o Império do Brasil já nascia com cerca de 4,5 quatro milhões e meio de habitantes carentes de todo tipo de estrutura, sem um orçamento consolidado, ou com boas perspectivas de receitas<sup>135</sup>.

O rei Dom João VI antes de deixar o Brasil em 1821, retirou todos os recursos financeiros que havia no Banco do Brasil, primeiro banco do fundado em 1808 com a vinda da família real, levando também consigo todas as pedras preciosas do Tesouro. E sem reservas suficientes, o Banco do Brasil quebrou no mesmo ano, sendo liquidado em 1829, e reaberto novamente no ano de 1851 e em funcionamento até os dias atuais<sup>136</sup>.

Nesta época, as despesas públicas passaram a somar o dobro da arrecadação de impostos nas províncias. Para pagar as dívidas que a nova nação já possuía, estimava-se que seriam necessários dois anos de arrecadação sem nenhum gasto para o equilíbrio das contas, o que era obviamente impossível, pois o novo país tinha tudo ainda por fazer, se estruturar e se organizar, em destaque em relação à defesa dos seus limites territoriais. Como resultado desta carência, a dívida nacional do Brasil já no ano de 1821 era de 1,9 (um milhão e novecentas mil) libras esterlinas, valor que triplicou nos cinco anos seguintes, já que o novo governo não tinha fontes fortes de recursos<sup>137</sup>.

Nascia assim um grande país, mas que não possuía recursos. Com os efeitos da Guerra Cisplatina (guerra entre o Brasil e a Argentina para separar as terras da bacia cisplatina do Brasil e incorporá-la às Províncias Unidas do Rio da Prata, hoje o Uruguai), tem-se que no ano de 1828, metade do orçamento público brasileiro era gasto com os ministérios militares. Era uma guerra que não contava com o apoio da população do Brasil, pois esta compreendia que para financiar os objetivos militares, mais impostos seriam criados e cobrados. Sem arrecadação de tributos suficientes para cobrir as despesas, o novo país precisou buscar mais empréstimos externos, o primeiro deles de um banco inglês no valor de 3.685.000 milhões de libras esterlinas. Na ocasião a

---

<sup>134</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.74.

<sup>135</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.73.

<sup>136</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.57.

<sup>137</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.57.

inflação disparou e o papel-moeda brasileiro passou a ter um deságio de 40% (quarenta por cento)<sup>138</sup>.

Cerca de 20% (vinte por cento) do valor deste empréstimo foi retido pelo banco como taxa de risco e pagamento de juros antecipados. O novo país já nascia endividado e permaneceria assim pelos séculos seguintes<sup>139</sup>.

Nos anos posteriores sob a égide da primeira Constituição Brasileira do ano de 1824<sup>140</sup>, o Brasil em todo período imperial se viu desafiado a gerar riquezas, e conseqüentemente cobrar tributos, a fim de garantir a sua existência. Esta Constituição tratou em apenas três artigos das atribuições do Tesouro Nacional, as quais seriam estabelecidas pela Assembleia Geral. Ali ficou determinado que o Ministro da Fazenda receberia dos demais ministros os orçamentos relativos aos gastos de suas repartições, apresentando à Câmara de Deputados anualmente um balanço geral de receita-despesa, e um projeto de orçamento para o ano seguinte<sup>141</sup>.

Em referência à discriminação de rendas tributárias, esta Constituição Política do Império de 1824 silenciou a respeito, uma vez que o poder fiscal ainda se achava centralizado na pessoa do Imperador. Não havia uma separação de competência tributária entre o poder central, províncias e municípios ou vilas. Identifica-se nesta época imperial a gênese das execuções fiscais no período regencial pelo Decreto de 18 de agosto de 1831, o qual veio regular o processo de cobrança da fazenda pública contra os seus devedores<sup>142</sup>.

A Lei 242 do ano de 1842 veio instituir o juízo dos feitos da fazenda nacional em primeira instância e reestabeleceu o privilégio do foro para as causas da Fazenda Nacional, abolido no ano de 1831, ocasião em que a Regência tinha criado o Tribunal do Tesouro Nacional, o qual tinha a suprema direção e fiscalização da receita e despesa, inspecionando a arrecadação, distribuição e contabilidade de todas as rendas públicas e decidindo também todas as questões administrativas<sup>143</sup>. Neste ano, consta que as Juntas haviam se perdido em um emaranhado de vícios e erros, marcadas

<sup>138</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.298.

<sup>139</sup> GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010. p.58.

<sup>140</sup> Aqui é importante fazer um triste registro: esta constituição do 1824, no art. 179, proibiu a punição de crimes com castigo físico. A partir daquele momento, não se podia mais torturar. Até então a inquisição portuguesa havia institucionalizado a tortura como prova, até a pessoa confessar, principalmente para os crimes contra o erário, o que incluía os problemas de pagamento dos tributos. Foi, aparentemente, um avanço em termos do que seria posteriormente chamado de direitos fundamentais. Contudo, veio então o Código Criminal de 1830 que especificou no seu art. 30 que se o condenado fosse um escravo ele não iria para a cadeia, pois a pena seria transformada em açoite. Isso porque se o escravo fosse preso, causaria uma perda de mão-de-obra e dinheiro para o seu senhor por muito tempo. Assim, o escravo era açoitado publicamente, humilhado e torturado. A tortura foi legal no Brasil até o ano 1888, mas “só” para os escravos. Quando a abolição ocorreu, a polícia já estava habituada à violência. Neles e nos brancos desfavorecidos. Estes mecanismos da repressão escravista contaminaram a sociedade inteira e perduram intensamente até os dias de hoje, demarcando o Brasil como um dos países mais violentos do mundo.

<sup>141</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p. 69.

<sup>142</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 119.

<sup>143</sup> SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Cobrança administrativa do crédito da fazenda pública*. Revista CEJ, Brasília, n. 13, p. 59-72, jan./abr. 2001. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/376/557>>. Acesso em 17 de junho de 2015.

desde início por um fraco desempenho, pois possuíam um corpo composto de disparatados membros, o que resultava em distribuição de ofícios vitalícios nas alfândegas, favoritismos, apadrinhamentos, irregularidade nas contas, ausência de transparência nos contratos e, finalmente, prejuízos ao erário<sup>144</sup>.

Os cofres públicos recebiam um pedágio cobrado por todo cavalo e besta que entrava na capital do Império para ser vendido. Os brasileiros só podiam receber distinções honoríficas de governos estrangeiros, como o título de comendador concedido pelo Vaticano, se também pagassem uma taxa à Coroa. Particularmente pesados eram os tributos de importação de pólvora, chá e bebidas alcoólicas. Em 1843, as alíquotas incidentes sobre estes produtos ficavam em torno de 50% (cinquenta por cento). Neste ano foi também criado o imposto brasileiro do selo, o qual ficou em vigência até o ano de 1966<sup>145</sup>.

Ajudavam também a financiar o Império o imposto das apostas e dos prêmios de loteria, o tributo das passagens dos bondes do Rio de Janeiro e as taxas de matrículas das faculdades de direito e medicina. O lucro das empresas estatais, como a Fábrica da Pólvora, o Correio Geral, os Telégrafos Elétricos e a Estrada de Ferro D. Pedro II, reforçava o cofre imperial. Neste período, cita-se ainda a existência de impostos regionais cobrados pela saída de um escravo<sup>146</sup> de um estado para o outro. Em 1862, por exemplo, a maior parte da receita de alguns estados do nordeste provinha ainda deste tipo de arrecadação tributária<sup>147</sup>. Para coibir a sonegação, a Coroa criou a matrícula geral de registro para cada escravo<sup>148</sup>. Os proprietários que não faziam o registro ficavam sujeitos à pesadas multas.

<sup>144</sup> Cândido Batista de Oliveira em sua obra *Sistema financeiro do Brasil* (Ministro Plenipotenciário enviado à Rússia pelo Imperador D. Pedro I. Publicado em 1842 pela Typographia Privilegiada de Fischer. St. Petersburg) assim ressaltou: “Grande parte dos estudos que direta ou indiretamente analisam as Juntas da Fazenda e o Erário Régio concordariam que esses órgãos facilitaram a concentração de poderes locais, que reuniram os membros das elites econômicas em torno de projetos comuns, e, muitas vezes, esses projetos ocorreriam em prejuízo da Real Fazenda. A ênfase seria dada não apenas na relativa autonomia dessas elites em relação à metrópole, mas no maior poder econômico alcançado pelos colonos e pelo poder de administrarem, eles próprios, o sistema de arrecadação e fiscalização fazendária. Um ponto sempre muito lembrado é o fato das arrematações de contratos terem saído da jurisdição do Conselho Ultramarino e passado diretamente para as Juntas. Estas precisavam prestar contas, dentro da lógica de uma administração fiscal, ao Erário Régio. Uma questão quase nunca mencionada é o fato das Juntas serem muito mais que simples repartições fiscais e que o seu maior poder derivava de possuírem o status de tribunal” (CHAVES, Cláudia Maria das Graças. *A administração fazendária na América portuguesa: a Junta da Real Fazenda e a política fiscal nas minas gerais*. Disponível em: <<http://almanack.unifesp.br/index.php/almanack/article/viewFile/918/pdf>> Almanack. Guarulhos, n.05, p.81-96, 1º semestre de 2013. Acesso em 07 de maio de 2017).

<sup>145</sup> WESTIN, Ricardo. *O orçamento taxava dono de escravo e previa salário para Dom Pedro II*. Disponível em: <[http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/02/orcamento-taxava-dono-de-escravo-e-previa-salario-para-pedro-ii?utm\\_source=midias-sociais&utm\\_medium=midias-sociais&utm\\_campaign=midias-sociais](http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/02/orcamento-taxava-dono-de-escravo-e-previa-salario-para-pedro-ii?utm_source=midias-sociais&utm_medium=midias-sociais&utm_campaign=midias-sociais)>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>146</sup> Há registros de que no ano de 1850 o Brasil possuía uma população total de 7 milhões de habitantes, sendo que destes, mais de 3 (três) milhões seriam escravos (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.84). Em termos proporcionais, quase cinco milhões de africanos aportaram como escravos no Brasil, sendo que nos EUA foram menos de 400 mil.

<sup>147</sup> GOMES, Laurentino. 1889. São Paulo: Globo, 2013. p. 151.

<sup>148</sup> A escravidão no Brasil tinha uma característica urbana, numa escala superior a qualquer outro país. Em 1849, o estado do Rio de Janeiro tinha 260 mil habitantes, dos quais 110 mil eram escravos, o seja, 42% (quarenta e dois por cento) de toda a população. Não é muito difícil relacionar esta situação do passado e sua afetação às estruturas sociais e jurídicas da atualidade, principalmente na própria inviabilidade da efetivação dos direitos

Na região sul do Brasil o que pesava era o dízimo pago pelos estancieiros. Eram tributados quando marcavam seus gados, quando faziam o couro, quando matavam o gado, pelo sal, e ao final sobre a circulação do gado ao destino final<sup>149</sup>.

Havia também uma fiscalização forte no recolhimento de impostos e taxas dos navios que entravam e saíam do país, com destaque ao porto localizado no atual estado do Rio de Janeiro<sup>150</sup>.

Foi neste espaço de tempo que passou a ser autorizada às províncias a criação de seus próprios tributos, desde que diferentes daqueles que eram de competência exclusiva do Governo Central. Os municípios tinham seus tributos definidos pelas províncias. Já se lutava pelo protecionismo aos produtos locais, com altas taxas à concorrência platina e impostos baixos para a entrada de insumos que baixassem os custos de produção. Todavia, novamente, a resposta dos contribuintes à pesada carga tributária foi o aumento do contrabando de gado. A resposta do governo foi a mais insensível possível: a criação de um novo imposto, e desta vez, sobre a propriedade territorial rural, o ITR, existente até os dias atuais<sup>151</sup>.

Em continuidade, o estado imperial passou a tributar pessoalmente os súditos por meio da arrecadação do imposto sobre profissões, atual imposto sobre serviços de qualquer natureza, além da tributação sobre a viação nas estradas de ferro, sobre a transmissão de propriedade de bens imóveis a título oneroso, transmissão de propriedade móvel proveniente de apólices da dívida pública, e por testamento ou *causa mortis*<sup>152</sup>.

É certo afirmar que entre a proclamação da independência e a proclamação da república, ou seja, no período entre os anos de 1822 e 1889, o sistema fiscal estava melhor organizado, contudo a administração fiscal ainda era confusa, pois funcionava um sistema híbrido de cobrança, em que coexistiam os cobradores arrendatários concomitantemente com os cobradores oficiais governamentais<sup>153</sup>. O resultado foi uma falta de padronização e uma dificuldade de previsão da

---

fundamentais. Longe de qualquer dialética da ignorância, é imperioso destacar que os escravos eram um patrimônio, e portanto, tributados também pela Coroa. Somente em 1888 com a assinatura da Lei Áurea, com forte influência inglesa, a qual reconhecera a independência se o Brasil somente se este acabasse com o tráfico de pessoas, que esta aberração findou no último país das américas. Porém, décadas antes as traficantes de escravos foram prevenidas antes que o tráfico ia acabar e foram tirando o dinheiro deste investimento. Houve uma negociação entre a classe dirigente (a administração imperial) e a classe dominante (os fazendeiros, as oligarquias regionais) (ALENCASTRO, Luis Felipe. *O trato dos viventes: formação do Brasil no Atlântico*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000).

<sup>149</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.75.

<sup>150</sup> GOMES, Laurentino. 1889. São Paulo: Globo, 2013. p. 18.

<sup>151</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.75.

<sup>152</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.95.

<sup>153</sup> “Não era fácil aos detentores das posições públicas de responsabilidade, formados por tal ambiente, compreenderem a distinção fundamental entre os domínios do privado e do público (...) Para o funcionário “patrimonial”, a própria gestão política apresentasse como assunto de seu interesse particular; as funções, os empregos e os benefícios que deles auferem, relacionam-se a direitos pessoais do funcionário e não a interesses objetivos, como sucede no verdadeiro Estado burocrático, em que prevalece a especialização das funções e o esforço para se assegurarem garantias jurídicas aos cidadãos. A escolha dos homens que irão exercer as funções públicas faz-se de acordo com a confiança pessoal que mereçam os candidatos, e muito menos de acordo com as capacidades próprias. Falta a tudo a ordenação impessoal que caracteriza a vida no Estado burocrático” (HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio, 1969. p.105-106).



arrecadação<sup>154</sup>, situação que inevitavelmente, adentrou anos a frente, respingando fortemente nos dias atuais com a mesma intensidade, mesmo diante de um período já abarcado pelos direitos fundamentais.

### **1.1.4 O Período Republicano**

Sob a égide da segunda Constituição brasileira, a do ano 1891, com a abolição da escravidão em 1888, a proclamação da República em 1889 e as fronteiras satisfatoriamente consolidadas, o país começou a evoluir, mas continuava com problemas financeiros e fiscais. Esta Constituição foi a primeira do período republicano iniciado com a Proclamação da República pelo Marechal Deodoro da Fonseca. Fortemente influenciada pelo positivismo, esta Constituição estabeleceu o federalismo, e foi a primeira Carta Magna do país a gravar a fórmula: "*Todos são iguais perante a lei*".

Neste interim, a receita da alfândega na exportação e importação representava 32% (trinta e dois por cento) da arrecadação geral do Império. Profundamente dependente da agricultura de exportação, o Brasil continuava a canalizar todos os seus esforços para a agricultura, o qual era a base de sustentação do Império tropical, e aparentemente, assim segue até os dias atuais<sup>155</sup>.

Nesta época, muitos abolicionistas passaram a defender a criação de um imposto territorial como forma de acabar com o latifúndio improdutivo que na época se consolidava em quase 80% (oitenta por cento) de todo o território brasileiro. Extrai-se daquela realidade o fenômeno de que ninguém contribuía para as despesas do estado na proporção dos seus haveres, pois tinham muito patrimônio ocioso o que não gerava benefícios ao estado<sup>156</sup>.

Com a Constituição de 1891 algumas características da inicial fase republicana consolidaram-se. O poder legislativo passou a ser exercido de forma bicameral, pelo senado federal e pela câmara dos deputados federais, esta, na ocasião, com competência para a iniciativa de propor leis e criar impostos. A organização dos estados espelhava a estrutura dos três poderes da união: executivo, legislativo e judiciário. Eleitos pelo voto direto, governadores e deputados estaduais passaram a ter a competência de tomar decisões e legislar sobre vários temas, incluindo a definição do orçamento regional, a cobrança de determinados impostos e a criação de polícias locais<sup>157</sup>.

Na virada do século, as principais receitas que incumbiam às coletorias do governo federal arrecadadas eram: imposto sobre a renda da imprensa nacional e do diário oficial; imposto de renda dos próprios nacionais; imposto do selo proporcional e fixo; imposto de transporte; imposto sobre vencimentos e subsídios; imposto sobre dividendo das companhias e sociedades anônimas, imposto

<sup>154</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.90.

<sup>155</sup> GOMES, Laurentino. *1889*. São Paulo: Globo, 2013. p. 58 e 63.

<sup>156</sup> GOMES, Laurentino. *1889*. São Paulo: Globo, 2013. p.65.

<sup>157</sup> GOMES, Laurentino. *1889*. São Paulo: Globo, 2013. p.223-224.

sobre o consumo; imposto sobre a dívida ativa proveniente de tributos não pagos nos exercícios anteriores; imposto sobre a venda de estampilhas do selo proporcional e fixo e para a taxa judiciária<sup>158</sup>.

Tem-se assim que no período imperial a tutela dos interesses dos contribuintes era precária, restringindo-se à esfera administrativa, cujas decisões tinham força judicial. Com a reorganização e separação dos poderes ocorrida no período republicano, enaltecendo a supremacia da lei e a preeminência do poder judiciário inclusive no que diz respeito à tutela de direitos violados pela Administração, adveio a Lei Federal 221 no ano de 1894, a qual criou a ação própria para a anulação de atos administrativos da União, o que incluía as decisões em matéria fiscal<sup>159</sup>.

O Brasil republicano espelhado no modelo dos EUA estabeleceu uma Justiça Federal, a qual absorveu o antigo Contencioso Administrativo e suas lides tributárias. O Decreto n. 9.885 de 1888, expedido em face de autorização concedida pela Lei 3.348 de 1887, tornou sem efeito toda a legislação anterior acerca do processo executivo fiscal e visou acelerar a cobrança da dívida ativa, que já abrangia a dívida tributária e a não-tributária. A legislação revogada fundava-se basicamente em normas do ano de 1761, no Decreto n. 736 de 1859, e na Lei 628 de 1851. A execução fiscal obedeceria desde então, ao Decreto n. 9.885 de 1888, e aos Decretos n. 737 de 1850, e o Decreto n. 9.549 de 1886, no que fosse aplicável.

Posteriormente, o Decreto-Lei n. 960 de 1938 substituiu esses diplomas normativos e perdurou com algumas modificações como a regra maior para a execução fiscal, até o advento da Lei 5.869 de 1973, conhecida como o CPC/73. Com esse diploma legal, a cobrança feita pelo ente público passou a denominar-se definitivamente como “Execução Fiscal” ou “Ação Fiscal”, alterando de forma profunda o sistema de execução forçada, visto que o processo comum e o fiscal formam unificados. Somente depois, com o advento da vigente LEF em 1980 estabeleceu-se o atual regramento a respeito da execução de dívidas fiscais ou não fiscais<sup>160</sup>.

A Constituição Republicana de 1891 fixou tributos separadamente para a união e para os estados, silenciando-se, todavia, em relação aos municípios, o que forçava este menor ente da federação à dependência em relação ao poder central, traço marcante da política da época que figura até hoje.

A terceira constituição federal brasileira do ano de 1934, já influenciada pela Constituição Alemã de Weimar, nasceu num período de bonança no Brasil<sup>161</sup> e tentou estabelecer uma ordem

<sup>158</sup> EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. p.98.

<sup>159</sup> MEDAUAR, Odete. Coord. *Processo administrativo: aspectos atuais*. São Paulo: Cultural Paulista, 1998. p.466 e seguintes.

<sup>160</sup> SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Cobrança administrativa do crédito da fazenda pública*. Revista CEJ, Brasília, n. 13, p. 59-72, jan./abr. 2001. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/376/557>>. Acesso em 17 de junho de 2015.

<sup>161</sup> Pierre Chaunu ao citar o relatório estatístico de André Siegfried da Liga das Nações mostra que entre aos anos de 1929 e 1930, os produtos em estado bruto vendidos pelo Brasil ao exterior representaram 98,8% de todas as exportações do período (CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971. p.107).

liberal e moderna, com o fortalecimento do estado e seu papel diretor na esfera econômico-social. No modelo tributário da Constituição de 1934, consta uma curiosa imunidade prevista pelo texto legal, o qual determinada que nenhum imposto gravaria diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor. A partir desta nova Constituição, o texto atribui privativamente a cada ente da federação, união, estados e municípios, seus tributos específicos e estabeleceu regras estritas para a criação de impostos novos.

Insta salientar que em 1919 se deu a primeira grande elaboração jurídico-sistemática do Direito Tributário do mundo, a partir da criação da Suprema Corte Fiscal na Alemanha, em conjunto com a promulgação do famoso Código Tributário ao tempo da democrática Constituição de Weimar, chamado também de "Ordenação Fiscal de Weimar".

Todavia, esta Constituição de 1934 teve uma vida muito curta, pois em 1937, uma outra constituição foi outorgada pelo presidente Getúlio Vargas. Esta quarta Constituição Federal foi o marco-fundador do Estado Novo<sup>162</sup>, ditador, e nasceu com forte influência do fascismo e autoritarismo da Constituição da Polônia. Seu conteúdo era fortemente centralizado na figura do chefe do Poder Executivo principalmente na elaboração das normas. Ela manteve o sistema constitucional tributário rígido e inflexível, delegou aos estados a competência residual para criar novos impostos, vedou a bitributação, e previu as competências tributárias negativas, tal como a imunidade recíproca.

Constata-se aqui uma nova norma de regência para as Execuções Fiscais desta época, o Decreto-lei 960/38, o qual já não previa o efeito suspensivo automático da ação de cobrança no caso de apresentação de Embargos pelo devedor, regra que se mantém até os dias atuais, na LEF a qual exige a garantia do juízo para que seja feita a defesa do contribuinte Com a queda de Getúlio Vargas, uma nova assembleia constituinte foi organizada, culminando na elaboração da Constituição Federal de 1946 a qual representou um novo marco legal de democracia, reassegurando a livre expressão e os direitos individuais. Sob a égide desta Constituição foi editada a Lei Federal n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, vigente até hoje, conhecida como CTN, que dispôs à época sobre todo o sistema tributário nacional.

Esta era uma época no Brasil que muitas leis tributárias ainda vigentes nos dias de hoje, como o próprio CTN, passaram a incorporar o ordenamento jurídico brasileiro, mas a população em

---

<sup>162</sup> O que mais realça na história do Brasil, desde os primeiros momentos de colonização até a época do estado-novo, numa viagem, como diz Faoro, de seis séculos, é que a estrutura político-social resistiu a todas as transformações fundamentais, aos desafios mais profundos. O capitalismo politicamente orientado então pelos políticos, conduz, comanda, supervisiona os negócios públicos, como negócios privados seus: “o súdito, a sociedade, se compreende no âmbito de um aparelhamento a explorar a manipular, a tosquiar nos casos extremos. Dessa realidade se projeta, em florescimento natural, a forma de poder, institucionalizada num tipo de domínio: o patrimonialismo, cuja legitimidade assenta no tradicionalismo – assim é porque sempre foi” (FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. Vol. II 5. Ed. Porto Alegre: Ed. Globo, 1959. p. 733).

geral não tinha qualquer concepção mínima real do reflexo destas obrigações fiscais em sua vida<sup>163</sup>, situação que somente começou a ganhar força e corpo com o advento a CRFB/88 e certamente com o apoio da tecnologia e das mídias sociais da última década.

Na mesma linha, seguiram os textos constitucionais de 1946 e de 1967 os quais enunciaram as competências tributárias dos entes políticos, discriminando os impostos e limitando as formas e os meios em que os entes políticos poderiam instituir tributos.

A Emenda n. 1, outorgada pelos militares à Constituição Federal de 1967, que teria sido a Constituição de 1969 e nasceu durante o período do golpe militar e da férrea ditadura, enterrou todas as previsões democráticas, até finalmente a promulgação da sétima e atual Constituição Federal de 1988, a qual restabeleceu a democracia, o equilíbrio entre os poderes, fixou direitos individuais e sociais e estabeleceu pontualmente todo o complexo sistema tributário brasileiro, atualmente em vigência.

É possível dizer que hoje o Brasil é o país com um dos mais rígidos sistemas constitucionais de competências tributárias. A CRFB/88 elencou um rol taxativo de impostos, permitiu a criação de taxas, estabeleceu as contribuições de melhoria, as contribuições gerais e os empréstimos compulsórios, além de estipular regras estritas de competência residual para instituição de mais impostos e contribuições não nominadas expressamente no seu texto.

Todas as dificuldades aqui narradas no contexto histórico das cobranças fiscais resultavam em passivos sociais, econômicos e políticos que o Brasil carrega desde a sua fundação até o presente. A construção do país depois da independência foi difícil e tortuosa. O império era imenso, diversificado, e complexo para administrar. De um lado, havia um grande território, repleto de riquezas naturais e oportunidades. De outro lado, contudo, estava a escravidão, o analfabetismo, a corrupção, o isolamento político e as rivalidades políticas e regionais, como resquícios perversos das capitânicas hereditárias.

Aqui surgia um Brasil com fortes problemas também com a corrupção, e principalmente, com falsas ideias jurídicas que de que maximização das receitas fiscais por intermédio de normas

---

<sup>163</sup> “Os escritores de língua inglesa chamam de “tax consciousness”, que se pode traduzir pela expressão consciência fiscal, o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços público. Numa democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio de custo da máquina governamental. O grosso da população, sob o peso regressivo de imposto de venda, consumo, selo, etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras (...) Mas, ainda assim, é manifesta a insensibilidade fiscal: muita gente pensa que não paga impostos e muita gente nada pensa a respeito deles. Daí resulta a indiferença da maior parte em relação aos mais importantes problemas públicos, malogrando-se o regime democrático pela falta de adesão ativa e efetiva de todos os cidadãos. Ora, na realidade, nem os mendigos escapam ao Fisco. Quando aplicam em compras as esmolas recebidas, suportam, pelo menos, o imposto de consumo e o de vendas, dissimulados no preço das mercadorias” (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 238-240).

que criassem outras tributações pesadas, poderia resolver os problemas notadamente de cunho social que a nova administração passava a ter que resolver.

A fiscalidade assumiu um crescente papel na formação das nações. Desde os primórdios dos tempos o tributo assumiu-se como um fenômeno multidimensional, onde para além do papel de recolha de receitas públicas, passou a componente social e humano de grande relevo. Numa sociedade cada vez mais individualista são os conceitos de solidariedade, responsabilidade e cidadania, enquanto dever cívico do cidadão, que se assumem como valores morais que sustentam uma sociedade democrática, onde o ato de pagar nada mais é, do que uma partilha para o bem-estar social da sociedade moderna na transição deste terceiro milênio<sup>164</sup>.

Contudo, a perspectiva brasileira para a próxima geração ainda é sombria. O país tristemente parece que está a viver como se ainda estivesse século XI, onde os senhores feudais são os governantes, e a população apenas o campo de manobra para fazerem com o patrimônio dos outros o que bem entenderam, onde o cidadão vai perdendo completamente seu direito *de ser e de ter*. A máquina pública funciona contra o cidadão, pois o estado encontra-se completamente aético e caloteiro, e, portanto, é preciso entender isso para modificar-se a realidade. Não existe mais interesse público, apenas o interesse daqueles que no momento são os detentores do poder. Testemunha-se, gradativamente, uma redução dos direitos de cidadania, um grande drama que somente poderá ser enfrentado através do voto<sup>165</sup>.

## ***1.2 Destaque da Evolução da Legislação Fiscal em Portugal***

O império romano dominou o mundo por um grande período porque soube unir o centralismo político e a descentralização administrativa. E Portugal seguiu seus passos na medida em que se expandiu<sup>166</sup> pondo em prática idêntica lição<sup>167</sup>. Compreende-se, pois, a razão que faz das

<sup>164</sup> SANTOS, Paulo Jorge Madeira dos. *A fiscalidade e a cidadania*. Revista da DGCI. Setembro de 1999, n. 21. FISCÁLIA. Disponível em: <<http://repositorio.ipcb.pt/bitstream/10400.11/659/1/Fiscalidade.pdf>> Acesso em 25 de novembro de 2016.

<sup>165</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Brasil trabalha para sustentar a burocracia*. Entrevista. Revista eletrônica Conjur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun29/entrevista-ives-gandra-silva-martins-advogado-tributarista>> Acesso em 08 de fevereiro de 2016. É válido sobrelevar que até o ano de 1985 os analfabetos eram proibidos de votar. Em 2014, de acordo com dados da Unesco, entre 150 países pesquisados, o Brasil encontram-se em 9º lugar como o que possui o maior número de analfabetos adultos. De acordo com o IBGE de 2016, o país possui quase 12 milhões de analfabetos. Portugal possui 5,2% da sua população analfabeta, o maior número entre os países da UE.

<sup>166</sup> Vale anotar, *en passant*, que uma das principais motivações para a amplificação de Portugal foi a intenção de romper com a cadeia complexa de comércio cheio de barreiras, roubos, deslocamentos ineficientes e impostos exorbitantes que pagavam aos sultões no Egito. Os custos com impostos e transportes na rota pelo Mar Vermelho elevava em seis vezes o preço da compra de um produto (CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016. p. 102 e 112).

<sup>167</sup> Em 1503 Portugal introduziu um sistema de pedágio para a navegação ao longo da costa indiana, mais especificamente, de Malabar. Era, efetivamente, um imposto sobre o comércio. Nos anos seguintes passou a exigir que os navios mercantes fizessem comércio somente nos portos controlados pelos portugueses, além de pagar também substanciais impostos de importação e exportação sobre os produtos comercializados (p. 155). Todo novo local descoberto ao longo da África, por exemplo, que não jurasse lealdade ao rei de Portugal, e se compromettesse a pagar tributos anuais ao reino, era atacado (p. 183). A oposição implacável dos portugueses, a ferocidade de suas ações, a mobilidade de suas fronteiras, a superioridade de

Ordenações Afonsinas, Manuelinas e Filipinas avançadíssimos textos jurídicos da Europa no fim da Idade Média e no período da Renascença, visto que a estabilidade política e econômica permitiu o reger da vida social sem perturbações ou turbulências graves<sup>168</sup>. O centralismo português no poder<sup>169</sup> da emanção de normas foi uma herança política para o Brasil, visto que à época inicial da colonização<sup>170</sup> alguns espécimes desta característica já podiam ser vistos como a própria descentralização administrativa a partir da implementação das capitânias hereditárias, governadores gerais, bandeirantes, o ciclo do canal de açúcar, o pastoreio do gado e a busca de metais e pedras preciosas. As diretrizes políticas principalmente na área fiscal, vindas da metrópole portuguesa eram seguidas, numa realidade irrepetível nos contornos de formação histórica dos demais países europeus da época<sup>171</sup>.

E a tributação<sup>172</sup> acompanhou a história de Portugal desde o seu início até os momentos mais marcantes das expansões marítimas<sup>173</sup>. Em amostra, cita-se que na Quarta Dinastia, devido às guerras da restauração, foi criado um dos impostos mais modernos do seu tempo, a “décima militar”, precursora do imposto sobre o rendimento. Acompanhando a evolução política, econômica e social, o século XIX assistiu-se a importantes transformações e modernizações, refletidas no sistema fiscal e na administração tributária em Portugal. É nesse contexto, num país já pacificado depois das lutas liberais, e que entra num período de significativo desenvolvimento, que é

---

seu poder de fato e a vontade pela luta era uma força invencível e muito persuasiva (p. 166). E a habilidade dos portugueses na navegação não tinha rivais (p. 168). Tinham se tornado observadores exímios e coletores de informações geográficas. (p. 178). Embora cerca de 35% (trinta e cinco por cento) dos marinheiros não retornassem, as recompensas com as viagens eram excelentes. Somente a primeira viagem de Vasco da Gama cobria mais de seis vezes o capital investido. Uma vez que o país era pobre em recursos naturais e periférico aos centros políticos e econômicos da Europa, a atração pelo Oriente era irresistível (p. 167) (CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016).

<sup>168</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 57.

<sup>169</sup> Numa segunda visita às Índias, após 1498, o então Samorim compreendendo melhor toda riqueza que poderia fornecer a Portugal, exigiu a aplicação de uma tarifa de impostos preferenciais e preços mais baixos às suas especiarias, um posto de comércio seguro e a isenção da regra comum de que os bens de um mercador morto se tornavam propriedade do governante local. Aliás, é por conta de todo investimento pesadamente feito pelo rei Manuel, o qual aguardava um bom retorno, que a descoberta das terras brasileiras não foi considerada interessante e significativa de início (CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016. p. 124 e 131).

<sup>170</sup> Desde o século XI há registros que muitos cristãos se convertiam ao islã para se verem livres dos impostos e da opressão pecuniária existente em Constantinopla. E era visto como algo normal a cobrança de altíssimos impostos entre cristãos e muçulmanos durante os períodos de conquista de um sob o outro para garantir tréguas. Sob a égide da interpretação que davam ao Alcorão, os cristãos em momentos de guerra poderiam se converter ao islã, render-se e pagar um imposto individual para não serem atacados e saqueados (CROWLEY, Roger. *1453: a guerra santa por Constantinopla e o confronto entre o Islã e o Ocidente*. Tradução de Rogério Bettoni. São Paulo: Edições Rosari, 2009. p. 39, p. 62, p. 115).

<sup>171</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 59.

<sup>172</sup> Com o fito de um comércio mais seguro e curto pelo Mar Vermelho, caso estivesse a região em mãos cristãs, o papa concedeu em 1505 a Manuel o direito de instituir o “imposto de cruzada” por dois anos, para financiar seu exército na luta pela destruição do bloco islâmico (CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016. p. 192).

<sup>173</sup> Quando na busca do caminho marítimo das Índias, Portugal teve bons exemplos em Calicute sobre a boa cobrança fiscal. Uma vez estabelecida no período como um importante centro de comércio de especiarias, não importava de onde vinha um navio e para onde ia, pois lá atracando, nenhum navio pagaria mais ou menos imposto (CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016. p. 89).

concretizada em 1849 uma reforma profunda da administração financeira, com a reestruturação da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, que, depois da implantação da República, se passou a chamar Ministério das Finanças. É nesta estrutura que, integrada no Tribunal do Tesouro Público, é criada a direção geral das Contribuições Diretas. Estavam lançados os fundamentos da atual DGCI<sup>174</sup>.

### ***1.2.1 O Período Monárquico***

Mesmo com a estrutura de divisão de poderes criada pelo liberalismo, a monarquia portuguesa mantinha a tendência de acumular funções jurisdicionais na área fiscal. Saldanha Sanches<sup>175</sup> relembra que um Decreto de 1832 veio criar o Tribunal do Tesouro, o qual deveria corrigir todos os abusos da administração da fazenda, juntamente com outras funções judiciais já referidas, e até mesmo a preparação do orçamento. Este Tribunal do Tesouro que tinha tomado o lugar do Tribunal do Conselho da Fazenda se manteve com suas funções até 1849, altura em que um novo decreto atribui a secção do contencioso do Conselho de Estado as funções de julgamento fiscal a que até esta fase lhe cabiam.

Durante a Monarquia, o Relatório do Decreto de 10 de novembro de 1849, na fase final do reinado de D. Maria II, sendo Ministro o Duque d'Ávila, reflete bem o espírito da época: a preocupação reformista sem corte com o passado, pois a estrutura era baseada em parte na reforma de 1842, mas acentuando-se as distinções entre as funções administrativa, contenciosa, de fiscalização e de conselho. Com o tempo criaram-se novos impostos e desenvolveu-se a Administração, sendo a última melhoria significativa em 1901, já no século XX.

De acordo com o Relatório do Decreto n. 10 de 1849, o governo principiou por procurar dar às autoridades e aos funcionários encarregados dos serviços especiais na Administração da Fazenda, informações e dados que os habilitassem a apreciar as vantagens e inconvenientes da organização, criando assim a Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, dividida em: Tribunal do Tesouro Público, Tribunal de Contas e Administração da Fazenda Pública nos Distritos Administrativos.

A par das defesas tributárias, nesta época já se previam dois tipos de recursos para a defesa dos contribuintes: um para diminuição ou redução da quota de lançamento e outro para a repartição das contribuições diretas ao estado. Os recursos eram interpostos para os conselhos de distrito e, depois de julgados a esse nível, abria-se então a possibilidade de recurso para o Conselho de Estado. Este durou até a edição do Decreto de 21 de fevereiro de 1869 quando atribuiu-se competência para

<sup>174</sup> Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/c68ccf05-b674-40ac-bf1f-187366cfe575/0/brochura\\_internet.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/c68ccf05-b674-40ac-bf1f-187366cfe575/0/brochura_internet.pdf)> Acesso em 15 de fevereiro de 2017.

<sup>175</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017

o julgamento de causas fiscais aos Conselhos de Direção, constituídos pelo diretor geral, que presidia as sessões, e pelos chefes das repartições de finanças, com recurso para o Conselho de Estado, nos termos do regulamento destes, contido no Decreto de 9 de Janeiro de 1850.

A partir de 1869 os recursos foram redirecionados diretamente para o Supremo Tribunal Administrativo. As decisões em matéria fiscal mantinham-se nas mãos da Administração, a qual não tutelava efetivamente os direitos dos contribuintes. Esta situação foi então interrompida em 1892, quando os juízes passaram a julgar as questões tributárias.

### ***1.2.2 A Proclamação da República Portuguesa***

As primeiras reformas do contencioso fiscal realizadas durante o período republicano mantiveram o regime tradicional dos tribunais especiais para as questões fiscais, embora com prevalência absoluta da *jurisdiction contentieuse*: aos órgãos da administração fiscal, como o chefe da repartição de finanças, continuava a pertencer o julgamento das questões sobre o imposto do selo e o real de água e doutros em que presentemente intervinham. Os delegados do Procurador da República julgavam os processos sobre as contribuições de registro<sup>176</sup>.

Com a Proclamação da República em 1910, verificou-se em Portugal uma profunda atividade legislativa. Nesse ano surge a denominação mais duradoura de direção geral das Contribuições e Impostos, cuja sigla tradicional ainda hoje se mantém, embora desde a Lei Orgânica do Ministério das Finanças de 1996 a designação tenha sido simplificada para direção geral dos Impostos, conforme art. 18.º do Decreto-Lei n.º 158/96 de 3 de setembro.

A partir deste momento histórico, os serviços públicos multiplicaram-se e o sentido de imposto ganhou cada vez maior conteúdo económico e jurídico. O sistema tributário desenvolve-se, criando-se a necessidade de especialização, da prática dos serviços, de escolha de servidores habilitados e competentes<sup>177</sup>.

Vale ressaltar que a reforma do Ministério das Finanças a partir da implantação do regime republicano obedeceu principalmente a três intuítos: organizar logicamente os serviços do ministério, simplificar esses serviços e, por consequência, tornar possível a redução do pessoal dos quadros.

---

<sup>176</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017

<sup>177</sup> Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/c68ccf05-b674-40ac-bf1f-187366cfe575/0/brochura\\_internet.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/c68ccf05-b674-40ac-bf1f-187366cfe575/0/brochura_internet.pdf)> Acesso em 15 de fevereiro de 2017.



Na ocasião, no ano de 1911<sup>178</sup>, expôs-se o critério que presidiu à junção de cobranças numa Direção única de tudo quanto se pode denominar “fazenda pública”, e igualmente se fez referência aos motivos que determinaram a organização duma Direção que superiormente dirigisse as contribuições e impostos. Até meados do século XIX, cabia em Portugal à Administração Tributária a função das cobranças tributárias e também a resolução dos litígios tributários, a qual possuía funções administrativas e jurisdicionais, pois não havia uma distinção entre a Administração Tributária e um Tribunal Tributário. Existia, por sua vez, a junção do poder judiciário e do poder executivo na mão única do estado em matéria fiscal.

A partir do ano de 1913, nos termos do resoluto Decreto n. 82, a tramitação das cobranças tributárias passou a ser melhor delineada, por meio de execuções fiscais que foram para a competência de juízes privativos, nos conselhos da cidade de Lisboa e da cidade do Porto. Para as outras cidades e conselhos, os Secretários de Finanças continuavam a ter a função julgadora<sup>179</sup>.

### ***1.2.3 A Reforma Fiscal do Ano de 1922***

A Primeira República em Portugal durou apenas dezesseis anos, seguindo-se o longo período do Estado Novo. A natureza autoritária do regime, as limitações salariais e materiais, não impediram a qualidade técnica das reformas e das reestruturações verificadas no seguimento fiscal.

A alteração de maior vulto no sistema tributário português, foi com a escolha do modelo de contencioso italiano, introduzida pela reforma fiscal de 1922, embora partilhando do mau sucesso dessa reforma, que tentou, sem o conseguir, a introdução do imposto pessoal sobre o rendimento e que veio a ser substituído pelo atual imposto complementar<sup>180</sup>.

No art. 74 da Lei n. 1368, de 21 de setembro de 1922, dispunha que os processos relativos a todas as contribuições e impostos, exceptuadas as execuções fiscais, passam a ser julgados nos concelhos e bairros de Lisboa e Porto por comissões de cinco membros, com recurso para os juízes de direito das barras respectivas.

No ano de 1922, foram criadas as Comissões Especiais para o julgamento dos processos fiscais em primeira instância, cujas decisões eram recorríveis para os Tribunais Ordinários. A Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922 teve grande destaque na ocasião, pois aboliu muitos dos impostos dispersos por múltiplos e variados textos legais. De forma muito avançada para a ocasião, criou-se um imposto global e pessoal incidente sobre a totalidade dos rendimentos. A reforma

<sup>178</sup> Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/c68ccf05-b674-40ac-bf1f-187366cfe575/0/brochura\\_internet.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/c68ccf05-b674-40ac-bf1f-187366cfe575/0/brochura_internet.pdf)> Acesso em 15 de fevereiro de 2017.

<sup>179</sup> LOPES, José E. Gonçalves. *A aproximação ao contencioso fiscal*. Coimbra: Livraria da Universidade, 1997. p.19.

<sup>180</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

realizada em 1922, ao propor substituir um regime fiscal arcaico por um sistema de tributação racional, deu um passo importante no caminho da unificação da sistemática de cobrança da maioria dos tributos<sup>181</sup>.

Sobretudo após a primeira guerra mundial, entre os anos de 1914 e 1918, mostrou-se indispensável em Portugal rever e atualizar o velho sistema fiscal, até porque muitas das disposições legais já não tinham mais correspondência no estado econômico e social que se encontrava o país. Acresce-se que este atravessava um período de crise política e financeira, que requeria um esforço suplementar no sentido de aumentar as receitas ordinárias do estado a fim de cobrir um déficit orçamental<sup>182</sup>.

Em 1924 por intermédio do Decreto 10.233, o julgamento de primeira instância dos contenciosos tributários passou a ser de competência dos chefes de repartições de finanças, os quais tinham funções tanto administrativas quanto jurisdicionais.

Aqui houve o regresso ao sistema tradicional de conhecimento do caso em primeira instância pela própria administração, através do chefe da repartição de finanças, embora se mantivesse a intervenção do delegado do procurador da república nos processos de contribuição de registro. O contencioso passou a ter o conhecimento em primeira instância pelo chefe da repartição de finanças, o qual passou a ter uma posição híbrida de juiz-auxiliar. O recurso para a segunda instância era encaminhado para um grupo composto por juízes especializados, mas com menores garantias de independência que os dos tribunais comuns, e para o STA. Atingia-se assim a fase da criação de juízes fiscais, com garantias de especialização, mas sem suficientes garantias de independência. Com a manutenção de uma articulação funcional entre os tribunais e a Administração fiscais, que não garantiam a plena imparcialidade da função judicial. E um ministério público das contribuições e impostos organizado como mera duplicação processual da direção geral das Contribuições e Impostos, em cuja estrutura hierárquica estava integrado, e sem qualquer independência em relação a esta<sup>183</sup>.

#### **1.2.4 O Estado Novo**

A partir o Estado Novo, que vigorou formalmente a partir da Constituição de 1933, mas tem na história oficial suas bases desde 1926 até 1974, prevaleceu a ditadura militar período em que a

---

<sup>181</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda. *As reformas fiscais portuguesas no século XX: um enfoque analítico*. Lusiada. Direito. Lisboa, n. 08/ 09, 2011. Disponível em: <<http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/ldl/article/viewFile/543/503>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2017. p.165.

<sup>182</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda. *As reformas fiscais portuguesas no século XX: um enfoque analítico*. Lusiada. Direito. Lisboa, n. 08/ 09, 2011. Disponível em: <<http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/ldl/article/viewFile/543/503>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2017. p. 166.

<sup>183</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

Constituição de 1911 vigorou apenas em teoria, tendo sido alterada por sucessivos decretos governamentais, inclusive em assuntos da seara tributária.

O Estado Novo para a questão tributária foi uma época de inerente estabilidade, principalmente após a Reforma de 1929, até a chamada reforma fundamental entre os anos de 1958 e 1965, a qual lançou os alicerces de uma fiscalidade bem mais evoluída, que com a Revolução dos Cravos, de 25 de abril de 1974, desenvolveu e consolidou outras reformas nos anos oitenta, principalmente sobre o IVA, e sobre impostos sobre o rendimentos, em conjunto com a consequente modernização administrativa, a exemplo, a introdução do cartão do contribuinte<sup>184</sup>.

Embora o golpe das forças armadas no ano de 1926 tivesse como um dos objetivos frear a instabilidade política e os problemas econômicas, o que ocorreu foi um agravamento do déficit orçamentário, e o aumento da dívida externa do país. Neste contexto, em 1928 António Oliveira Salazar, professor na Universidade de Coimbra, foi nomeado ministro das finanças, o qual conseguiu aumentar o valor das receitas do país, mas em contrapartida reduziu as despesas com saúde, educação, e outras despesas de custos social e de prestação de serviços públicos.

Em 1929 adveio assim o Decreto da Reforma, o qual tinha uma aplicação bastante ampla e complexa, abarcada por uma infinidade de diplomas fiscais complementares, conexos, de reporte a outros ramos de direito, com ampliação das bases de incidência tributária. Faveiro<sup>185</sup> explica que nesta quadra histórica, ocorreram dificuldades de preenchimento real das linhas e conceitos da normalidade do rendimento ou de outros valores tributários perante as novidades da técnica e da economia da época pós-bélica. Sobrevieram uma infinidade de circulares e de despachos que, infletindo sobre situações concretas iam, diariamente, assumindo caracteres de força normativa mesmo quando sobrepostas ao exato conteúdo da lei. Aumentou a dificuldade de correlação entre as concepções de ramos de direito comum que a lei fiscal, nuns casos adotara e de que em outras divergia. A ação dos funcionários dos impostos passou, na generalidade, a ser sentida e exercida como verdadeira função, e não como mera tarefa.

Em 1936 António de Oliveira Salazar passou a chefiar o governo em conjunto, também era o próprio titular da pasta das Finanças da guerra e dos Negócios Estrangeiros. Em 1960 através do Decreto-Lei n. 43.384, foram criados Tribunais de Primeira Instância para as questões tributárias, mas somente para as cidades de Lisboa e do Porto, as demais permaneceram com a organização anterior. Esta nova jurisdição de Tribunais Tributários de Primeira Instância foi alargada em 1963 por meio do Decreto-Lei 45.006, o qual também criou os Tribunais Tributários de Segunda Instância. Os juízes eram nomeados pelo Ministério das Finanças, que detinha última palavra em

---

<sup>184</sup> FAVEIRO, Vitor. *A realização do homem-social: testemunho autobiográfico de um homem descontente*. Ansião: Coimbra Editora, 2004. p.22.

<sup>185</sup> FAVEIRO, Vitor. *A realização do homem-social: testemunho autobiográfico de um homem descontente*. Ansião: Coimbra Editora, 2004. p.23.

caso de conflito de ordens entre os juízes e os Diretores Distritais de Finanças. As decisões de segunda instância ainda poderiam ser reavaliadas pelo STA<sup>186</sup>.

### 1.2.5 A Promulgação da CRP/76

Com a promulgação da CRP/76, o legislador constituinte deixou em aberto pela exegese do art. 212, n. 3, a possibilidade de existência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, e sua independência: “*Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*”.

Em Portugal, o modelo de organização judicial que vigorou por muitos anos foi o da criação de tribunais fiscais como órgãos de competência específica dentro dos tribunais administrativos, por sua vez considerados órgãos da administração, ao mesmo tempo que esta funcionava até uma certa fase como uma primeira instância de recurso, passando depois a dispor de funções auxiliares na administração da justiça<sup>187</sup>.

Em 1984 com a edição do Decreto-Lei 129 foi instituído o ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, foi instituído um órgão judiciário independente para as lides referentes à direito administrativo e direito tributário, concebendo também um Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o qual entre outras funções, passou a ser o responsável pelo provimento dos cargos de juízes em primeira instância. Em 1989 a existência destes TAF’s foi definitivamente institucionalizada, em apreço ao previsto no art. 209, n.1, ‘b’, da CRP/76, o qual bem declarou que além do TC, o STJ, os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância, o STA e demais tribunais administrativos e fiscais, e por fim o Tribunal de Contas.

No ano de 1996 foi criada a instância do Tribunal Central Administrativo, - TCA o qual absorveu os Tribunais Tributários de Segunda Instância, aliviando muitos processos que seguiam ao STA. Posteriormente, com o advento da Lei n. 15 de 2001 a organização administrativa dos Tribunais Tributário passou a integrar definitivamente o Ministério da Justiça. Em 2002 foi introduzida a Lei n. 13 a qual criou dois Tribunais Tributários de segunda instância, o Tribunal Central Administrativo do Sul, e o Tribunal Central Administrativo do Norte.

Adiante, no próximo capítulo, saindo da parte histórica da evolução legislação tributária de cobrança brasileira enquanto imbricada com a portuguesa, e posicionada a origem das fontes do direito brasileiro, serão analisados os princípios afetos ao tema base deste trabalho.

<sup>186</sup> LOPES, José E. Gonçalves. *A aproximação ao contencioso fiscal*. Coimbra: Livraria da Universidade, 1997. p.22.

<sup>187</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

## CAPÍTULO II

### OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

*Sumário: 2.1 Conceito de Princípios e Princípios Jurídicos 2.2 A Evolução dos Princípios na Área Tributária 2.3 Direitos Fundamentais e suas Características 2.4 A Evolução dos Direitos Fundamentais 2.5 Classificação dos Direitos Fundamentais 2.6 O Princípio da Reserva do Possível e os Direitos Fundamentais 2.7 Os Conflitos entre os Direitos Fundamentais 2.7.1 Princípio da Razoabilidade e Princípio da Proporcionalidade 2.8 Os Deveres Fundamentais 2.9 Distinção entre os Direitos Fundamentais e os Direitos Humanos 2.10 Princípio da Dignidade da Pessoa Humana 2.11 Direitos Fundamentais e a Interpretação Constitucional 2.11.1. Método Jurídico ou Hermenêutico Clássico 2.11.2 Princípios de Interpretação da Constituição 2.12 Direitos Fundamentais em Portugal 2.12.1 Direitos Fundamentais e o Tribunal Constitucional Português 2.12.2 Os Direitos Fundamentais e o Mínimo Existencial em Portugal 2.12.3 A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia 2.12.4 Os Direitos Fundamentais Individuais na Interpretação do TC 2.13 Direitos Fundamentais no Brasil 2.13.1 Legitimidade Ativa Frente aos Direitos Fundamentais no Brasil 2.13.2 Controle de Convencionalidade no Brasil 2.13.3 A Jurisprudência no Brasil sobre os Direitos Fundamentais 2.13.3.1 A Visão do STF sobre os Direitos Fundamentais e o Princípio da Reserva do Possível 2.13.3.2 A Penhora do Imóvel Utilizado para o Trabalho 2.13.3.3 A Impenhorabilidade de Veículo de Baixo Valor que Auxilia Portador de Necessidades Especiais 2.13.3.4 O Registro do Devedor em Cadastros Nacionais de Restrição ao Crédito 2.13.3.5 A Impenhorabilidade do Imóvel Dado em Usufruto a Pessoa em Situação Vulnerável 2.13.3.6 O Respeito a Interpretação da Normas como Direito Fundamental 2.13.3.7 A Relativização da Coisa Julgada frente aos Direitos Fundamentais 2.13.3.8 A Prescrição e os Direitos Fundamentais 2.13.3.9 O Processo de Execução e o Direito Fundamental ao Devido Processo Legal Seguro 2.13.3.10 Os Direitos Fundamentais entre os Particulares 2.13.3.11 Os Direitos Fundamentais Individuais na interpretação do STF 2.13.3.12 Os Direitos Individuais Fundamentais na Área Tributária e os Posicionamentos do STF 2.14 As Súmulas Vinculantes e a Temática Tributária*

#### **2.1 O Conceito de Princípios e Princípios Jurídicos**

O estudo de qualquer tema na área jurídica demanda uma minuciosa análise do ordenamento jurídico e antecipadamente dos princípios a ele relacionados. De antemão, o que se expõe é que princípios e direitos são termos diferentes.

O direito é um elemento de textura aberta. Os padrões de comportamento, ou seja, as regras primárias de obrigação, estas devem ser comunicadas aos seus destinatários para que possam ser cumpridas. Tal comunicação pode acontecer pela norma, ou pela adoção de um precedente judicial, ou seja, pela jurisprudência. Neste contexto, o direito deve ser entendido como a reunião das regras primárias de obrigação com as regras secundárias de reconhecimento, de alteração e de julgamento.

O direito, seria assim o conjunto de normas. Já os princípios seriam as bases de formulação, interpretação e aplicação destas normas<sup>188</sup>.

O termo “*princípio*”, isoladamente, em seu significado lógico, é um enunciado com conteúdo, admitido como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber. Seriam verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais, admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de carácter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e das práticas<sup>189</sup>.

Objetivamente, quando se atinge uma *verdade*, que dá a razão de ser de todo um sistema particular, de conhecimento, e verifica-se a impossibilidade de deduzir tal verdade a outras verdades simples e subordinantes, segundo certa perspectiva, se atinge o que se pode chamar de *princípio*<sup>190</sup>.

São os princípios que guiam, fundamentam e limitam as normas positivas já sancionadas. Os princípios expressam uma diretriz sem regular uma situação jurídica específica, e sem se reportar a um fato particular, prescrevendo o agir humano em conformidade com os valores jurídicos<sup>191</sup>. Diante do maior grau de abstração os princípios irradiam-se pelos diferentes setores da ordem jurídica, embasando a compreensão unitária e harmônica do sistema normativo<sup>192</sup>.

Firma-se que o direito atual se encontra composto por regras e princípios e observa-se que as normas legislativas são em sua maioria puramente regras enquanto que as normas constitucionais, no que tange aos direitos fundamentais e a justiça social, corporam-se em princípios. Se a lei fosse composta somente de regras, não seria tolice pensar na maquinização de sua aplicação por meio de autômatos de pensamento, aos quais o fato seria dado e nos dariam a resposta. Esses autômatos talvez pudessem fazer uso dos principais esquemas lógicos para a aplicação de regras normativas: o silogismo judicial e a subsunção do pressuposto do fato concreto na suposição abstrata da norma<sup>193</sup>. Tal ideia, tipicamente positivista, é totalmente insignificante na medida em que a lei contém princípios. Enquanto as regras podem ser interpretadas tendo por objeto a vontade objetiva do legislador expressa na construção gramatical da própria regra, os princípios mais do que analisados em sua linguagem precisam ser entendidos por costume e adesão<sup>194</sup>.

Como ciência que é, o direito possui *princípios* próprios estratificados pelo tempo e outros que vão se formando *in fieri*. São os princípios que dão consistência ao edifício do direito, enquanto

<sup>188</sup> HART, Herbet Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Trad. de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986. p.223.

<sup>189</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*, 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 303.

<sup>190</sup> REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 154.

<sup>191</sup> SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 132-133.

<sup>192</sup> MOUCHET, Carlos e BECU, Zorraquim. *Introducción al derecho*. 7.ed. Buenos Aires: Editorial Perot, 1967. p. 207.

<sup>193</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Trotta: Madrid, 2007. p. 111

<sup>194</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Trotta: Madrid, 2007. p. 110.

que os valores lhe dão sentido. São importantes em duas fases: na elaboração das leis e na aplicação do direito, nesta a direção metodológica é indutiva: do exame das regras jurídicas, vai se revelar os valores e os princípios que informam o ato legislativo<sup>195</sup>.

A própria ciência do direito aparece como uma ciência cultural, não necessariamente como produto metódico de procedimentos formais, dedutivos e indutivos, mas um conhecimento que constitui uma unidade imanente, de base concreta e real que repousa sobre valorações<sup>196</sup>.

Os princípios gerais de direito são, portanto, definidos como enunciações normativas de valor genérico que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração quer para a elaboração de novas normas. Cobrem, desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do direito quanto o de sua atualização prática. Os princípios gerais do direito garantem, em última instância, o critério de julgamento<sup>197</sup>.

Alguns destes princípios gerais do direito se revestem de tamanha importância que o legislador lhes confere força de lei, com a estrutura de modelos jurídicos, em destaque no plano constitucional. Em sua maioria, os princípios gerais do direito são contextos doutrinários, ou precisamente, modelos doutrinários ou dogmáticos fundamentais<sup>198</sup>.

Norberto Bobbio<sup>199</sup> insere os princípios gerais do direito na categoria de normas jurídicas. Para sustentar que os princípios gerais são normas jurídicas, os seus argumentos são dois, e ambos válidos: a) se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, por meio de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê porque não devem ser normas também eles; b) a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, regular o caso.

O que deve ser bem delimitado é que as normas jurídicas são gênero, do qual os princípios jurídicos e as regras jurídicas são espécies, cujo fator que as distingue é fundamentalmente, a densidade jurídica de uma e de outra. Quando se trata de princípios, sua funcionalidade é dizer, sua interpretação e aplicação baseiam-se em um mandado de otimização cuja avaliação se dá em cada caso concreto. O princípio não tem uma limitação clara e inequívoca, eles não se revogam, não se sucedem uns aos outros, não colidem, mas bem diferentemente, preponderam momentaneamente uns sobre os outros<sup>200</sup>.

Os princípios gerais do direito são como as ideias substanciais que a comunidade forma sobre sua organização jurídica que existem para cumprir uma tripla função: fundamentadora,

---

<sup>195</sup> NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 200.

<sup>196</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1980.p. 38.

<sup>197</sup> NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 199.

<sup>198</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 305.

<sup>199</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UNB, 1996. p.65.

<sup>200</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2007. p.96.

interpretativa e supletiva. Enquanto são princípios, estes são eficazes independentemente do texto legal. Quando as leis os consagram, dão-lhes força cogente, mas não lhes altera a substância, constituindo um juízo prévio e exterior à *lex*<sup>201</sup>. E nem todos os princípios gerais têm a mesma amplitude, pois há os que se ampliam apenas neste ou naquele ramo do direito. E por serem os princípios elementos condicionadores ou fundantes da experiência jurídica, podem ter diversas origens, consubstanciando exigências de ordem ética, sociológica, política, ou de caráter técnico<sup>202</sup>.

Recitando J.J. Canotilho<sup>203</sup>, há a ideia de que neste complexo sistema normativo, é a existência de regras em conjunto com os princípios que permitem a compreensão constitucional como um sistema aberto. Se o modelo jurídico estivesse formado apenas por regras, estar-se-ia restrito a um sistema fechado, com uma disciplina legal exaustiva de todas as situações, alcançando a segurança, mas impedindo que novas situações fossem abarcadas pelo sistema. Por outro lado, a adoção somente de princípios seria impossível, pois diante de tal indeterminação, sem a existência de regras precisas, o sistema mostrar-se-ia “*falho de segurança jurídica e tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema*”. Diante da impossibilidade de se constituir um sistema formulado apenas com princípios *ou* regras, é que se propõe o sistema formado por regras e princípios.

É possível reconhecer que existem princípios gerais do direito que são fruto da formação histórica de uma nação, o que não permite, todavia, que se use esse tipo de solução a todos os princípios<sup>204</sup>. Esta teoria de Miguel Reale sustenta que a própria natureza dos princípios gerais impede a colocação nacionalista do problema, pois independente de lugar e de tempo, a pessoa, situada numa mesma estrutura social, age ou reage da mesma forma, dando lugar a soluções normativas equivalentes. Entretanto, o direito comparado não poderia se reduzir ao mero confronto de códigos e leis de diversos povos, se se levar em conta as estruturas sociais e políticas de cada um deles. É imperioso referir-se sempre às estruturas sociais e históricas que as condicionam. Prevalece assim a compreensão histórico-cultural da experiência jurídica<sup>205</sup>.

Há uma corrente sobre os princípios, a do direito natural, a qual legitima os princípios gerais do direito como pressupostos de natureza lógica ou axiológica, de condição transcendental da experiência lógica possível. Não cria soluções de continuidade entre os princípios gerais de direito

<sup>201</sup> VALDÉS, Joaquim Arce Y Flórez. *Los principios generales del derecho y su formulación constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, 1990. p. 78-79.

<sup>202</sup> VALDÉS, Joaquim Arce Y Flórez. *Los principios generales del derecho y su formulación constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, 1990. p. 78-79.

<sup>203</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.1126.

<sup>204</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 306.

<sup>205</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 307-310.



de caráter imediato, mas mediato, ligados aos valores essenciais da pessoa humana, reconhecida como valor-fonte de todos os valores<sup>206</sup>.

Acima de todas as normas do direito positivo estariam os princípios gerais do direito, os quais seriam a fonte das fontes do direito positivo. A doutrina e a jurisprudência têm utilizado com maior amplitude os princípios jurídicos na resolução de problemas concretos. Há, particularmente, quem vislumbre uma crise de princípios<sup>207</sup>.

A doutrina jurídica vive hoje a euforia do que se convencionou chamar de estado principiológico, dada a aplicação frequente e até banal para todo o caso de princípios ético-jurídicos, em exemplo, a dignidade da pessoa humana, a liberdade, a igualdade, a solidariedade ou a proporcionalidade<sup>208</sup>.

Não se olvida a afirmar que princípio é uma espécie normativa, que estabelece um fim a ser atingido. Ele institui o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, institui o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a e ele necessários<sup>209</sup>.

Com o advento do chamado pós-positivismo os princípios jurídicos foram inseridos no campo da própria normatividade jurídica. O novo paradigma principiológico dá força cogente aos princípios jurídicos, independentemente das dificuldades geradas pela sua vagueza (denotação imprecisa) ou ambiguidade (conotação imprecisa), conferindo aos seus preceitos um alto grau de abstração e generalidade<sup>210</sup>.

Como normas jurídicas de inegável densidade valorativa, os princípios jurídicos ganham relevo para o direito contemporâneo. A partir do momento em que são reconhecidos como normas jurídicas, todo esforço é canalizado para emprestar-lhe a máxima eficácia. Não seria por outra razão pela qual a doutrina tem apresentado um significativo empenho em compreender a morfologia e estrutura dos princípios jurídicos, na busca de seus elementos genuínos, diferenciando-os das regras jurídicas<sup>211</sup>.

Apesar dos princípios jurídicos serem, de alguma forma, mais abstratos e gerais, e, por consequência, mais vagos, a vagueza nunca poderá ser identificada como uma ausência de significado. A doutrina e a jurisprudência nunca examinam os princípios jurídicos como normas isoladas, mas na sua interdependência. A combinação de garantia do princípio da dignidade da pessoa humana, com o princípio do estado de bem-estar social, ou o exercício dos direitos de

<sup>206</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 310-314.

<sup>207</sup> GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.52.

<sup>208</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 15.

<sup>209</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.78-79.

<sup>210</sup> SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 132.

<sup>211</sup> SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 132.

propriedade e de liberdade constituem exemplos de que determinações de conteúdo podem ser obtidas como guias para o estado a partir de toda esta conexão<sup>212</sup>.

Nessa tessitura, os princípios de direito não podem ser expurgados da ordem jurídica, porque podem e devem conviver no mesmo sistema, mesmo que entre eles, eventualmente, configure-se alguma antinomia<sup>213</sup>. Um princípio<sup>214</sup> não possui pretensão de exclusividade, ou seja, um mesmo caso concreto pode ser solucionado por um arsenal de princípios jurídicos. Os princípios quando de direito adquirem sentido mediante articulações recíprocas, uns tendem a corroborar uma tese, outros utilizarão diferente argumento, e somente deste conflito permanente e dinâmico pode-se ter uma tese valorativa que espelhe a melhor solução hermenêutica possível.

O ordenamento jurídico se compõe de uma verdadeira coleção de regras de variados matizes. Mas quando se depara com um subconjunto de normas, destinado a regular um grupo orgânico de fatos conexos, descobrem-se certos pressupostos que inspiram o legislador a seguir um rumo regral. Encontram-se, dessa maneira, certas ideias, ainda que não explícitas nos textos, mas inquestionavelmente presentes no conjunto harmônico das disposições. Esse norte visado pelo legislador representa os princípios informativos, cuja inteligência é de inquestionável importância para a compreensão do sistema e, principalmente, para interpretação do sentido particular de cada norma, que haverá de ser buscado sempre de forma a harmonizá-lo com os vetores correspondentes à inspiração maior e final do instituto jurídico-normativo<sup>215</sup>.

Ronald Myles Dworkin<sup>216</sup> denomina princípio como um padrão a ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade, ou alguma outra dimensão da moralidade. Assevera o mesmo Autor que a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Os princípios, mesmo aqueles que mais se assemelham às regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas<sup>217</sup>. O Autor aponta dois modelos que caracterizam e diferenciam as regras e os princípios como classes logicamente diferentes de normas. O primeiro modelo é o da aplicabilidade de tipo tudo-ou-nada (*all-or-nothing-fashion*) presente nas regras. O segundo modelo

<sup>212</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 475.

<sup>213</sup> CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. p. 15.

<sup>214</sup> SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 134.

<sup>215</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.10.

<sup>216</sup> DWORKIN, Ronald Myles. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 36.

<sup>217</sup> DWORKIN, Ronald Myles. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39-42.

consiste na dimensão de peso (*dimension of weight*), que falta às regras, mas que possuem os princípios.

São, em suma, os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes como a dignidade do indivíduo, fundam todo o sistema jurídico: os princípios jurídicos – constitucionais, irradiando efeitos sobre outros, de conotação restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonado e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia, cujo enredo só o jurista tem condições de entender, lembrando que é o cientista do direito que cria o *cosmos* (ordem) jurídico<sup>218</sup>.

A par de diferenciar princípios e regras, Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>219</sup> sublinha que não há um acordo substancial doutrinário no mundo jurídico sobre estes termos, e nem sobre os critérios para delimitá-los, o que ensina Ronald Myles Dworkin não é subscrito por Robert Alexy. Para um, os princípios são mandado de otimização (Alexy), contudo toda norma, incluídas as regras, também é um mandado de otimização, no sentido de que se pretende com elas a otimização de um valor). E para outro (Dworkin), as regras são aplicadas num tudo ou nada, enquanto os princípios podem ser dosados ou graduados na sua aplicação.

Aparentemente, não faltam, pois, princípios nem é carente a sua definição, o que se busca enfrentar é o equilíbrio no encadeamento dos mesmos frente às disposições legislativas aqui em destaque, as que tenham por base os direitos fundamentais.

## ***2.2 A Evolução dos Princípios na Área Tributária***

Com a evolução dos sistemas fiscais e o fim de absolutismo, em destaque na europa, e o fim de sua interferência maciça nas colônias, naturalmente as cobranças tributárias e as legislações passarão a ser orientadas por princípios até então preteridos e até desconhecidos. Em reação aos regimes de intoleráveis privilégios e iniquidades fiscais que até aí vigorava, emergiram, em matéria de impostos, três princípios dominantes, que por si, marcam uma ruptura com o passado: 1) o princípio da universalidade onde todas as pessoas, sem exceção, passam a estar vinculados à obrigação de contribuir para o custeio dos encargos públicos; 2) o princípio da igualdade, onde as pessoas em idênticas condições econômicas devem ser o esmo tratamento fiscal, sem qualquer discriminação, designadamente com base no estatuto social; 3) o princípio da proporcionalidade,

---

<sup>218</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 49.

<sup>219</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.423.

um cada um deve contribuir para a despesa pública de harmonia com a sua capacidade econômica<sup>220</sup>.

No fim do século XIX as alterações experimentadas pela fiscalidade não se confinaram ao plano dos princípios: também a técnica tributária passou a sofrer alterações significativas, uma vez que os ideais em voga, liberdade, igualdade e fraternidade, tornaram inaceitáveis algumas das práticas fiscais até então seguidas, com destaque para os atos de arbitrariedade e os métodos inquisitoriais a que muitos contribuintes eram sujeito para o apuramento da matéria coletável (há relatos que já nos anos de 1710 na França queixavam-se as pessoas pelo tormento dos exatores que calculavam e discutiam em público os tributos, expunham notoriamente o patrimônio das indivíduos, mostravam a todos os segredos de família, e em vexame exibiam às claras as máculas domésticas)<sup>221</sup>.

As acrescidas exigências de rigor e a falta de objetividade na avaliação dos rendimentos e do patrimônio dos particulares chocavam algumas liberdades individuais. Perante os valores em presença e as incompatibilidades que alguns deles denotava entre si, as administrações fiscais no último século passaram a renunciar ao conhecimento direto da realidade de tributar, cingindo-se a apreendê-la através de regras estigmatizadas baseadas nas manifestações que dela emanavam, firmando-se assim os métodos indiciários<sup>222</sup>.

Como o passar dos anos, Gabriel Ardant<sup>223</sup>, recorrendo a uma imagem da filosofia platônica, em comparação, afirma que o fisco renunciava a sair da caverna e contentava-se em enumerar ou em medir as sombras que passavam diante dele a respeito do contribuinte. Privilegiava-se assim a objetividade das avaliações e a comodidade dos contribuintes em detrimento de uma avaliação rigorosa, mas que a experiência ensinara ser permeável ao arbítrio e a métodos inquisitoriais de verificação, desvios que os novos tempos não consentiam<sup>224</sup>.

Perfila-se também que a fiscalidade após a revolução industrial se firmou como principal fonte de financiamento das despesas públicas. Todavia, numa época de crescentes tensões políticas, desencadeou uma corrida por armamentos, o que exigiu mais recursos dos cofres públicos, já sobejamente solicitados, não só pelas necessidades de financiamento das infraestruturas básicas que eram condição impreterível do processo de desenvolvimento econômico, como também pelo tímido despontar de despesas com carácter social. Com a formação de grandes núcleos urbanos, começaram a aumentar os problemas com contornos sociais como o desemprego, a pobreza, a velhice, e as

<sup>220</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 117.

<sup>221</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 117.

<sup>222</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 117.

<sup>223</sup> ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'Impôt*. Paris: Librairie Arthème Fayard, 1971. p. 44.

<sup>224</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 118.

doenças. Logo, suplementos de recursos financeiros para programas assistenciais para debelar estas questões reclamaram um incremento da receita fiscal<sup>225</sup>.

Na vanguarda para a época, a Inglaterra, no ano de 1797, em exemplo, designou um imposto a ser cobrado sobre as pessoas com meios de fortuna. Tal ato revelou-se de grande eficácia pois conseguiu gerar um volume de receitas que auxiliou inclusive o financiamento da guerra contra a França. Embora se tratasse de um imposto global sobre todas as receitas do particular, mereceu destaque pelo tratamento fiscal que estabelecia, ao prever o princípio da capacidade contributiva, por limitar isenções para baixos rendimentos, fixar abatimentos para as famílias com mais de dois filhos, e prever a possibilidade de dedução de alguns encargos como reparação de edifícios e a aquisição de seguro de vida. Aqui uma nova filosofia tributária nascia, ao se cruzar as preocupações com os rendimentos do imposto, com os necessários cuidados de justiça e gradualmente se firmava a progressividade dos impostos<sup>226</sup>.

Tem-se assim os primeiros atos fiscais com base em princípios entre eles a dignidade do indivíduo, a capacidade tributária e a igualdade, entrelaçados aos direitos fundamentais. Ainda que não pontualmente expressos nos regramentos da ocasião, a preocupação do estado com os pouco favorecidos eram princípios norteadores de algumas condutas estatais já há mais de dois séculos na Inglaterra.

Historicamente, o crescimento das despesas públicas atingiu um nível muito grande com o desencadear da primeira guerra mundial. A tributação existente revelou-se insuficiente para proporcionar o indispensável financiamento social que se afigurava (e ainda se afigura) fortemente. Reativou-se assim a prática de tributar as transações comerciais para avolumar a aguda necessidade de receitas públicas (em exemplos o atual Imposto sobre Valor Agregado - IVA em Portugal e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no Brasil). A par desta tributação, uma outra ganhou corpo no período pós-guerra, a cotização para a segurança social, ou seja, o pagamento de tributos para garantir benefícios de proteção social.

Com a implementação do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung*- RAO) no ano de 1919, o qual trouxe postulados que projetaram para o campo da fiscalidade a consideração econômica do fato gerador (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), passaram outros países a unirem-se na formação de princípios básicos para a ocorrência da tributação e de sua cobrança, incluindo-se aí Brasil e Portugal.

---

<sup>225</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 125.

<sup>226</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 129.

### 2.3 Os Direitos Fundamentais e suas Características

Os direitos fundamentais são os princípios entrópicos de toda a constituição. São o alfa e o ômega de qualquer estrutura normativa. A aproximação conceitual em torno dos direitos fundamentais varia seu alcance. O emprego da expressão direitos fundamentais foi inicialmente e predominantemente alemã, repetindo-se nas constituições de países como Portugal (ora direitos fundamentais ora princípios fundamentais) e no Brasil (prioritariamente direitos fundamentais) e em outros países, foi substituída por “*direitos de liberdade*” como na Dinamarca, “*direitos invioláveis*” na Itália, “*direitos do homem*” na Noruega e na Finlândia, ou reduzida apenas a “*direitos*” como na Bélgica, Luxemburgo e Irlanda.

Constata-se uma babel terminológica na doutrina, nas normas e na jurisprudência, quando utilizam equivocadamente como sinônimos de direitos fundamentais termos muito distintos como “*direitos humanos*”, “*direitos humanos fundamentais*”, “*liberdades públicas*”, “*direitos dos cidadãos*”, “*direitos da pessoa humana*”, “*direitos do homem*”. A terminologia adequada, todavia, é a essência para a delimitação deste trabalho, onde prevalecerá o termo Direitos Fundamentais.

Os direitos fundamentais também não se confundem propriamente com as garantias e as liberdades. Os direitos fundamentais representam o instrumento de reconhecimento do imperativo cumprimento das garantias e liberdades.

Na França atual, por exemplo, ornaram-se os direitos fundamentais como integrantes de um conceito ainda maior, o chamado “*bloco de constitucionalidade*”, formado pelo preâmbulo e artigos da sua Constituição de 1959, pelo preâmbulo da Constituição de 1946, pela Declaração dos Direitos do Homem de 1789, pela Carta do Meio-Ambiente do ano de 2004, pelos princípios fundamentais reconhecidos pelas normas do país, pelos princípios particularmente necessário ao tempo atual, e também pelos princípios e objetivos de valor constitucional reconhecidos nos julgados pelo Conselho Constitucional<sup>227</sup>.

Os direitos ditos como fundamentais advém notadamente da constituição do país, podendo estar expresso ou tácito. A *Norma Fundamental* e a constituição não se mesclam, embora se possam naturalmente relacionar. A primeira constitui o ponto aglutinador da multiplicidade normativa, enquanto a segunda, embora a um nível superior, faz parte dessa multiplicidade normativa. Do ponto de vista ontológico a norma fundamental é uma norma apenas pensável, pré-concebida e pressuposta, pelo que uma encerra uma componente exclusivamente lógica, transcendental, enquanto a outra encerra uma componente lógico-empírica<sup>228</sup>.

---

<sup>227</sup> ZARKA, Jean-Claude. *Droit public*. Issy-les-Moulineaux: Gualino, 2014. p.26.

<sup>228</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 495.

Os direitos fundamentais apresentam uma dupla dimensão (*doppelcharakter*) que lhe serve de âncora: uma dimensão subjetiva, reveladora da ideia de que qualquer norma de direito fundamental incorpora uma ou mais posições ativas juridicamente tuteladas, (como, por exemplo, o direito de propriedade), e uma dimensão objetiva, que traz a noção de que qualquer norma de direitos fundamentais incorpora um ou vários valores a defender por determinada comunidade politicamente organizada (como a justiça, igualdade, proporcionalidade, entre outros)<sup>229</sup>.

A propósito da individualidade dos direitos fundamentais, estes podem ter por destinatários as próprias pessoas coletivas inclusive as públicas. Na medida em que se aceite a titularidade dos direitos fundamentais por parte das pessoas coletivas públicas, estas são também destinatárias dos deveres fundamentais que tais direitos integram, já que os direitos dessas pessoas coletivas, atentos a sua natureza pública com a inerente obrigação de existirem e prosseguirem as suas funções, acabam por se configurar como direitos-deveres ou direitos do exercício obrigatório<sup>230</sup>. Isto significa dizer que as pessoas coletivas, em destaque as de direito público, são ao mesmo tempo sujeitos ativos e passivos das relações envolvendo direitos fundamentais. Tanto os direitos fundamentais como os deveres fundamentais mesmo quando integrados formalmente na organização política ou na organização econômica ainda estão sempre à serviço da realização da dignidade da pessoa humana<sup>231</sup>.

Tem-se também algumas características<sup>232</sup> que embasam toda a essência dos direitos fundamentais. Pode-se citar a *historicidade*, pois nasce com o cristianismo, sempre em evolução até

<sup>229</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p.39.

<sup>230</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.110.

<sup>231</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.119.

<sup>232</sup> José Sampaio bem lista as principais características funcionais, que a seu ver, são necessárias para se enquadrar um direito como integrante dos direitos fundamentais: a) desempenham um papel central na legitimidade da ordem constitucional, não apenas pelo seu catálogo formal, mas sobretudo por sua realização prática. Embora sejam, assim, o centro de gravidade na estrutura orgânica e funcional do sistema, não pode ser considerados como um conjunto fechado de valores, senão como um centro ligado, funcional e normativamente, com as outras partes do direito constitucional; b) operam ora como limite da ação estatal, como um contrapoder ou elemento de limitação do poder, ora como demandante de uma política estatal de intervenção e de procura existencial, direcionada a atualizá-los e a protegê-los mediante procedimentos adequados, bem como poder-meio da criação e manutenção de condições materiais de realização, importando também uma direção exegética tendente a ampliá-los, na hipótese de preceitos de entendimento duvidosos, segundo a máxima *in dubio pro libertate*; c) embora não se possa fixar uma teoria ou uma concepção vinculante de direito fundamental no seio de uma sociedade pluralista e, portanto, não se podendo recusar a debater ou tomar em conta nem perspectivas comunitaristas que relevam os direitos fundamentais a meros reflexos da vontade geral, nem as negações pré-modernas, tradicionalistas ou iusnaturalistas ontológicas, tampouco contras formas de reducionismos (como sociológicos, positivistas), parece correto tomá-los em sua base antropocêntrica, ainda que não necessariamente individualista ou no sentido de individualismo possessivo; d) apresentam um conteúdo aberto à ampliação e projetado para o futuro. Não há uma tutela ou garantia *numerus clausus* de direitos fundamentais, pois não há um *numerus clausus* dos perigos; e) não admitem retrocessos, relevando-se como um marco de evolução inatingível, o que cria um certo obstáculo às mudanças de conformação que devem reproduzir, no mínimo, a efetividade ou fruição anterior (efeito cliquet, aplicada como orientação na doutrina francesa, e escolhida em decisões do Conselho Constitucional onde os direitos fundamentais não podem retroagir somente avançar); f) projetam-se não apenas nas relações entre os cidadãos e os poderes públicos, mas também na própria relação entre particulares, com o cuidado, todavia, de serem considerados como pauta de interpretação ou de interferência indireta, para não tornar toda questão jurídica em questão de direito fundamental, sobrecarregando a própria constituição e reduzindo o espaço da autonomia e do direito privado, tema com amplo desenvolvimento no direito constitucional alemão; g) são titularizados não apenas por pessoas físicas, mas também por pessoas jurídicas e entes despersonalizados, sempre e quanto a sua natureza permita

os dias atuais. Também, a *universalidade*, pois destinam-se a todas os seres humanos, sem qualquer distinção. A *limitabilidade* também é uma de suas franquias, pois não são absolutos, e em várias ocasiões, em conflito, um direito irá prevalecer pela regra da máxima observância dos direitos fundamentais envolvidos, conjugando-os com a mínima restrição possível. Cita-se também a *irrenunciabilidade*, ou indisponibilidade, dos direitos fundamentais, de modo que pode ocorrer o seu não exercício, mas jamais a desistência do reconhecimento de sua existência. A *concorrência* também pode ser descrita como uma característica, pois os direitos fundamentais podem ser exercidos cumulativamente<sup>233</sup>.

Apontam-se como características também a sua *imprescritibilidade*, não se confundindo com a questão do exercício afetos à prescrição ou decadência. Refere-se tal pressuposto a impossibilidade de ser maculado pelo desuso ou pela simples passagem do tempo. Pelo que se diz que são atemporais e inerentes desde sempre e para todo o sempre a todos os indivíduos, e também, sendo o caso, às pessoas jurídicas. Em regra, também são *inalienáveis*, o que significa dizer que não podem ser mitigados ou negociados em detrimento a sua real essência, pois não possuem em si conteúdo econômico-patrimonial, e possuem uma eficácia objetiva, ou seja, não são meros direitos pessoais subjetivos, mas sim de interesse de toda a coletividade. Os direitos fundamentais são afetos à *indivisibilidade* no sentido que representam um conjunto de direitos que não podem ser analisados de forma separada. Não é viável a concepção ou mesmo o desrespeito a só uma parcela destes direitos, pois possuem eficácia tanto vertical quanto horizontal, ou seja, são aplicados tanto nas relações entre públicas quanto as privadas.

Os direitos fundamentais, como são reconhecidos em um determinado estado e momento histórico, limitam-se, necessariamente, ao âmbito de incidência do ordenamento jurídico de um país, posto que seria muito pretensioso, por exemplo, o Brasil declarar que os direitos fundamentais previstos na sua constituição são destinados e aplicados a todos os indivíduos, universalmente<sup>234</sup>.

Os direitos fundamentais existem consequentemente como princípios, mormente previstos na constituição, e devem ser eficazes independentemente de sua previsão em algum texto normativo, pois uma constituição democrática quando os consagra, dá-lhes força cogente, mas não lhes altera a substância, constituindo um juízo prévio e exterior à *lex*<sup>235</sup>.

---

a aplicação; excluem-se as pessoas jurídicas de direito público, às quais se reservam competências e interesses legítimos, que não podem ser subsumidos ao rótulo de direitos fundamentais; h) são fatores decisivos na integração social ou pontos de partida para se tomar e ter parte nos processos políticos, econômicos e culturais de uma comunidade (SAMPAIO, José Adércio Leite. *A constituição reinventada pela jurisdição constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p.670-673).

<sup>233</sup> ARAUJO, Luis Alberto David e NUNES JÚNIOR, Serrano. *Curso de direito constitucional*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 67-71.

<sup>234</sup> CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao\\_trindadade\\_\\_teoria\\_geral\\_dos\\_direitos\\_fundamentais.pdf](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao_trindadade__teoria_geral_dos_direitos_fundamentais.pdf)> Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>235</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p.305.



Os direitos fundamentais ostentam uma dimensão peculiar, onde não há sobre eles concessão ou reconhecimento, mas sua proclamação, significando que sua existência independente de qualquer vontade ou formalidade, pois são inerentes à natureza humana, não tendo nenhum governo, ou estado legitimidade para retirá-los de qualquer indivíduo<sup>236</sup>.

Contudo, a doutrina que melhor se assenta nesta década é a de que os direitos fundamentais são reconhecidos quando expressos no corpo constitucional, pois assim frequentemente, tendem a obrigar os poderes políticos a intervirem em proveito dos governados. Mais do que uma obrigação de *non facere* traduzem-se numa obrigação de *facere*: uma atividade positiva, uma ação por parte dos poderes públicos. Traduzem assim em obrigações positivas de solidariedade que impedem sobre o estado, e por seu intermédio, sobre o conjunto de membros do corpo social<sup>237</sup>. OS direitos fundamentais são elevados na teoria dos direitos à norma fundamental do sistema jurídico, e formam assim um código binário de validade/invalidade das normas do sistema jurídico que o contradigam<sup>238</sup>.

Os direitos fundamentais objetivam a certeza e a segurança dos direitos, sem deixar de exigir que todos os homens tenham a possibilidade de aquisição e gozo dos mesmos, como representação do progresso. Só um respeito a estas normas poderá conduzir a um mundo de paz e de justiça social<sup>239</sup>.

Robert Alexy<sup>240</sup> criador da fórmula de *ponderação para princípios jurídicos*, aduz que existem direitos fundamentais que se encontram expressamente e formalmente positivados no texto constitucional e outros tantos direitos fundamentais em sentido material, não positivados no texto constitucional, chamados de direitos *fundamentais atribuídos*. Contudo, para o Autor a norma de direito fundamental atribuída surge da evolução interpretativa de uma norma fundamental expressa, ou seja, positivada no texto constitucional. De forma que a validade das chamadas normas atribuídas não expressas se assenta no referencial adequado de um direito fundamental positivado, na medida que uma norma atribuída é válida, e é uma norma de direito fundamental, se, para tal atribuição a uma norma diretamente estabelecida pelo texto constitucional, for possível uma correta fundamentação e referibilidade<sup>241</sup>.

Jorge Reis Novais<sup>242</sup> concebe juridicamente os direitos fundamentais, parafraseando Ronald Myles Dworkin, como “*trunfos*”, o que significa fazer assentar toda a construção do estado de direito numa ideia de indisponibilidade destes direitos fundamentais por parte dos poderes públicos,

<sup>236</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.211.

<sup>237</sup> QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais*. Porto: Coimbra Editora, 2002. p. 15.

<sup>238</sup> QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais*. Porto: Coimbra Editora, 2002. p. 19.

<sup>239</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.213.

<sup>240</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 69-76

<sup>241</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 74.

<sup>242</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.169-170.

e de vinculação jurídica do poder político à observância dos direitos, mesmo quando esse poder é democraticamente legitimado pelo voto e conte com o apoio da maioria da população.

Essa ideia de indisponibilidade de um domínio totalmente furtado à decisão democrática, a qual no fundo é o coração do constitucionalismo. A concepção de direitos como trunfos não é mais que uma decorrência lógica da existência de uma constituição em sentido formal, a qual encontra a sua pedra angular no reconhecimento a cada titular de direitos fundamentais de sua dignidade como pessoa humana<sup>243</sup>.

Em um estado de direito, com uma constituição formal, atribuir à dignidade humana como regra ou valor parece à primeira vista até redundante, pois a simples positivação de direitos fundamentais já produz por si a mesma consequência jurídica. Não obstante, ainda assim, como a dignidade humana é a base de construção dos direitos fundamentais, a sua inclusão material produz consequências no plano da resolução jurídica de casos difíceis, nas situações de cedência concreta de um direito fundamental perante outros valores igualmente merecedores de proteção jurídica<sup>244</sup>.

Há uma premência para o aperfeiçoamento do termo para “*direitos fundamentais circunstanciais*”, ao invés de apenas direitos fundamentais. Os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas<sup>245</sup>.

Entre os direitos humanos, há direitos com estatutos muito diversos entre si. Há alguns que valem em qualquer situação e para todos os homens indistintamente: são os direitos acerca dos quais há a exigência de não serem limitados nem diante de casos excepcionais, nem com relação a esta ou àquela categoria, mesmo restrita, de membros do gênero humano (é o caso, por exemplo, do direito de não ser escravizado e de não sofrer tortura). Esses direitos são privilegiados porque não são postos em concorrência com outros direitos, ainda que também fundamentais. Porém, até entre os chamados direitos fundamentais, os que não são suspensos em nenhuma circunstância, nem negados para determinada categoria de pessoas, são bem poucos: em outras palavras, são bem poucos os direitos considerados fundamentais que não entram em concorrência com outros direitos também considerados fundamentais, e que, portanto, não imponham, em certas situações e em relação a determinadas categorias de sujeitos, uma opção. Não se pode afirmar um novo direito em favor de uma categoria de pessoas sem suprimir algum velho direito, do qual se beneficiavam outras categorias de pessoas: o reconhecimento do direito de não ser escravizado implica a eliminação do direito de possuir escravos; o reconhecimento do direito de não ser torturado implica a supressão do

<sup>243</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.170.

<sup>244</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.170.

<sup>245</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 1992. Trad. Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Editora Campus, 2004. p.09.

direito de torturar. Os direitos que têm eficácia tão diversa não podem ter o mesmo fundamento e, sobretudo, que os direitos do segundo tipo — fundamentais, sim, mas sujeitos a restrições — não podem ter um fundamento absoluto, que não permita dar uma justificação válida para a sua restrição<sup>246</sup>.

A premissa da *circunstancialidade* muito se aplica na atualidade. Veja-se que a água e o alimento são, por exemplo, mínimos existenciais fundamentais para cada indivíduo no planeta. Todavia, há direitos fundamentais que são elencados consoante o povo e suas características peculiares. O uso de certas tecnologias, à base da internet, por exemplo, passa a ser direitos fundamentais de um país quando toda a base de dados da seguridade social ali está alida inseida e deles o estado depende para efetuar o pagamento de benefícios. Já, de outro lado, para uma tribo do interior da África Subsaariana, que vive na selva e que deseja o meio-ambiente preservado, a internet é um item completamente irrelevante. O Conselho de Direitos Humanos da ONU no ano de 2016 alçou o direito ao acesso à internet<sup>247</sup> como um ramo integrante dos direitos humanos.

Há uma grande diferença de conceituação dos direitos fundamentais entre países onde sua efetividade é ainda desesperadamente almejada, e em países onde a tutela do estado em especial sobre os direitos sociais já é uma constante. Neste segundo caso, há uma tendência de reconhecer a obviedade de um mínimo existencial, e a certeza de sua efetivação, a ponto da discussão ser banalizada. A asserção de que o direito será naturalmente cumprido, leva a ideia da não necessidade de uma expansão minuciosa de aplicação dos direitos fundamentais. Em exemplo, cita-se que em Portugal, o acesso à saúde é uma obrigação constitucional cumprida com certa proeminência pelo poder público. Garantido esse mínimo existencial, todavia, não se concebe, de outro lado, outro possível direito social e conseqüentemente fundamental, que é o direito à moradia, a partir do respeito sobre o único bem da família, o qual pode ser penhorado por dívidas fiscais de proprietários. Nesta toada, tem-se o Brasil, com uma carta magna, com uma infinidade de direitos fundamentais, mas que não são cumpridos. Não obstante, a legislação brasileira na ânsia de reconhecer muitos direitos, acabou em 1988 por não conseguir definir nenhuma política social prioritária, vivendo num desplanejamento orçamentário e com objetivos sociais tão amplos que se tornaram inexecutáveis.

E o contribuinte dá de ombros para o poder público, no momento em que não recebendo a efetivação plena de nem um só direito fundamental, nem mesmo medianamente, de modo que o não pagamento do tributo passa a ser a sua única saída para demonstrar a sua afronta a inalcançável dignidade mínima que necessita ter e que o estado, mesmo tendo recursos, não lhe fornece.

<sup>246</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 1992. Trad. Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Editora Campus, 2004. p.14.

<sup>247</sup> ONU. Organização das Nações Unidas. Disponível em: < [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/HRC/32/L.20](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/HRC/32/L.20) > Acesso em 02 de maio de 2017.

É certo que as ponderações sobre os direitos fundamentais são mais rígidas e detalhadas em países democráticos e constitucionais, como ocorre tanto em Brasil como em Portugal. Não há que se falar no acesso ao direito de moradia, plenamente efetivado, em países onde há a interferência contínua de influências religiosas, ou que estejam diante de regimes ditatoriais, ou em guerra, para citar alguns exemplos de vulnerabilidades que impedem a própria organização da figura de um estado.

É imperioso conjecturar a quem não interessa a efetivação dos direitos fundamentais mesmo durante as cobranças tributárias. Os aparentes contrassensos de que o estado precisar do dinheiro para efetivar garantias mínimas ao cidadão, e de que o não pagamento do tributo seria um açoite à dignidade coletiva, se dilui na medida que a receita não condiz com a estrutura apresentada.

E nas execuções fiscais, considerando que o juiz aplique a legislação, a situação é a mesma. Destrói-se um direito social consolidado, como no caso a morada da família em Portugal, quando penhorada, em exemplo, por dívidas de imposto de renda, para efetivar um outro direito fundamental de forma indireta, e muito precariamente, que seria o interesse público social, sem qualquer direcionamento específico.

Em alguns países onde os direitos fundamentais estão consolidados há mais tempo, forma-se um pensamento de que sua omissão em certas áreas sociais já é tão impensável, e completamente inadmissível que não configura mais uma preocupação da nação. Sobra, na verdade, tempo ao indivíduo para reclamar ao estado, sobre o aperfeiçoamento deste mesmo país, que já tem em sua própria essência, a contínua mínima aplicação dos direitos fundamentais.

Na contextura dos direitos fundamentais Jorge Bacelar Gouveia<sup>248</sup> sintetiza três elementos constitutivos básicos dos direitos fundamentais: a) um elemento subjetivo, que se traduz por pessoas integradas no estado-sociedade, os titulares dos direitos, que podem ser exercidos em contraponto ao estado-poder; b) um elemento objetivo, qual seja a cobertura de um conjunto de vantagens inerentes aos objetos e aos conteúdos protegidos por cada direito fundamental; c) e um elemento formal, qual seja, a consagração dessas posições de vantagem ao nível da constituição, o estalão supremo do ordenamento jurídico.

Há, outrossim, uma quartipartite repartição dos direitos fundamentais na concepção de Luigi Ferrajoli<sup>249</sup>: a) *direitos humanos*, os quais são os direitos primários das pessoas e concernem indistintamente a todos os seres humanos; b) *direitos públicos*, que são os direitos primários reconhecidos somente aos cidadãos; c) *direitos civis*, os quais são direitos secundários adstritos a todas as pessoas humanas capazes de agir, tais como a liberdade de contratar, de negociar, de escolher e trocar de trabalho, vinculados à autonomia privada, na matriz capitalista de Mercado; d)

---

<sup>248</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de direito constitucional*. 5.ed. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2013. p. 918.

<sup>249</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2001. p. 22-23.

*direitos políticos*, os quais são direitos secundários reservados exclusivamente aos cidadãos, no qual se baseia a representação e a democracia política.

Não há dúvidas, contudo, que o próprio conceito de democracia<sup>250</sup> tem sua importância na construção dos direitos fundamentais. À vista disso, a diferença entre as democracias nascentes e as democracias adultas não pode, de fato, ser enganada quanto à relação que elas institucionalizam com o corpo de cidadãos. Deve-se parar de acreditar que a democracia é, por natureza, um regime político de alta proteção para os indivíduos. Não são apenas os regimes autotitulares que fantasiam a excelência individual no cerne da noção de democracia, pois há essa questão sobre a preservação da unidade nacional e da moralidade pública também nas democracias. É muito comum que mesmo uma democracia adulta tenha problemas em assegurar os direitos fundamentais mínimos aos indivíduos diante do receio de invasão do espaço público. Em exemplo, a própria expropriação patrimonial por tributos, diante da inexistência de serviços sociais mínimos prestados ao cidadão, em oposição a necessidade de manutenção do estado dito democrático<sup>251</sup>.

A partir da matriz de Luigi Ferrajoli<sup>252</sup> tem-se quatro enunciados em relação aos direitos fundamentais, assim sintetizados: a) diferença de estrutura entre direitos fundamentais e direitos patrimoniais, dado que os primeiros são vinculados a todos ou a uma classe de sujeitos, sem exclusão dos demais, enquanto os direitos patrimoniais, pela sua formulação, excluem todos os demais que não são titulares; b) o respeito e implementação dos *direitos fundamentais* representam interesses e expectativas de todos e formam, assim, o parâmetro da igualdade jurídica, capaz de justificar a aferição da *democracia material*, e esta dimensão não é outra coisa senão o conjunto de garantias asseguradas pelo *estado democrático de direito*; c) a pretensão supranacional de grande parte dos direitos fundamentais, uma vez que com as declarações internacionais, além do direito interno, uma ordem externa impõe limites externos aos poderes públicos; c) a relação entre direitos e garantias, pois os *direitos fundamentais* se constituem em expectativas negativas ou positivas, as quais correspondem obrigações de prestação ou proibição de lesão – garantias primárias. A reparação ou sancionamento judicial constituem em garantias secundárias, decorrentes da violação das garantias primárias. A inexistência de garantias para efetivação dos direitos, em suma, leva a uma lacuna que torna os direitos declarados inobservados.

O legislador está vinculado aos direitos fundamentais, por meio de uma limitação de sua liberdade de conformação no âmbito de sua atividade regulamentadora e concretizadora. Percebe-se

---

<sup>250</sup> Embora o berço da democracia seja considerado por muitos Atenas, essa é uma percepção que não condiz em nada com a democracia dos dias atuais, pois seus regimes eram muito excludentes. É possível afirmar que a democracia dita ocidental atual é muito mais descendente direta de guildas/corporações medievais que vinham de assembleias clônicas dos germanos, e mais próximas dos regimes igualitários neolíticos, que do sofisticado regime ateniense.

<sup>251</sup> FLEURY, Cynthia. *Les pathologies de la démocratie*. França: Fayard, 2005. p. 126 e 218-219.

<sup>252</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2001. p. 24-26.

no corpo de muitas legislações mais uma restrição das possibilidades de intervenção restritiva do que para a proteção dos direitos fundamentais, implicando num dever de conformação de acordo com os parâmetros fornecidos por estes direitos, para sua realização, os quais assumem a função de princípios informadores de toda ordem jurídica<sup>253</sup>.

Considerável emprazar a diferença que muitos pregam dos termos da trilogia “*direitos, liberdades e garantias*”, utilizados por alguns também como sinônimos dos direitos fundamentais. J.J. Canotilho e Vital Moreira<sup>254</sup> percebem que a distinção entre a trinca se faz tradicionalmente, com base na posição jurídica do cidadão em relação ao estado. Sob a designação de “*direitos*” incluem-se quer os tradicionais direitos naturais inerentes a toda pessoa, como o direito à vida e à integridade pessoal, quer os direitos ligados ao *status activus* do indivíduo, ou seja, os que visam a pessoa como participante da vida política. As “*liberdades*” estariam ligadas ao *status negativus*, e através delas visa-se defender a esfera jurídica dos cidadãos perante a intervenção ou agressão dos poderes públicos. A rubrica das “*garantias*” versa sobre a possibilidade das pessoas exigirem dos poderes públicos a proteção de seus direitos, a partir de meios processuais adequados a essa finalidade. Os Autores, contudo, apontam que a distinção entre estas categorias seria verdadeiramente irrelevante, visto que qualquer uma delas reporta-se aos direitos fundamentais, os quais gozam todos do mesmo regime jurídico.

Na sistematização, Portugal, a CRP/76 utilizou o termo “Princípios Fundamentais”, referindo-se aos artigos 1º ao 11, no sentido de regramentos básicos de constituição da nação. E especificamente em relação aos “*Direitos e Deveres Fundamentais*”, constam estes na Parte I, do art. 12 até o art. 79 do texto.

No Brasil a expressão utilizada pelo texto constitucional em cópia ao português é de “Princípios Fundamentais, no Título I, do art. 1º, como critérios bases de organização do país, e a expressão “*Direitos e Garantias Fundamentais*”, previstos pontualmente no Título II, art. 5º da CRFB/88. Há contudo, uma diversidade semântica que se reflete em expressões como: a) direitos humanos (art. 4º, inciso II); b) direitos e garantias fundamentais (epígrafe do Título II, e art. 5º, parágrafo 1º); c) direitos e liberdades constitucionais (art. 5º, inc. LXXI) e d) direitos e garantias individuais (art. 60, parágrafo 4º, inciso IV).

A referência genérica, na epígrafe do Título II, aos “Direitos e Garantias Fundamentais”, da CRFB/88 representou uma novidade em relação ao direito constitucional positivo brasileiro anterior, pois em nenhuma outra constituição se lançou mão da expressão direitos fundamentais: na Constituição de 1824, falava-se nas “Garantias dos Direitos Cíveis e Políticos dos Cidadãos Brasileiros”, ao passo que a Constituição de 1891 continha simplesmente a expressão “Declaração

<sup>253</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4.ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2004. p.354.

<sup>254</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Fundamentos da constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991. p. 109-111.

de Direitos” como epígrafe da Secção II, integrante do Título IV (Dos cidadãos brasileiros). Na Constituição de 1934, utilizou-se, pela primeira vez, a expressão “Direitos e Garantias Individuais”, mantida nas Constituições de 1937 e de 1946 (integrando o Título IV da Declaração de Direitos), bem como na Constituição de 1967, inclusive após a Emenda nº 1 de 1969, integrando o Título da Declaração de Direitos<sup>255</sup>.

Não há dúvida, contudo, que em ambos os países qualquer outro direito atrelado ao corpo constitucional pode ser confrontado como direito fundamental, ainda que não especificamente dentro do quadro entabulado e intitulado de direitos fundamentais. Em Portugal este postulado vive no art. 16 “*Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional*”, no Brasil adveio de interpretação constitucional da lavra do STF. Nas palavras de J.J. Canotilho e Vital Moreira<sup>256</sup>, há direitos fundamentais dispersos no texto constitucional, ou seja, formalmente constitucionais, “*mas fora do catálogo*”.

No entanto, frisa-se, para serem direitos fundamentais, não precisam estar esculpidos no texto constitucional, mas para serem exigidos do estado, necessitam efetivamente terem a previsão expressa constitucional, de modo que a consequência de atuação é de modo muito relevante, posto que de nada adiante ter um direito sem a sua aplicabilidade.

Aqui jaz uma firme constatação: em Portugal há muito nítida a existência também de deveres fundamentais na constituição, tanto por parte do estado quando por parte do indivíduo, situação que não foi comportada na CRFB/88. No Brasil a justificativa para a inexistência de literais “*deveres fundamentais*” teria se dado pelo momento histórico em que foi elaborada a carta magna brasileira, logo após o fim de uma ditadura. Contudo, em Portugal não foi diferente, pois a ditadura salazarista iniciou em 1933 e findou em 1974, e em apenas dois anos se estabeleceu a nova constituição de direitos. No Brasil, a ditadura militar iniciou em 1964, e findou em 1985, com a eleição indireta de uma presidente civil, culminando com a elaboração da chamada “Constituição Cidadã” em 1988. Não raro, a CRFB/88 é chamada pelo próprio STF somente de “*Carta de Direitos*”, raramente mencionando os aspectos das obrigações.

Em geral, verifica-se que embora a ideia dos direitos fundamentais tenha surgido para defesa dos cidadãos contra o estado, pressupõe obrigatoriamente a existência de um poder estadual que o assegure. Mais concretamente, a noção constitucional dos direitos fundamentais firmou-se para a proteção dos cidadãos, não só contra o poder executivo monárquico da época de sua gênese, pois para isso bastaria a legalidade administrativa, mas sim contra as próprias maiorias parlamentares,

<sup>255</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. In: *As aproximações e tensões entre os direitos humanos e fundamentais*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jan23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>256</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Fundamentos da constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991. p.115.

que deveriam respeitar valores tão importantes como o estatuto fundamental dos indivíduos na sociedade política. Contudo, a maioria das constituições, continua a conferir precipuamente ao poder legislativo na figura do parlamento a força de concretizar, de regular, de harmonizar e de restringir os direitos fundamentais<sup>257</sup>.

## 2.4 A Evolução dos Direitos Fundamentais

Historiadores da cultura tem a consciência de que aquilo que as pessoas consideram significativa para sua vida varia de período a período, bem como de lugar a lugar. E qualquer teoria geral sobre os direitos fundamentais certamente é elaborada por indivíduos com exemplos particulares em mente e em locais e contextos históricos definidos<sup>258</sup>. E com os direitos fundamentais, a situação também é assim vivida.

Existe uma problemática em apontar qual Teoria do Direito seria o fio condutor que melhor justificaria os direitos fundamentais, uma vez que, quase todas as teorias jurídicas defendem a existência de direitos básicos do ser humano, e do mínimo existencial.

Para a *Teoria do Jusnaturalismo*, os direitos fundamentais são direitos pré-positivos, isto é, direitos anteriores mesmo à própria constituição, decorrem da própria natureza humana, e existem antes do seu reconhecimento pelo estado. Já para a *Teoria do Positivismo Jurídico* os direitos fundamentais são aqueles considerados como básicos se previstos na constituição, o que não impede que se reconheça a existência de outros princípios fundamentais implícitos. Já o a *Teoria do Realismo Jurídico* norte-americano considera que os direitos fundamentais são aqueles conquistados historicamente pela humanidade<sup>259</sup>.

Os direitos fundamentais possuem força e potencialidade, e que os elementos que podem dar a um direito esta qualidade, é a tutela judicial e o legislador. Hoje pode-se dizer que existe nenhum direito fundamental que possa alegar não ser suscetível à proteção judicial e que limite o poder legislativo<sup>260</sup>. Algumas precisões são necessárias para particularmente delimitar o princípio e o fim de sua história, pois os direitos fundamentais não são definidos unicamente por seu conteúdo, mas também o são por uma conexão de sentido: os direitos fundamentais nascem com a constituição e terminam com a constituição<sup>261</sup>.

<sup>257</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 198.

<sup>258</sup> BURKE, Peter. *O historiador como colunista*. Tradução Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p.166.

<sup>259</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.38.

<sup>260</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.39.

<sup>261</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.40.



Na formação deste quadro, os direitos fundamentais se encontram como uma categoria dogmática do direito constitucional. Onde não há constituição, e é preciso ver também se tal alguma constituição é válida, não haverá direitos fundamentais. Haverá outras coisas, como direitos humanos, dignidade da pessoa, liberdades públicas, direitos públicos subjetivos, mas não haverá direitos fundamentais. O que permite concluir que os direitos fundamentais são os direitos subjetivos previamente identificados, na medida em que são reconhecidos nas constituições e na medida em que esse reconhecimento deriva alguma consequência jurídica<sup>262</sup>.

Pensadores como o espanhol Francisco de Vitória defendeu no século XVI a equidade e a igualdade dos direitos das pessoas como características substanciais dos ensinamentos dos direitos naturais, e das liberdades naturais. Perfilhava contra a escravidão das colônias, e a favor da igualdade entre os indígenas, e a abominação de qualquer tipo de escravidão<sup>263</sup>.

A contribuição inglesa veio de John Locke, o qual defendia o reconhecimento de direitos naturais, e de direitos individuais irrenunciáveis, os quais estariam acima dos direitos naturais do estado natural. A formulação clássica dos direitos fundamentais estaria na tríade *vida, liberdade e propriedade*. A contribuição francesa adveio de Montesquieu, o qual propalava que o estado só poderia garantir a liberdade de cada um de seus cidadãos quando o poder público estivesse dividido em executivo, legislativo e judiciário: “*le pouvoir arrête le pouvoir*”. E do lado alemão é possível destacar Christian Wolff, Pufendorf e Thomasius que defendiam a liberdade natural das pessoas, além de Kant, este, entretanto, não reconhecia a existência de um direito de resistência contra a autoridade, posicionando-se pela emigração como única saída<sup>264</sup>.

Embora muitos pensadores pelo mundo tenham contribuído para o desenvolvimento da insígnia dos direitos fundamentais, é certo que estes nasceram pontualmente *no ano de 1776*, a partir da Declaração de Independência dos EUA, com a “*Virginia Bill of Rights*”. O documento reconhecia, entre outros direitos, a igualdade entre os homens, a existência de direitos inatos, que todos eram livres e independentes, que tinham o direito à vida, à propriedade, e também o direito de buscar e obter felicidade e segurança.

Pela primeira vez na história da humanidade, os direitos da pessoa humana não estavam à disposição de representantes do povo, mas eram direitos supraestatais, o que significava dizer que eram irrevogáveis e inalienáveis<sup>265</sup>.

<sup>262</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.41.

<sup>263</sup> CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 170.

<sup>264</sup> CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 176.

<sup>265</sup> CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 180.

É de se apontar que para a doutrina positivista, a primeira constituição escrita foi a Constituição Americana, de 1777, ainda que se considere o moderno sentido dos grandes documentos ingleses do século XVII (*Petition of Right, Habeas Corpus Act, Bill of Rights*). Foi aqui que veio o estabelecimento de um direito de resistência para os casos em que o estado não correspondesse aos axiomas propostos na Declaração de Virgínia.

A proteção internacional dos direitos supera o próprio marco constitucional dos direitos fundamentais, a exemplo, a Convenção Europeia de Direitos Humanos (com entrada em vigor na ordem internacional em 1953, e ratificada em Portugal no ano de 1978). Contudo, é preciso centrar-se em outros dois momentos, entre tantos cenários da história, além da América de 1776: o largo eclipse europeu de direitos fundamentais, a exemplificar, a França dos anos de mil e oitocentos para a frente, e a Constituição Alemã de Weimar, do ano de 1919<sup>266</sup>.

Pode-se dizer que a idéia revolucionária, presente na declaração francesa de 1789, não poderia existir em uma sociedade como a norte-americana, em que não havia estamentos e que uma declaração nos moldes da francesa não poderia, por conseguinte, surgir nos EUA. Um primeiro aspecto, pode ser encontrado na diferença entre a definição da finalidade do estado. Enquanto o documento francês queria que o estado garante a proteção e segurança das pessoas, a carta americana partia do mesmo postulado, mas complementa-o, com a afirmação que o estado também deve cuidar da efetivação do mais alto grau de contentamento das pessoas. Na França a relação entre a pessoa e o estado era extremamente envenenada, enquanto nos EUA as acepções valorativas morais e supraindividuais determinavam os limites nos quais seriam possível gozar da liberdade<sup>267</sup>.

Uma desigualdade a ser citada também é o direito de resistência, que na declaração francesa era muito mais abrangente e extenso, do que no equivalente americano, pois definia que o povo poderia atingir uma reorganização do governo mediante decisão majoritária. Uma outra diferença respousa na reivindicação por igualdade social, pois enquanto a escritura francesa visava exterminar o feudalismos e os privilégios das castas, o título americano assentava-se muito no direito de propriedade privada<sup>268</sup>.

A ideia de uma declaração de direitos, contudo, não era uma convicção geral. Muitos defendiam que uma declaração de direitos seria desnecessária em um estado em que a participação

---

<sup>266</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.41.

<sup>267</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018. p. 183.

<sup>268</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018. p. 184.

dos cidadãos já fosse garantida, já que não seria possível conceber que os próprios cidadãos desrespeitassem seus direitos<sup>269</sup>.

*Em primeiro momento*, na origem, os direitos fundamentais, em efeito literal, são realmente americanos. Sem embargo, o processo de formação dos direitos fundamentais distingue: a) um processo de fundamentalização, como no caso da metrópole inglesa, e as colônias americanas, o que seria senão um processo de jurisnaturalização; b) um processo de constitucionalização, exatamente como viveram os EUA<sup>270</sup>.

Em relação à jurisnaturalização, após a Declaração de Independência EUA, adveio a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, na França em 1789 como trunfo dos direitos fundamentais. Tais declarações de direito, todavia, representavam *apenas uma lista de direitos*, mas incluíram o desenho básico da estrutura do estado, o que prefigura uma constituição em seu conjunto. Por esse fato, tanto os direitos do homem na sociedade como a estrutura política da sociedade são parte, expressão e consequência do pacto social, de tal maneira que ambos os elementos da Declaração estão ligados igualmente aos direitos naturais. A partir desta Declaração, não foi mais possível fazer diferenças qualitativas entre uma parte dogmática e uma parte orgânica<sup>271</sup>.

Tais declarações de direitos assumiram inicialmente, a forma de proclamações solenes em que, em articulado orgânico especial, se enunciavam os direitos. Depois passaram a constituir o preâmbulo das constituições que se seguiram, na França especialmente. Atualmente, ainda que nos documentos internacionais assumam a forma das primeiras declarações, nos ordenamentos nacionais integram as constituições, adquirindo o caráter concreto de normas jurídicas positivas constitucionais, por isso, subjetivando-se em direito particular de cada povo, configuram declarações constitucionais de direito, o que tem consequência jurídica prática relevante<sup>272</sup>.

No que contorna à questão da constitucionalização, esta transmuta-se no processo que converte um direito em um direito fundamental, a partir de três fenômenos. O primeiro fenômeno é que declaram direitos, os quais desde o primeiro momento são direitos positivos, uma vez que utilizam dialeticamente o direito natural, todavia, não são princípios de valor universal, pois são direitos suscetíveis de tutela judicial. Em segundo, porque uma específica declaração de direitos, assim como todo o restante da constituição, fica à disposição do poder constituinte instituído, ou seja, do poder de revisão. E em terceiro, tem-se o controle judicial das leis. As declarações

<sup>269</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018

<sup>270</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.43.

<sup>271</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.45.

<sup>272</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 175.

americanas de 1787 são eminentemente direitos fundamentais, embora nomeados apenas como “direitos”. A única coisa que não é americana, é o adjetivo, porque é na Europa que os direitos ganharam o adjetivo alemão de “direitos fundamentais”<sup>273</sup>.

No segundo momento de importância histórica dos direitos fundamentais, que segue a Declaração de Direitos dos Estados Unidos da América, tem-se o que ocorria na França, estado que melhor exemplifica o período, e o princípio da legalidade. Durante todo o século XIX, o princípio da legalidade representava o alfa e o ômega dos direitos individuais. Os direitos começavam e acabavam com o princípio da legalidade, era como dizer que os direitos valiam o mesmo que o princípio da legalidade, nem mais, nem menos. O princípio da legalidade não resulta por si mesmo suficiente válido para designar direitos fundamentais<sup>274</sup>.

Assistia-se nesta época uma parte do mundo que passava por um processo de constitucionalização fracassada, uma positivação teórica, que chegou numa completa desconstitucionalização dos direitos. Na França, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e a Constituição de 1791 e a de 1795 dedicaram um título às disposições fundamentais que seriam garantidas pela constituição por meio de uma simples enumeração de direitos, ou seja, a peculiaridade francesa era que haviam direitos numa declaração, jusnaturalizados, e outros direitos, constitucionalizados. Os direitos seriam os mesmos, a diferença material infere que a Declaração figura como princípios, ao passo que a constituição se apresenta como a garantia de aplicabilidade dos direitos, e proteção destes contra o próprio legislador<sup>275</sup>.

Na busca pela garantia do direito à segurança individual, identifica-se no período pré-Revolução Francesa, uma reação às chamadas “*lettres de cachet*”, por meio das quais, no regime que se superava, eram baseadas as prisões abusivas, principalmente pelo não pagamento de tributos. Já a liberdade religiosa era, por sua vez, uma resposta à perseguição aos protestantes, e a igualdade de acesso aos cargos públicos, era uma resposta aos privilégios nobiliárquicos<sup>276</sup>.

Contudo, o objetivo fracassava porque as constituições francesas se limitaram a *proclamar* os direitos e garantias, juntamente com a limitação do poder do legislador, mas não especificaram qual seria o remédio frente a uma violação destes direitos por parte do próprio legislador. Ao contrário, se encontram normas da época, como o Decreto de 16 de agosto de 1790, que proibiam os tribunais de tomar parte diretamente ou indiretamente no exercício do poder legislativo.

<sup>273</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.49.

<sup>274</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.49.

<sup>275</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.50.

<sup>276</sup> RIVERO, Jean. *Libertés publiques*. Vol. I. Paris: PUF, 1973. p. 52

Com a Revolução Francesa em 1789 que os regimes constitucionais foram realmente associados à garantia dos direitos fundamentais. Não é ocioso recordar que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em seu art. 16, condicionou a proteção dos direitos individuais à própria existência de uma constituição. Tal regramento indicava o objetivo do governo em prol da constituição escrita, ou seja, o estabelecimento em favor do contribuinte de uma esfera autônoma de ação, delimitando assim o campo da interferência legítima do estado na vida de qualquer pessoa<sup>277</sup>.

A partir da Constituição Francesa de 1795, houve um processo de desnaturalização, e a declaração dos direitos de 1789 desapareceu, ficando apenas as *garantias dos direitos, sem os direitos*. Desaparecem os princípios norteadores, especificamente, os direitos naturais, permanecendo tão somente um positivismo teórico. Iniciou-se o momento de desconstitucionalização, onde o texto limitava-se a estrita organização dos poderes, sem incorporar o menor elemento de parte dogmática, desaparecendo por completo tanto os direitos como as garantias. Os princípios aparentavam vigência, mas não como direito positivo. E continuava inexistente o controle judicial constitucional.

O terceiro momento importante da história para os direitos fundamentais encontra-se na Constituição de Weimar, na Alemanha. Inicialmente, consta que foi na Áustria que os direitos europeus saíram dos estritos limites do princípio da legalidade, a partir da sua Constituição Austríaca de 1920, e se abre caminho para os tão postergados direitos fundamentais, juntamente com um precursor sistema concentrando de controle de constitucionalidade. Todavia, ainda era carente de um quadro melhor de direitos, mantendo direitos tradicionais, essencialmente liberais, com ausência de uma parte mais dogmática.

Tal protagonismo Austríaco influenciou a Alemanha, e “os direitos fundamentais dos direitos fundamentais” (*Grundrechte*) que são os artigos 1º a 19 da famosa Lei Fundamental de Bonn, de 1949, precisamente, a constituição que fundou a república federal da Alemanha, que reconstruiu a democracia, e que também foi o sustentáculo da reunificação do país no ano de 1990. Destaque-se a importância deste documento, não só para o constitucionalismo contemporâneo, como também para diversos outros textos constitucionais estrangeiros, servindo de inspiração direta para, dentre outras, a CRP/76, a e também a CRFB/88.

Porém, a formulação positiva deste direito, somente se explica a partir da análise da discussão perante a elaboração da Constituição de Weimar advinda em 1919, a qual se preocupou substancialmente com a previsão das garantias institucionais. Formulou-se a necessidade de pressupor evidentemente uma instituição, de caráter jurídico-público, formado e organizado para tanto. Não seria, portanto, um direito fundamental, mas um elemento complementário de adição.

<sup>277</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.316.

A visão dos direitos fundamentais no mundo teve sua expressão mais significativa na Alemanha, mas era frágil, do ponto de vista jurídico-normativo, a Constituição de Weimar, pois não vinculava diretamente e em toda extensão os órgãos estatais, especialmente o Poder Legislativo, os quais, posteriormente foram os “pais” da Lei Fundamental de Bonn de 1949, a qual pela primeira vez na história do constitucionalismo, inseriu uma cláusula expressa (art. 1º, III) dispondo que os direitos fundamentais vinculariam diretamente todos os poderes: legislativo, executivo e judiciário<sup>278</sup>.

Um pouco antes, no ano de 1948, Organização das Nações Unidas - ONU, editou a Declaração Internacional de Direitos Humanos, dispondo no seu primeiro artigo que “*Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade*”.

No enredo do progresso dos direitos fundamentais, foi a lei Lei Fundamental de Bonn que conteve de forma exemplar o que seriam os direitos fundamentais: uma ligação geral, com eficiência direta, conteúdo essencial, proteção judicial. Nenhuma dessas garantias foi expressamente declarada nas constituições americanas do século XVII, nem foram introduzidas com à posteridade. Mas a medida que se cumprem parecem uma lei natural dos direitos, pois nascem como reações concretas ao direito<sup>279</sup>.

O importante é a percepção de que o conceito e o correspondente regime jurídico dos direitos fundamentais dependem das opções expressas e implícitas do constituinte histórico, mas também se encontra na dependência da construção e reconstrução permanente pela doutrina e jurisprudência, ademais de ajustes levados a efeito por meio dos mecanismos formais de reforma constitucional<sup>280</sup>.

Contudo, por mais importante que seja a afirmação da eficácia, ou seja, uma vinculação direta dos direitos fundamentais, a ausência de uma instância competente e suficientemente forte para assegurar a devida aplicação de tal comando, a exemplo do que ocorria sob a égide da constituição weimariana, levou, a Alemanha, entre outros motivos, à criação de um Tribunal

---

<sup>278</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In: *O conceito dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

<sup>279</sup> VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989. p.62.

<sup>280</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In: *O conceito dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

Constitucional cujas competências abarcassem precisamente o controle da vinculação de todos os órgãos estatais às normas de direitos fundamentais<sup>281</sup>.

Paralelamente a isso, criou-se um poderoso mecanismo de acesso direto por parte da cidadania ao TC para instrumentalizar, mediante uma típica ação constitucional (a famosa *Verfassungsbeschwerde* ou Reclamação Constitucional), a fim de buscar a proteção dos direitos fundamentais do cidadão em face de atos dos órgãos estatais. Com isso, resulta cristalino que os direitos fundamentais não deveriam em hipótese alguma seguir sendo, em geral, direitos sem eficácia e efetividade. Mas também isso ainda não se revelou suficiente, pois eficácia direta e acesso direto mediante um instrumento processual próprio não garantem, por si só, os direitos fundamentais, em face de um processo de esvaziamento e mesmo de substancial e possível aniquilação especialmente por parte dos órgãos legislativos, que seguem, como há de ser em um estado democrático, com a prerrogativa da regulamentação da constituição e dos direitos fundamentais<sup>282</sup>.

Na ocasião da Constituição de Weimar os direitos fundamentais se encontravam na dependência de lei. Com a Lei Fundamental Alemã de 1949 a lei é que passou a estar na dependência dos direitos fundamentais. Não são os direitos fundamentais que se valem unicamente na moldura das leis, mas as leis é que devem ser esculpidas na moldura dos direitos fundamentais<sup>283</sup>.

Diante do novo caráter assumido pelos direitos fundamentais, em virtude da positivação nas constituições modernas como direitos de vigência imediata, há uma preocupação em dar a devida interpretação a esses direitos fundamentais. A necessidade de métodos específicos para interpretação e aplicação dos direitos fundamentais se justifica, a seu ver, pela vagueza das formulações dos catálogos desses direitos.

Assim, a partir das três fases, Robert Alexy<sup>284</sup> em método de ponderação defende ser possível a busca de uma solução, inclusive no que concerne a eventuais choques entre os direitos fundamentais: a) na primeira fase, deve ser determinada a intensidade da intervenção; b) na segunda fase, trata-se, então, da importância das razões que justificam a intervenção; e c) somente na terceira fase, sucede, então, a ponderação em sentido estrito e próprio. Vale ressaltar que para o Autor, os

---

<sup>281</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In.: *O conceito dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

<sup>282</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In.: *O conceito dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

<sup>283</sup> KRUGER, Herbert. *Grundgesetz und Kartellgesetzgebung*. Göttingen, 1950. p. 12, apud, BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 358.

<sup>284</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. Malheiros. São Paulo, 2008. p. 161.

princípios são também regras, e que no conflito final entre ambos, esta última deveria prevalecer, por ter menor generalidade e maior grau de certeza.

Outras medidas se mostraram à época necessárias para a proteção dos direitos fundamentais. Assim, a Lei Fundamental de Bonn de 1949 previu em seu texto que outra norma poderá restringir os direitos fundamentais, desde que preserve o seu respectivo núcleo essencial. Esta restrição, embora legítima do ponto de vista constitucional, não representou uma carta em branco para as instâncias legislativas, pois exigia o respeito aos requisitos das reservas legais e aos critérios da proporcionalidade, bem como a inclusão de alguns dos direitos fundamentais na esfera das chamadas “*cláusulas pétreas*”<sup>285</sup>.

Os direitos fundamentais correspondem a valores essenciais ou mesmo regras abstratas que definem as grandes linhas de orientação da ordem jurídica, estruturando-as e inspirando as respectivas regras jurídicas, e que gozam de um reconhecimento generalizado por parte dos intervenientes da ordem jurídico em apreço, no caso os estados, instituições internacionais, agentes econômicos, cidadãos, entre outros. E na ótica do direito fiscal internacional, especialmente, há duas linhas para os ditos princípios fundamentais: princípios estruturais e princípios operativos<sup>286</sup>.

Os princípios estruturais correspondem às grandes orientações que definem a organização e as características e os valores principais de uma ordem jurídico-tributária internacional, identificados como sendo: princípio da soberania, princípio da equidade, e princípio da neutralidade. Já os princípios operativos referem-se aos aspectos substanciais de repartição entre os estados e o seu poder de tributar, juntamente com a eliminação da dupla tributação. Estes princípios, embora de peso fundamental, apresentariam um grau de abstração inferior ao os princípios estruturais, com uma maior proximidade com as próprias normas. Identificam-se nesta seara o princípio da fonte, o princípio da residência, o princípio do estabelecimento estável, o princípio da universalidade e o princípio da limitação territorial, o princípio da eliminação da dupla tributação no estado da residência, o princípio da tributação como entidades independentes, o princípio da tributação distinta e sucessiva de sociedades e sócios, e o princípio da não discriminação tributária.

Os direitos fundamentais comportam limitações, o que significa dizer que sua funcionalidade nunca será absoluta. A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve,

---

<sup>285</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In.: *O conceito dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

<sup>286</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios de direito fiscal internacional*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 487-490.



finalmente, ser proporcional em sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental<sup>287</sup>.

Seria um grande erro considerar que o processo de maturação dos direitos fundamentais como um elemento constitutivo básico das sociedades já esteja completo. A história ensina que frequentemente, foram e são necessários esforços inimagináveis, privações indescritíveis e uma paciência ainda muito maior para que se possa encontrar um lugar no âmago de sua importância na consciência das pessoas<sup>288</sup>.

## 2.5 A Classificação dos Direitos Fundamentais

Há na literatura jurídica diversos critérios utilizados para classificar os direitos fundamentais: segundo a sua estrutura, segundo a sua função, segundo a sua geração, segundo a sua eficácia, segundo o seu valor. Existe uma divisão, contudo, mais clássica, a que difere os direitos fundamentais de defesa e os direitos fundamentais de prestação, que podem englobar todas as demais distinções<sup>289</sup>.

Os direitos de defesa ou também chamados direitos de liberdade, foram os primeiros que surgiram. Centrados na ideia do estado liberal, neutro, limitado a garantir a segurança exterior do grupo ou a ordem interior do estado, criavam situações jurídicas oponíveis a esse estado, merecendo o nome de “*liberdades-resistência*” ou “*liberdades-barreiras*”.

Os direitos fundamentais não nasceram da maneira como são definidos dentro das constituições, mas foram formados ao longo da história. Foram reconhecidos aos poucos, em períodos distintos, conforme as necessidades de cada época, e vão se acumulando, e não se excluindo. Esta consagração progressiva e sequencial deu origem a uma classificação doutrinária em gerações, ou, também chamada, de dimensões.

Há uma classificação dos direitos fundamentais em *gerações*, ou, também em dimensões, conforme o seu momento evolutivo. O termo foi inicialmente proposto por Karel Vasak, e ainda que largamente utilizado, não é ele, contudo, um conceito aceito sem ressalvas. A mais importante delas é a que sustenta que as percepções por gerações poderia ser erroneamente compreendida com base no raciocínio de que uma geração superaria a geração anterior. E esse não é o caso, pois as gerações, a despeito de potenciais colisões, são sempre complementares<sup>290</sup>.

<sup>287</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998. p.256.

<sup>288</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <[tyhjukiloç;p~/https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf](https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf)> Acesso em 11 de maio de 2018. p. 186.

<sup>289</sup> SAMPAIO, José Adércio Leite. *A constituição reinventada pela jurisdição constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p.673.

<sup>290</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018.

Os direitos fundamentais de *primeira geração* são aqueles ligados aos valores individuais da pessoa, tais como a liberdade, os direitos civis, e os direitos políticos. Desenvolvem-se por meio de uma ação de caráter negativo do estado, que se abstém de determinadas atitudes. Os direitos fundamentais de *segunda geração* são considerados como direitos de cunho social, econômico e cultural. Referem-se à titularidade coletiva, com índole comissiva, pois exigem atuações do estado para assegurar a igualdade entre as pessoas. Os direitos fundamentais de *terceira geração* são aqueles ligados a valores de fraternidade, solidariedade, ao desenvolvimento, ao progresso, à autodeterminação dos povos, ao direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade, ao direito de comunicação, e aos direitos transindividuais, destinados à proteção do ser humano.

Os direitos fundamentais de *quarta geração* são aqueles oriundos da globalização política, e se consubstanciam na democracia, informação e pluralismo. Demarcam também os direitos da pessoa no que se refere às questões de manipulação genética, à biotecnologia e à bioengenharia, abordando reflexões acerca da vida e da morte, pressupondo sempre um debate ético prévio. Através dessa geração se determinam os alicerces jurídicos dos avanços tecnológicos e seus limites constitucionais. Seriam, pois, aqueles direitos que surgiram dentro da última década, devido ao grau avançado de desenvolvimento tecnológico da humanidade, sendo, entretanto, ainda apenas pretensões de direitos.

E por fim, também são concebidos pela doutrina os direitos fundamentais de *quinta geração* onde se destaca o direito à dignidade jurídica de viver em paz, como um pressuposto qualitativo da convivência e existência dos indivíduos. Esta quarta geração, contudo, ainda não é um consenso doutrinário. Há quem diga tratar-se dos direitos de engenharia genética, e da cibernética<sup>291</sup>, enquanto outros referem-nos como à luta pela participação democrática<sup>292</sup>. Embora não haja um pleno consenso sobre quais direitos fundamentais realmente advieram primeiro, o fato unânime é que todos eles fazem parte do mundo atual, como direitos supremos a que a humanidade se volta.

Aludir um sistema constitucional dos direitos fundamentais sugere, de imediato, a questão da interdependência ou mútua implicação existente entre tais direitos, posto que uma unidade e sentido não aparece como uma qualidade das singulares formulações normativas de cada um dos direitos fundamentais, mas como uma característica de todos eles enquanto conjunto<sup>293</sup>.

O positivismo jurídico formalista, em sua posição mais acabada e influente, qual seja, a teoria pura do direito, de Hans Kelsen, foi incapaz de explicar adequadamente essa metamorfose da posição dos direitos fundamentais. A ideia kelsiana evoca a imagem de uma norma suprema, que dentro da ordem jurídica hierárquica, a validade de cada norma dependeria de sua estrita vinculação

---

<sup>291</sup> BOBBIO, Noberto. *A era dos direitos*. 1992. Trad. Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Editora Campus, 2004. p.06.

<sup>292</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 87.

<sup>293</sup> LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Perspectivas e tendências atuais do estado constitucional*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do nascimento. Universidade de Sevilla. Porto Alegre, Brasil: Editora Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

e origem nesta norma imediatamente superior. A validade das normas inferiores seria inconcebível sem a validade das normas superiores, e em última instância, a norma fundamental superior (*Grundnorm*), a qual desempenha a função de princípio da validade de onde flui todo o sistema considera que aludir<sup>294</sup>.

Nesta toada, a teoria do positivismo jurídico com a visão dos direitos fundamentais numa imagem piramidal teve sua importância, na medida em que nas décadas anteriores, foi um marco explicativo adequado para refletir a estrutura e o funcionamento dos sistemas jurídico-positivos que surgiam. Todavia, o atual significado dos sistemas jurídicos reclama uma simbolização que se aproximaria mais à uma abóbada, do que a uma pirâmide. Esta estrutura implica a confluência, o invólucro ou interação de um conjunto de arcos ou círculos esféricos que fecham o espaço compreendido entre muros ou colunas. E os atuais deslocamentos da unidade ao pluralismo, da plenitude à abertura jurisdicional e da coerência à argumentação, na esfera do sistema de liberdades, induzem e demonstram novo enfoque<sup>295</sup>.

Em uma nova perspectiva metodológica, que para assumir o significado atual dos sistemas jurídicos, impõe-se substituir a imagem piramidal, por um horizonte em que a totalidade do sistema se obterá pela interseção de uma pluralidade de estruturas normativas, de procedência heterogênea e que em conjunto, formarão um panorama de ordenamento jurídico semelhante à uma abóbada. Neste contexto, os direitos fundamentais passam a constar das menores regras de direito dentro do ordenamento jurídico, até no próprio bojo da constituição<sup>296</sup>.

Efetivamente, na atualidade, observa-se a presença de sistemas de proteção dos direitos fundamentais, não apenas na esfera interna de cada país, mas também internacional, tanto no alcance global, como no âmbito da ONU, quanto no alcance regional, com uma atuação complementar, com destaque no sistema interamericano, europeu e africano, além do ainda incipiente sistema árabe e a proposição inicial de criação de um sistema asiático<sup>297</sup>.

A cobrança tributária é uma forma de atuação estatal exasperada para efetivar os próprios direitos fundamentais como educação, saúde, segurança e tantos outros constitucionalmente previstos no texto magno. A própria despesa do erário é um direito fundamental, quando boa e quando vincule os órgãos públicos à seleção criteriosa das despesas que efetuam. A inexistência expressa deste direito no rol dos direitos constitucionais fundamentais não o exclui de permanecer intrínseco indiretamente a estes imperiosos direitos, pois é função geral da despesa pública tutelar a

<sup>294</sup> LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Perspectivas e tendências atuais do estado constitucional*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do nascimento. Universidade de Sevilla. Porto Alegre, Brasil: Editora Livraria do Advogado, 2012. p. 34-35.

<sup>295</sup> LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Perspectivas e tendências atuais do estado constitucional*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do nascimento. Universidade de Sevilla. Porto Alegre, Brasil: Editora Livraria do Advogado, 2012. p. 37.

<sup>296</sup> LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Perspectivas e tendências atuais do estado constitucional*. Trad. De José Luiz Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do nascimento. Universidade de Sevilla. Porto Alegre, Brasil: Editora Livraria do Advogado, 2012. p. 38.

<sup>297</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e direito internacional*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.07-09.

título principal os direitos a determinados bens jurídicos dos sujeitos ou de categorias abertas de sujeitos numa coletividade o que por sua vez justifica a cobrança tributária para a despesa estatal<sup>298</sup>.

## 2.6 O Princípio da Reserva do Possível Frente ao Mínimo Existencial

Foi Tribunal Constitucional Alemão<sup>299</sup> que fitou primeiramente a expressão “*reserva do possível*”, aplicada como princípio na prática decorrente dessa exigência dos direitos a prestações estatais em um cenário de recursos escassos.

O termo “*mínimo existencial*” tem sido trocado por alguns doutrinadores, para termos com maior valor semântico, como o faz por exemplo Cristina M.M. Queiroz<sup>300</sup> ao focá-los como “*direitos não reversíveis*”, cuja finalidade é auxiliar no acompanhamento da concretização dos direitos sociais, quando se define, a partir da constituição, um conteúdo básico e essencial de direitos fundamentais, ao qual o legislador estaria vinculado e proibido de suprimir sem uma compensação adequada.

Seria a situação dos poderes públicos assegurarem o respeito por um núcleo essencial, um patamar de conteúdo miniatural, com ações e projetos definidos, desde logo, no orçamento do governo. Tal patamar proibiria a insuficiência de direitos fundamentais básicos, a fim de garantir a dignidade humana. Seria, a “*mochila da dignidade humana*”, a ser garantida a cada indivíduo pelos governantes<sup>301</sup>.

Não há dúvida que os direitos fundamentais existem, prioritariamente, para assegurar a ideia de garantir a todo ser humano uma “*segurança básica*”, consistente em um mínimo existencial que lhe deve ser garantido, através da proteção da sua integridade física e psíquica em todas as suas dimensões, mediante a oferta de uma assistência social, permitindo que qualquer indivíduo possa viver a sua vida de forma digna, autodeterminada e livre<sup>302</sup>.

O destempero entre as normas constitucionais que garantem direitos fundamentais mínimos em confronto com os recursos também previstos na constituição, mas de forma insuficiente, se adequa a importante teoria do jurista alemão Konrad Hesse<sup>303</sup>. O Autor reconhece a existência de

<sup>298</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Direito financeiro local*. Braga: CEJUR, 2009. p. 94.

<sup>299</sup> BVerfGE 33, 303 em 18 de julho de 1972, caso essencial na história alemã sobre a alocação central vagas na universidade. É similar ao que os norte-americanos chamam de “*judicial restraint*” (algo como a contenção social aplicada judicialmente).

<sup>300</sup> QUEIROZ, Cristina M.M. *O princípio da não reversibilidade dos direitos fundamentais sociais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 105-110.

<sup>301</sup> SILVA, Suzana Tavares da. *Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados*. Revista de Direito Público e Regulação. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n. 5, p. 129, mar-2010.

<sup>302</sup> GOSEPATH, Stefan. *Uma pretensão de direito humano à proteção fundamental*. Tradução de Cláudia Toledo e Bráulio Borges Barreiros. In: TOLEDO, Cláudia (Org.). *Direitos Sociais em debate*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.p.79-80.

<sup>303</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p.13. O Autor foi Ministro do Tribunal Constitucional da Alemanha. No acórdão BVerfGE 40, 121, de 18/06/1975, em que fez parte como julgador, foi compreendido que o Estado, ao assegurar pressupostos mínimos de existência condigna para os hipossuficientes, ao

um condicionamento recíproco entre a as constituições e a realidade político social, de modo que elas não podem ser tomadas isoladamente, sob pena de se levar quase inevitavelmente ao extremo de existir uma norma despida de qualquer elemento de realidade, ou de uma realidade esvaziada de qualquer elemento normativo.

Entre teses puramente formalistas, e teses exclusivamente realistas, um terceiro caminho: o da pretensão de eficácia, que se fundamenta na ideia de que toda constituição possui uma essência que deseja ser realidade, dentro das possíveis condições naturais, técnicas, econômicas e sociais do país. Essa pretensão de eficácia seria o elemento autônomo associado às condições de sua realização, fazendo com as regras constitucionais não sejam uma expressão apenas do “*ser*”, mas do “*dever-ser*”, pois procura imprimir uma ordem e conformação à realidade existente<sup>304</sup>.

A teoria de Konrad Hesse é a lógica pragmática necessária para tentar equacionar as receitas com os gastos, e está completamente interligada a *Teoria da Reserva do Possível*. Embora esta teoria de origem alemã, em sua gênese, não se relacionasse com a existência de recursos financeiros, mas na razoabilidade da pretensão do indivíduo frente ao que a sociedade, na figura do estado, deve lhe dar, observa-se que evoluiu, introduzindo-se também nas questões de custos deste mínimo existencial.

A *Teoria da Força Normativa* de Konrad Hesse impõe alguns pressupostos a serem observados. Assevera o Autor<sup>305</sup> que a eficácia da concretização de um direito fundamental precisa corresponder a elementos sociais, políticos e econômicos do presente, ou seja, a norma constituição deve possuir capacidade de adaptação às mudanças das circunstâncias fáticas, de modo que se limite a poucos princípios fundamentais. Neste sentido foi a Constituição Portuguesa, e correu longe a Constituição do Brasil, pois esta impôs muitos princípios fundamentais, na forma de conceitos operacionais subjetivos e amplos, os quais admitem infinitas interpretações, e conseqüentemente, extensões de aplicação, ao passo que a Portuguesa, foi mais objetiva em assuntos que demarcassem os direitos fundamentais.

Adiante, Konrad Hesse<sup>306</sup> acreditava que a eficácia da força normativa constitucional está atrelada à demanda de certos sacrifícios para que haja respeito a seu texto, repelindo impulsos de reformas constitucionais constantes, ainda que momentaneamente mais cômodo (a CRFB/88 já está na sua 99ª emenda – até dezembro de 2017 -, enquanto a CRP/76 passou por sete revisões gerais).

---

mesmo tempo, também precisa inseri-los (ou reinseri-los) gradativamente na sociedade, além de criar a estrutura administrativa necessária para lhes dar a devida assistência.

<sup>304</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p.14.

<sup>305</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p.21.

<sup>306</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p.23.

Adverte o Autor que a forma de interpretação da constituição contribui para sua solidificação, de modo que o intérprete deve buscar a melhor adequação de sentido das proposições normativas, observando as condições reais dominantes no contexto em que se apresenta. É importante que a interpretação mude quando haja mudança nas relações fáticas, desde que se respeite, os limites da proposição jurídica.

Interessante posicionamento traz Franz Hinkelarmert<sup>307</sup> que ao constatar filosoficamente a incapacidade humana para alcançar o conhecimento perfeito, firmou o princípio geral empírico no qual o *possível* é o resultado da submissão do impossível, ao critério de factibilidade, de modo que os deveres éticos-normativos sejam exigíveis dentro dos quadros da factibilidade da ação proposta. Qualquer imaginação da “*melhor sociedade possível*” deve partir do pressuposto da “*melhor sociedade concebível*”. É por isso que o conteúdo do possível é sempre algo impossível, mas que dá sentido e direção ao possível, em cujo quadro se apresentam as valorações arbitrárias. Desta vertente, nasce outra dedução principiológica, a da “*operabilidade/factibilidade*”, onde o problema da efetividade normativa deve ser enfrentando a partir de diversos níveis de factibilidade.

Abstraindo esta genérica premissa, há níveis de “*impossibilidade econômica*”. Neste ponto, a interpretação do problema deve ser restrita e devidamente demonstrada, adaptando-se às transformações das condições fáticas, destacando que o desenvolvimento de novas tecnologias e métodos de produção bem como as políticas estatais apropriadas podem levar ao barateamento dos produtos, permitindo assim que haja a possibilidade econômica<sup>308</sup>.

Referindo-se a este marco conceitual J.J. Canotilho<sup>309</sup> sintetiza bem que “*uma Constituição sozinha não é ela própria um instrumento de transformação, mas por outro lado, é uma Constituição que pode ter uma dimensão metanarrativa emancipatória, mas pura e simplesmente utópica e sem força real*”.

Não há como garantir direitos fundamentais mínimos sem a arrecadação tributária. O termo mais correto a ser utilizado deveria ser “*mínimo existencial possível*”. Esperar que a sociedade se auxilie mutuamente sem a onipresença estatal historicamente não funcionou de maneira justa por completo. A redução da desigualdade no mundo somente foi possível a partir da implementação de algum modelo de estado constitucional, organizado em estado, que viesse a propor alguns direitos às pessoas<sup>310</sup>. A cada ano o nível econômico de vida das pessoas melhora numa avaliação global,

<sup>307</sup> HINKELARMMERT, Franz Josep. *Crítica da razão utópica*. São Paulo: Paulinas, 1986. p.171.

<sup>308</sup> DUSSEL, Enrique. *Ética da libertação: na idade da globalização e da exclusão*. Trad. Ephraim Ferreira Alves e outro. Petrópolis: Vozes, 2000. p. 267.

<sup>309</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Revista Conjur. Entrevista. In: *Devemos ter políticas públicas que garantam os direitos humanos*. Data: 16.06.2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun16/precisamos-politicas-globais-direitos-humanos-canotilho>>. Acesso em: 16.07.2015.

<sup>310</sup> Khammu-rabi, rei da Babilônia no 18º século A.C., erigiu 21 colunas, com 282 cláusulas que ficaram conhecidas como o Código de Hamurábi. Em nenhuma delas há menção de obrigações do rei para com a população, seu cunho era completamente privatístico. E assim foi por quase dois milênios

novos grupos passam a ter o suficiente para as suas necessidades básicas, dentro de um conceito de mínimo existencial.

Até o supérfluo<sup>311</sup> também passou a fazer de uma forma surreal parte constante do conceito de bem-estar humano para alguns grupos, ao passo de se tentar em muitos momentos idea-lo como direito fundamental. Mesmo o excesso e o luxo de certas comunidades passam a confundir-se com sua própria existência<sup>312</sup>. Enquanto o tigre não pode deixar de ser tigre, não pode destigrar-se, o homem vive em risco permanente de *desumanizar-se*, e confundir-se com o próprio meio artificial em que vive.

Diante da homogeneização das necessidades e dos critérios atualmente utilizados para a definição de qualidade de vida, um novo esquema de necessidades fundamentais passa a ser delineado, não estabelecido como uma norma externa a cada comunidade ou a cada indivíduo, mas como um conjunto de desejos, aspirações e demandas culturalmente definidas. Os elementos que podem definir um conceito de qualidade de vida, íntimo aqui ao espírito dos direitos fundamentais, não permitem generalizar quais são as necessidades sociais globalmente mínimas, nem sequer por estratos ou grupos sociais. Designar o que seria a qualidade de vida mínima do indivíduo exige um processo que constate quais diversas circunstâncias incidem num indivíduo para a satisfação das suas necessidades básicas<sup>313</sup>.

Esta é uma visão extremamente importante para o trabalho, pois é a partir da percepção do sujeito sobre as condições de sua existência, que se cria um processo de adaptação às situações impostas para a satisfação de forma factível do seu mínimo existencial. Comunidades urbanas e

---

sem a figura de um estado que tivesse deveres com as pessoas, até a criação da Bill of de Rights inglesa, no ano de 1689, posteriormente à Constituição Americana em 1787 e à Revolução Francesa em 1789.

<sup>311</sup> Em exemplo, certas cirurgias plásticas corretivas para melhorar a aparência estética, a fim de estabilizar emocionalmente o convívio social do sujeito. Há uma divisão conceitual entre o essencial, o necessário e supérfluo hoje completamente imbricada. Telefones celulares que aperfeiçoam a rápida comunicação, computadores com mais tecnologia, veículos mais modernos, lentes de contato, sapatos mais confortáveis, alimentos orgânicos, roupas com protetor solar, produtos cosméticos, climatização, canais de televisão pagos, remédios com menos efeitos colaterais, são apenas alguns exemplos de itens dispensáveis, cujo aumento do consumo e interesse pela população passa a apresentar uma aparência real de necessidade, pelo aumento qualitativo (e sem limites) das condições de existência que estes itens proporcionam, indo muito além da mera satisfação básica trazida por programas estatais de benefícios sociais, ou mesmo, o acesso à serviços públicos elementares. Onde pelo dinheiro as condições de desenvolvimento de um local definem um estilo de vida com normas de consumo muito além da simples sobrevivência mínima, comporta-se uma roupagem de dignidade local diferenciada, indo muito além de uma visão simplista de mínimo existencial, criando direitos fundamentais locais, ou mais bem designados: “*luxurious rights*”. Um indivíduo com mais de sessenta anos, por exemplo, que durante toda sua vida pagou seus tributos, e viveu uma vida lícita de grande riqueza, em um local também entre muitos ricos, terá a morte cívica caso venhar a perder todos os seus bens, pois o seu padrão de mínimo existencial está relacionado com o local e nas condições em que sempre viveu. Não há como afastar do pensamento para elucidar a lição lugares como Los Angeles, Principado Mônaco, Berna e Singapura. O sociólogo Enrique Leff pesa que efetivamente existem vias muito diferenciadas para caracterizar a qualidade de vida de uma população e de seus indivíduos, que passam pela frugalidade no consumo, pelas formais mais refinadas do hedonismo, a cultura do gosto e dos prazeres sofisticados do *gourmet* e do melômano (LEFF, Enrique. *Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder*. Tradução de Lúcia Mathilde Endlich Orth. 8.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. p. 324).

<sup>312</sup> GASSET, José Orgega Y. *O homem e os outros*. Tradução de Felipe Denardi. São Paulo: Vide Editorial, 2017. p. 44 3 p. 52.

<sup>313</sup> LEFF, Enrique. *Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder*. Tradução de Lúcia Mathilde Endlich Orth. 8.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. p. 323.

rurais, por exemplo, percebem de maneira diferente o que seria a qualidade de vida, a partir de padrões mínimos de habitabilidade. Assim, uma legislação sobre a execução fiscal a partir da penhora de bens de pessoas singulares deve levar em consideração fatores como estilos de vida, nível de renda, condições de trabalho e desenvolvimento do local onde o contribuinte está inserido, superando uma visão simplista e genérica de valoração patrimonial, posto que é preciso uma convergência entre os direitos fundamentais e o mínimo existencial circunscrito realizável.

O mínimo existencial, dentro da ótica da qualidade de vida, se estabelece por meio de um processo de reapropriação das condições de vida da população em relação com suas necessidades e seus valores subjetivos. Os axiomas culturais intervêm como mediadores entre a primordialidade básica e a vida dos indivíduos. Desta forma, disserta Enrique Leff<sup>314</sup> que a qualidade de vida mensurada como verossímil por uma determinada comunidade converte-se num direito fundamental que a orienta em seu projeto de existência, tanto coletivamente como individualmente. Não é possível ser aferida por um padrão homogêneo de bem-estar, e, portanto, não se admite a planificação centralizada do que seriam as condições de existência unificadas e mínimas da população humana, tão culturalmente diversa, posto que são continuamente construídos, conforme o processo de evolução de cada grupo, seus próprios indicadores multicriteriais e interprocessuais.

Embora os indicadores de qualidade de vida estejam complexificando os índices tradicionais de bem-estar humano, é a estrutura organizacional de cada povo, consoante a sua própria realidade e perspectiva de racionalidade social e potencialidade econômica é que irá definir qual o seu mínimo existencial possível e realizável, quais os níveis de atendimento e fruição de seus direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

Pertinazmente então, é o estado e não o contribuinte que se utiliza do *Princípio da Reserva do Possível* para deixar de exercer sua função de segurador universal do mínimo existencial previsto na figura dos direitos fundamentais, por ser naquele momento de aplicação impossível. É completamente jurídico e isonômico que da mesma maneira se possa inverter o princípio em favor do contribuinte durante a execução fiscal, não alijando o indivíduo de seus bens materiais básicos em prol do estado. A evidência que se impõe, indo ao outro extremo, é que se o estado não pode estar onipresente na persecução dos direitos fundamentais, deve ser forçado a aceitar a mesma ilação em prol do indivíduo que em seu mundo vital pode estar no momento da execução fiscal em estado diferente do momento da tributação, da ocorrência do fato gerador.

No entorno que cinge este horizonte, menciona-se também que há uma abissal distinção entre o mínimo existencial que o próprio contribuinte efetiva e mantém com seus próprios esforços, e aquele que advém do fornecimento estatal. A diferença é flagrante e merece respeito por parte do

---

<sup>314</sup> LEFF, Enrique. *Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder*. Tradução de Lúcia Mathilde Endlich Orth. 8.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. p. 326.



estado. Os bens básicos adquiridos que fazem parte do seu mínimo existencial, independentemente de qualquer previsão legislativa, devem ser impenhoráveis em qualquer circunstância pelo estado. Há uma diferença bem fragmentada entre *exigir* diretamente o mínimo existencial do estado, e *conseguir e manter* o próprio mínimo existencial sem a ajuda direta deste estado. Aqui se aceitaria a explicação de que, em exemplo, o direito fundamental a moradia/habitação pode ser tido apenas como o direito a receber uma parcela pecuniária para a sua manutenção, e não o direito a receber a propriedade de um imóvel, ante o *Princípio da Reserva do Possível*. Note-se que o verbo “receber” altera inexoravelmente a conclusão. Da mesma forma que não se admite a penhora de subsídios que o estado fornece ao cidadão para efetivar o direito fundamental da moradia, de outra ponta, jamais poderia o estado penhorar o imóvel onde habita o contribuinte, pois ambos fazem parte do mínimo existencial pragmático que roga respeito do estado.

## 2.7 Os Conflitos entre os Direitos Fundamentais

Com toda dinâmica social que se vivencia na atualidade, não raro os direitos fundamentais, descritos nos textos constitucionais, fatalmente entrarão em choque. Em situações difíceis normalmente voltadas ao poder judiciário, existirão os direitos fundamentais enquanto princípios para se harmonizarem, mas também, para se sujeitarem uns aos outros.

Como se assentou os direitos constitucionais para serem exigidos por parte do estado devem estar previstos no texto constitucional. Neste contexto, o constitucionalismo em seu viés jurídico, é em si o próprio estado constitucional de direito, o qual pode se apresentar como um *constitucionalismo argumentativo*, que visa à superação do positivismo; ou, como *constitucionalismo garantista*, o qual aposta na reformulação do positivismo<sup>315</sup>.

As constituições modernas consideradas como aquelas posteriores a segunda guerra mundial, enfrentam uma desafiadora indagação: devem se abrir ao direito natural, para resguardar os direitos fundamentais, ou é possível sua total compreensão sobre as categorias do juspositivismo? A resposta se está estreitamente dependente do modo pela qual a doutrina de cada país concebe sua própria constituição<sup>316</sup>.

Deve-se para tanto adotar um modelo prescritivo da constituição como norma, e daí derivar-se os critérios interpretativos específicos de seus princípios. A seu ver, a constituição neste novo momento da sociedade, não pode mais ser considerada como a norma de maior elevação do ordenamento jurídico, pois ela não fecha o sistema, uma vez que se pressupõe que será interpretada à luz de princípios superiores, supraconstitucionais, cuja natureza e dimensão nem sempre são

<sup>315</sup> POZZOLO, Suzanna e DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*. 2.ed. São Paulo: Landy, 2010. p. 78.

<sup>316</sup> POZZOLO, Suzanna e DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*. 2.ed. São Paulo: Landy, 2010. p. 78.

suficientemente claras<sup>317</sup>. A par disso, o neoconstitucionalismo, abrange formas de conceber o texto constitucional, a partir dos deveres estatais expressamente previstos, os parâmetros interpretativos pelos tribunais constitucionais, os quais deveriam ter uma dose significativa de racionalidade, e a construção de aportes teóricos para compreender a constituição e aperfeiçoar as novas práticas jurisprudenciais que surgem.

É crucial um equilíbrio entre os poderes constitucionais para que a constituição possa ser devidamente interpretada em todos os seus princípios. Somente o poder legislativo estaria legitimado a produzir um novo direito, o que corresponderia a sua responsabilidade política, enquanto o poder jurisdicional tem a função de garantia e tutela contra as leis lesivas aos direitos. A constituição age como barreira contra as decisões políticas adotadas pelo legislador, limitando e circunscrevendo a sua competência para produzir um direito novo. O poder judiciário, neste quadro, configura-se como um instrumento de contrabalanceamento do poder legislativo que anula as decisões que ultrapassam os limites de tal competência legislativa. É preciso ter cuidado com a configuração da constituição dita “*neoconstitucionalista*”, a qual retira a tarefa das escolhas políticas das mãos do legislador, aumentando o poder da jurisdição. Deste modo, cria-se o risco de um assim chamado “*governo dos juízes*” e, ao menos em parte, o perigo de um governo dos juristas, ainda que se dissolva o possível risco da tirania da maioria<sup>318</sup>.

Há autores que utilizam como sinônimo de neoconstitucionalismo a expressão “*pós-positivismo*”, o que nas palavras de Fredir Didier Junior<sup>319</sup> “*não quer dizer muita coisa*”, a não ser o fato de ser um estágio posterior ao positivismo, com algumas novidades: a) supervalorização das normas-princípios em detrimento da norma regra; b) supervalorização do poder judiciário em detrimento ao poder legislativo; c) supervalorização do método interpretativo da ponderação sobre a subsunção. Todas elas, indispensavelmente, com fortes críticas.

No caminho de que a constituição é interpretada em último lance pelo poder judiciário, a que todos se submetem, tem-se que ao fim, até que uma outra concepção menos imperfeita se forme, são os próprios princípios constitucionais e supraconstitucionais que servem como ferramentas de trabalho para qualquer interpretação legislativa, e com destaque, para os casos em que ocorra um choque entre os direitos fundamentais.

Este estado de resignação de um princípio fundamental sobre o outro dá-se pela inexistência de um direito fundamental ilimitado, pois todos os direitos fundamentais admitem dentro de um contexto justificável por critérios bem definidos, que não são absolutos.

<sup>317</sup> POZZOLO, Suzanna e DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*. 2.ed. São Paulo: Landy, 2010. p. 99.

<sup>318</sup> POZZOLO, Suzanna e DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*. 2.ed. São Paulo: Landy, 2010. p. 100.

<sup>319</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Salvador: Podivm, 2016. p.45.

Nesse sentido, a restrição a um direito fundamental constitui limitação da esfera de proteção ou pressuposto de fato desse direito. A definição de limites para o exercício de dado direito fundamental é motivada pela existência de valores e circunstâncias em jogo no ordenamento jurídico. Existem em exemplo pessoas detentoras de direitos ou interesses comunitários a serem sopesados para que uma outra pessoa possa usufruir de certo direito fundamental ou tê-lo restringido<sup>320</sup>.

A respeito dos limites aos direitos fundamentais, é possível inferir três tipos de barreiras o primeiro sucede quando a própria constituição restringe o exercício do direito fundamental; no segundo, a constituição autoriza a limitação, mas ela deve ser implementada pelo legislador; e o terceiro que prevê limites implicitamente autorizados (ou limites implícitos) que não estão previstos explicitamente na constituição, mas advêm do sistema constitucional, mormente quando há colisões entre direitos fundamentais<sup>321</sup>.

Robert Alexy<sup>322</sup> apresenta uma afirmação no que concerne ao conflito existente entre os direitos fundamentais: este deve ser resolvido por critérios de valoração, sendo que o reconhecimento da preponderância de um princípio fundamental sobre outro não resulta na declaração de invalidade do que possui menor peso. Dessa maneira, fica determinado o critério de ponderação ou precedência: pela ponderação, há interesses resguardados por princípios colidentes. Esse critério busca avaliar qual dos interesses, “*abstratamente do mesmo nível*”, possui “maior peso diante das circunstâncias do caso concreto”. Quando há dois princípios equivalentes abstratamente, prevalecerá, no caso concreto, o que tiver maior peso diante das circunstâncias reais. A tensão entre ambos os princípios não pode ser resolvida com a atribuição de prioridade absoluta de um sobre o outro.

A questão da colisão entre os princípios preocupa especialmente os adeptos da tese de que os direitos fundamentais são sempre princípios, como ensina Robert Alexy. O mestre alemão, todavia, nas palavras de Ferreira Filho<sup>323</sup> não afirma categoricamente serem os direitos fundamentais sempre princípios, mas apenas que podem ser enunciados como princípios, ou como regras, ou como princípios e regras.

Utilizando-se da questão dos conflitos entre os direitos fundamentais, colmata-se outra reação advinda das promessas constitucionais que direcionaram muitas normas programáticas e cogentes, de oneroso caráter social, cujo cumprimento é de difícil alcance. Normalmente, a legislação infraconstitucional responsabiliza-se pela implementação de tais demandas. Contudo, há

<sup>320</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais – conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 183.

<sup>321</sup> SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais, orçamento e reserva do possível*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2003. p.07-08.

<sup>322</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 295.

<sup>323</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.425.

constantes casos em que o legislador, como relembra Marcelo Neves<sup>324</sup>, sob uma pressão direta, elabora diplomas normativos para satisfazer a expectativa dos cidadãos, sem que com isso haja o mínimo de condições de efetivação das respectivas normas, criando-se, uma “*legislação álibi*”. A articulação da sociedade civil a partir do aumento dos legitimados processualmente, fez com que a efetivação dos direitos fundamentais fosse exigida individualmente e coletivamente perante o poder judiciário, surgindo assim com grande força no Brasil a figura da “*judicialização da política*”<sup>325</sup>.

A tensão nesta tessitura não ocorre diretamente entre as normas orçamentárias e normas de regulamentação da efetivação dos direitos fundamentais, mas entre o poder judiciário de um lado, e o poder executivo coadjuvado pelo poder legislativo de outro, trazendo para aquele um papel social para o qual não estava acostumado, mas que da sua posição, tem dependido parte do êxito da agenda de reconstrução da democracia e cidadania no país<sup>326</sup>.

### 2.7.1 O Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade

Uma das formas utilizadas para a resolução de conflitos entre os direitos fundamentais está na aplicação do *Princípio da Razoabilidade e do Princípio da Proporcionalidade*. Embora nem sempre expressos no corpo constitucional, sua presença hoje faz parte de toda e qualquer interpretação jurídica. O primeiro tem origem nos EUA, graças ao “*due process of law*”, já o segundo encontra fonte de compreensão nos pilares de sustentação do direito europeu, especificamente nas arquiteturas germânicas.

O *Princípio da Razoabilidade* não se enuncia expressamente no corpo constitucional do Brasil, contudo, está afeto à administração pública, ao indicar que a mesma terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com certo senso<sup>327</sup> normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Serão ilegítimas as condutas bizarras, incoerentes, praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada. Em conseqüências,

<sup>324</sup> NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994. p.32.

<sup>325</sup> ROSA, Alexandre Morais da e LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogo com a Law e Economics*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p.110.

<sup>326</sup> ROSA, Alexandre Morais da e LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogo com a Law e Economics*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p.112.

<sup>327</sup> É válido ressaltar que o senso comum e a opinião pública, ainda que em zonas de debate, são frequentemente manipulados. Não é seguramente por acidente que o termo “*propagande*” entrou em uso na França, durante a Revolução Francesa para descrever as maneiras como os partidos políticos, assim como igrejas rivais na época da reforma, tentavam mudar as crenças das pessoas, convertê-las, usando meios não racionais de persuasão (BURKE, Peter. *O historiador como colunista*. Tradução Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p.73). Recitando Arthur Schopenhauer, em sua máxima: “*O homem pode, é certo, fazer o que quer, mas não pode querer o que quer*”, Albert Einstein assinalava que as massas continuam arrastadas por uma dança infernal de imecilidade e de embrutecimento. O bom senso dos homens é sistematicamente corrompido, e os culpados seriam a escola, a imprensa, o mundo dos negócios e o mundo político (EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p. 12).

podem ser anuladas pelo poder judiciário pois desbordam dos limites determinados na legislação. Tal princípio está fundamentado nos arrimos do princípio constitucional da legalidade e da finalidade<sup>328</sup>.

Embora a discricionariedade exista para que o administrador público adote a providência ótima para o caso, dentro dos limites da lei, inúmeras vezes, se não na maioria delas, nem ele nem terceiros podem desvendar com certeza inobjetable qual seria a providência perfeita. É exato, pois, que, existindo discricionariedade, é ao administrador, e não ao juiz, que cabe decidir sobre qual seria a medida adequada<sup>329</sup>.

O *Princípio da Oroporcionalidade*<sup>330</sup>, singelamente, declama que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade ajustáveis ao que seja realmente demandado para cumprimento das finalidades de interesse público a que estão atreladas. Segue-se que os atos cujos conteúdos ultrapassem o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade, porquanto ultrapassam o âmbito da sua competência, ou seja, superam limites que naquele caso lhes corresponderiam.

Pode ser elevado, o *Princípio da Proporcionalidade*, a uma muralha que evita que o estado, sob pena de ilegalidade do ato, utilize medida mais energética do que a necessária à obtenção de um resultado pretendido pela norma. É imperioso o respeito à proporcionalidade entre a medida escolhida e a finalidade da existência do poder, isto é, a finalidade da lei que determina a execução de tal medida<sup>331</sup>.

Em Portugal, o *Princípio da Proporcionalidade* está subjetivamente colocado no art. 18, 2, da CRP/76, o qual determina que a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na constituição, devendo as restrições limitarem-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. E também objetivamente no art. 266, '2' que trata da administração pública ao inferir que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Releva-se que no Brasil o *Princípio da Proporcionalidade* não está previsto direta ou indiretamente no corpo constitucional, de modo que sua aplicação deriva das interpretações jurisprudenciais, notadamente, as oriundas do STF. E seu uso abusivo na interpretação da CRFB/88 já ultrapassou atualmente todos os limites possíveis da segurança jurídica.

<sup>328</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.97.

<sup>329</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.98.

<sup>330</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.99.

<sup>331</sup> MUKAI, Toshio. *Direito administrativo sistematizado*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 92.

De sobremodo<sup>332</sup>, em exemplo, quando a administração pública restringe uma situação jurídica dos administrados, além do que caberia, por imprimir as medidas tomadas uma intensidade ou extensão supérfluas, ressalta por derradeiro a ilegalidade da conduta, pois ninguém deve estar obrigado a suportar constringências em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público. Neste raciocínio, é dizer que o estado a fim de receber seus tributos, possa expropriar o patrimônio do contribuinte, a ponto de que fique, por exemplo, sem meios para sua subsistência, ou moradia. Mesmo com previsão expressa na legislação, tal regramento não seria proporcional, pois o estado estaria com tonicidade exagerada a destruir o indivíduo, sem que tal fato fosse realmente imprescindível para o bem-estar de toda a coletividade.

O excesso não limita em benefício de ninguém e representa um agravo inútil aos direitos dos indivíduos. As medidas desproporcionais ao resultado legitimamente alvejável são, desde logo, condutas ilógicas e incongruentes. Ressentindo-se deste defeito, além de demonstrarem menoscabo pela situação jurídica do administrador, traindo a persistência da velha concepção de uma relação soberano-súdito, ao invés de estado-cidadão, exibem, ao mesmo tempo, sua inadequação ao objetivo legal<sup>333</sup>.

## ***2.8 Os Deveres Fundamentais***

Não divorciado dos direitos fundamentais, estão também frisados os deveres fundamentais individuais e coletivos do estado e também das pessoas. Há um preceito latino que assim afirma: “*ubi societas, ibi jus*”, ou seja, onde está a sociedade, está o direito.

Alguns preferem o termo deveres subjetivos, ao invés de fundamentais. Contudo, quando expressados no corpo constitucional a envergadura é certamente maior. Há certos direitos que se encontram visceralmente esculpidos na carta constitucional, como por exemplo no Brasil, o dever de votar. E há outros deveres que não estão em verbo imperativo mas evidenciam-se numa fácil interpretação internormativa e sistemática, como o dever de cumprir as leis, de respeitar os direitos de outras pessoas, trabalhar, ter documentos, de proteger a natureza, de cuidar do semelhante, de preservar a natureza, de tutelar o patrimônio público, de colaborar com as autoridades, e até mesmo, de pagar os tributos.

A era dos deveres fundamentais não se choca com o respeito aos direitos fundamentais, posto que na essência, ambos andam conjugados e dependentes. O direito social do indivíduo a saúde não será abarcado como uma despesa fundamental se o mesmo indivíduo ou outro indivíduo ou todos, não cumprirem previamente o dever de quitar os tributos. Tantos os deveres como os

<sup>332</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.99.

<sup>333</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.99.

direitos são os pilares mestres que balizam o estado sendo inconcebível que os indivíduos sejam titulares de direitos e poderes sem possuírem deveres, ora com a pátria, ora com o poder público, ora com a sociedade, ora com os mais fracos e necessitados, ora com os demais sujeitos sociais.

Os deveres fundamentais revelam-se como atuações tanto de cunho estatal, como pessoal. Parte do regime jurídico dos deveres fundamentais é portanto, comum ao dos direitos fundamentais do indivíduo, e deve antes de tudo, respeitar a quatro pilares<sup>334</sup>.

O primeiro é o princípio da universalidade, o qual implica que todas as pessoas estejam sujeitas às obrigações consignadas constitucionalmente. Os deveres fundamentais outra coisa não são, ao fim e ao cabo, senão direitos a uma repartição universal ou geral dos encargos comunitários, os quais dão existência e funcionamento a comunidade estatal.

Como segundo pilar, os deveres fundamentais também estão subordinados ao princípio da igualdade. Prescreve que este tal princípio se apresenta em quatro sentidos. O primeiro da proibição de arbítrio, onde ao legislador fica vedado de fazer diferenciações ou igualizações de tratamento sem valores objetivos constitucionalmente relevantes. O segundo é da proibição de discriminações com carácter subjetivo, assentem em critérios subjetivos de natureza marginalizadora, como opção sexual, religião ou convicções política. O terceiro é o tratamento igual relativamente aqueles domínios que a própria constituição consagra verdadeiros direitos subjetivos de igualdade, como o direito ao casamento, a ter filhos, ou acesso às funções públicas. E o quarto é a imposição de discriminações positivas orientadas para a compensação das desigualdades fáticas a fim de obter uma igualdade de resultados<sup>335</sup>.

Nesta toada, além do princípio da universalidade, e do princípio da igualdade, os direitos fundamentais caminham conjuntamente a um terceiro pilar: o princípio da proporcionalidade, ou também, princípio da proibição do excesso, nos diversos aspectos ou subprincípios em que o mesmo se desdobra. Assume a configuração de um princípio jurídico fundamental integrante de um dos princípios estruturantes do estado constitucional, o princípio do estado de direito. Respeitam na sua concretização legal a proporção meio-fim, ou seja, a justa medida, o que implica que eles para além de não poderem afetar o conteúdo essencial do valor que constitui cada direito, liberdade e garantia ou de outros valores constitucionais, ainda não-de-afetar esses mesmos valores da menor forma possível<sup>336</sup>.

O quarto pilar que constrói o regime geral dos deveres fundamentais são os princípios relativos à validade de tais deveres face às pessoas e organizações coletivas, face à sua aplicabilidade aos nacionais residentes no estrangeiro, aos estrangeiros e apátridas que residam no

---

<sup>334</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 139.

<sup>335</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 140-141.

<sup>336</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 146.

país, ao acesso ao judiciário para a defesa das pessoas diante da disciplina legal de deveres que ultrapassem os limites dos contornos constitucionais, ao direito de resistência face as ordens que atuam além do constitucionalmente permitido, e face também à responsabilidade civil das entidades públicas, seus funcionários e agentes pela imposição de deveres fundamentais em termos inconstitucionais<sup>337</sup>.

Tendo em conta a importância dos deveres fundamentais quando ao seu significado normativo face aos particulares, tais deveres não são diretamente aplicáveis pelos particulares, pois o seu conteúdo dependerá de mediação do legislador ordinário. Os deveres fundamentais são para os particulares e para a administração essencialmente deveres legais e não deveres constitucionais, rejeitando-se a ideia de uma elevação a patamar constitucional dos deveres sufragados por outras doutrinas através do apelo de chamá-lo de “*deveres fundamentais derivados*”<sup>338</sup>.

Os deveres fundamentais não são meramente proclamatórios, nem contêm em seu bojo normas programáticas no sentido tradicional ou no sentido mais atual e estrito de normas consagradoras de meras diretivas da ação estatal de alcance essencialmente político. São normas jurídico-constitucionais com uma específica eficácia jurídica que vai muito além da eficácia que já é própria das normas programáticas, já que consagram posições jurídicas subjetivas das pessoas, embora passivas<sup>339</sup>,

Nem todos os preceitos de direitos fundamentais contêm imposições imediatas, havendo casos de prescrição de possibilidades pelo legislador, e também margem de liberdade para sancionar no caso de descumprimento. O legislador é um destinatário de passagem, pois o destinatário final é o indivíduo a quem se dirige os comandos dos deveres expressos na certa exigência de um comportamento constitucionalmente definido<sup>340</sup>.

Os deveres são tão importantes quanto os direitos, havendo uma simbiose essencial entre estas duas categorias, ambas de alta relevância para a vida em sociedade sendo imprescindível reequilibrar estas duas realidades<sup>341</sup>.

Georg Hegel<sup>342</sup>, por exemplo, entendia que uma *teoria do dever* não há de se reduzir ao princípio vazio da moralidade subjetiva, a qual nada determina. Na dificuldade de esclarecer o que

<sup>337</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 147.

<sup>338</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 163.

<sup>339</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 157-158.

<sup>340</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 145.

<sup>341</sup> LIMA, Francisco Gérson Marques de. *Dos deveres constitucionais: o cidadão responsável*. Disponível em: <<http://servicos.prt7.mpt.gov.br/artigos/2011/Deveres%20Constitucionais.pdf>> Acesso em 29 de novembro de 2016.

<sup>342</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios da filosofia do direito*. Título original: Grundlinien der Philosophie der Rechts. 1820. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 143. O filósofo alemão foi certamente um dos mais influentes pensadores da humanidade, contudo, não se pode deixar de mencionar que, tristemente, também foi responsável, em sua obra “*Lições sobre a filosofia do Direito*”, pela disseminação vulcânica de conceitos completamente em afronta aos direitos humanos, como o de que os africanos seriam incapazes de pensamento racional ou de conduta ética, e de que mereciam ser escravizados. Defendia que ao serem escravizados pelos europeus, eram beneficiados com educação moral diante do seu



seja dever, há que se seguir dois princípios: a) agir em conformidade com o direito; b) preocupar-se com o bem-estar que é, simultaneamente, bem-estar individual e bem-estar na sua determinação universal, a utilidade de todos<sup>343</sup>.

Uma teoria dos deveres só pode ser o desenvolvimento das relações que necessariamente provêm da ideia de liberdade e, portanto, que realmente existem no estado em toda a sua extensão. Esta referência é a liberdade abstrata, geral, aquela ínsita ao estado, como garantidor dos indivíduos. Para Georg Hegel, comprometendo a vontade, pode o dever figurar-se como uma limitação da subjetividade indeterminada ou da liberdade abstrata, limitação dos instintos naturais bem como da vontade moral subjetiva que pretende determinar pelo livre-arbítrio o seu bem indeterminado<sup>344</sup>.

A ideia de integração entre os deveres fundamentais na matéria dos direitos fundamentais, em nada é prejudicada pela circunstância de diversos deveres também se encontrarem fora da parte da constituição dedicada aos direitos e deveres fundamentais. Pela sua função, os deveres fundamentais, mesmo quando integrados formalmente na organização política ou na organização econômica ainda estão ao serviço da realização da dignidade da pessoa humana na medida em que esta é membro da comunidade estadual. Os direitos e os deveres fundamentais não constituem categorias totalmente separadas, nem domínios sobrepostos, pois encontram-se numa relação de “*conexão funcional*”, que por um lado impede o exclusivismo ou unilateralidade dos direitos fundamentais, e, por outro lado, não constitui um obstáculo à garantia da primazia ou primacidade dos direitos fundamentais ou da liberdade face aos deveres fundamentais, uma vez que estes ainda servem, se bem que indirectamente, o objetivo constitucional da liberdade<sup>345</sup>.

## 2.9 A Distinção entre os Direitos Fundamentais e os Direitos Humanos

Há correntes doutrinárias que compreendem que os direitos humanos<sup>346</sup> estão voltados para questões internas, relacionadas com a fraternidade, enquanto os direitos fundamentais seriam

---

caráter sub-humano. Logo, toda a reflexão deste escritor é frutiferamente ambígua e deve ser avaliada fora de um imaginário exclusivamente europeu (EZE, Emmanuel Chukwudi. *A filosofia moderna ocidental e o colonialismo africano*. Disponível em: <[https://filosofia-africana.weebly.com/uploads/1/3/2/1/13213792/a-filosofia-moderna-e-o-colonialismo-africano\\_-emmanuel-eze.pdf](https://filosofia-africana.weebly.com/uploads/1/3/2/1/13213792/a-filosofia-moderna-e-o-colonialismo-africano_-emmanuel-eze.pdf)>. Acesso em 22 de maio de 2018).

<sup>343</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios da filosofia do direito*. Título original: Grundlinien der Philosophie der Rechts. 1820. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 119.

<sup>344</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios da filosofia do direito*. Título original: Grundlinien der Philosophie der Rechts. 1820. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 119 e 144.

<sup>345</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 119.

<sup>346</sup> A adoção do conceito de direitos humanos desafia a própria conceituação jurídica. Para filósofos atuais como Yuval Harari, os direitos humanos seriam tão somente uma história inventada nos últimos três séculos, que não tem base na biologia ou na lógica. Não há direitos inscritos no ADN, e, portanto, não há como delimitá-los (HARARI, Yuval Noah. Entrevista. Disponível em: <<https://www.dn.pt/artes/interior/yuval-harari-nao-sabemos-o-que-ensinar-aos-jovens-pela-primeira-vez-na-historia-8486526.html>> Acesso em 27 de maio de 2017. <https://www.dn.pt/artes/interior/yuval-harari-nao-sabemos-o-que-ensinar-aos-jovens-pela-primeira-vez-na-historia-8486526.html>).

alusivos à fatores externos, condizentes com a solidariedade. Seja qual for a base teórica de definição, são deveres do estado, seja em qualquer uma das suas composições, para com a população, a fim de dar-lhes o mínimo existencial na vida.

Tanto na doutrina, quanto no direito positivo são largamente utilizadas outras expressões que não a de direitos fundamentais, tais como “*direitos humanos*”, “*direitos do homem*”, “*direitos subjetivos públicos*”, “*liberdades públicas*”, “*direitos individuais*”, “*liberdades fundamentais*” e “*direitos humanos fundamentais*”, isso apenas para referir algumas das mais importantes, o que apenas revela o quanto, pelo menos do ponto de vista terminológico, não se registra um consenso, inclusive quanto ao significado e conteúdo de cada termo utilizado, muito embora em diversos casos apenas se trate de uma eleição de rótulo distinto para o mesmo conteúdo<sup>347</sup>.

Mesmo que a constituição de um país proclame expressamente os direitos humanos, tal previsão não passa de um reconhecimento de algo que tem, por si, independentemente dessa prescrição jurídica, uma categoria suprema. Dito de outro modo, tem em conta o radical humano que fundamente este tipo de direitos, a sua base há de ser metaconstitucional, vem a ser o direito natural, o que comunga de uma característica translegal<sup>348</sup>.

Contudo, *não é dispensável* a positivação dos direitos humanos no corpo constitucional. O que tem de relevante aderir a uma visão deste tipo é que esta positivação e tudo o que dela decorre, pela referência ao direito natural, tornar-se-á injusta quando ultrapassar os limites imanescentes a fundamentos que ameassem a vida. O direito natural funciona como uma instância interpretativa do direito positivo, e isto nos direitos humanos revela-se indispensável<sup>349</sup>.

Hoje já está construído na doutrina e também em muitos acordos internacionais a existência também do ramo do direito internacional dos direitos humanos, o qual consiste no conjunto de direitos e faculdades previsto em normas internacionais, que asseguram a dignidade da pessoa humana e beneficia-se de garantias internacionais institucionalizadas. A evolução nessas últimas décadas é de fato, impressionante, comparado com o restante do tempo que se tem notícia de vida humana sobre o planeta.

Não há dúvidas de que os direitos fundamentais, de certa forma, são também sempre direitos humanos, no sentido de que seu titular sempre será o ser humano, ainda que representado por entes coletivos. E em que pese que os dois termos direitos humanos e direitos fundamentais sejam comumente utilizados como sinônimos, a explicação para a distinção é de que o termo “*direitos fundamentais*” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera

<sup>347</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. *As aproximações e tensões entre os direitos humanos e fundamentais*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jan23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>348</sup> MONTE, Mário Ferreira e outros. *Direitos humanos e sua efetivação na era da transnacionalidade*. Curitiba: Juruá, 2012. p. 71.

<sup>349</sup> MONTE, Mário Ferreira e outros. *Direitos humanos e sua efetivação na era da transnacionalidade*. Curitiba: Juruá, 2012. p. 71.

do direito constitucional positivo de determinado estado ao passo que a expressão “*direitos humanos*” guarda relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal, para todos os povos e tempos<sup>350</sup>.

Não é incomum que o conceito de direitos humanos seja equiparado também ao de direitos naturais, na condição de direitos inatos e inalienáveis de todo e qualquer ser humano. Todavia, independentemente da existência, ou não, de direitos do na perspectiva de uma doutrina do direito natural, o fato é que a própria positivação em normas de direito internacional e de direito constitucional interno, já revelou a dimensão histórica e relativa dos direitos humanos e também dos direitos fundamentais. Na sua vertente histórica, os direitos humanos e fundamentais radicam no reconhecimento, pelo direito positivo, de uma série de direitos da pessoa que constituíam a pauta dos autores adeptos do direito natural<sup>351</sup>.

A diferença real consiste no fato que os direitos humanos, antes de serem reconhecidos e positivados nas constituições integravam apenas uma espécie de moral jurídica universal, de tal sorte que os direitos humanos se referem ao ser humano como tal pelo simples fato de ser pessoa humana ao passo que os direitos fundamentais positivados nas constituições concernem às pessoas como membros de um ente público concreto.

A compreensão de que direitos humanos são direitos de cunho moral, visão que também é compartilhada por Robert Alexy, não é incompatível com a simultânea condição de direitos (humanos e/ou fundamentais) consagrados no plano do direito positivo. O mesmo é possível afirmar em relação às concepções que buscam justificar a distinção entre direitos humanos e direitos fundamentais com base no critério da titularidade, ou seja, do sujeito dos direitos, de tal sorte que direitos humanos teriam sempre como titular o sujeito-pessoa natural, ao passo que a titularidade dos direitos fundamentais poderia ser atribuída também a sujeitos fictos, inclusive pessoas jurídicas e quiçá mesmo os sujeitos de direitos que não integram a espécie humana, como dá conta a discussão em torno dos direitos dos animais ou da natureza não humana em geral<sup>352</sup>.

---

<sup>350</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. In: *As aproximações e tensões entre os direitos humanos e fundamentais*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jan23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>351</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. In: *As aproximações e tensões entre os direitos humanos e fundamentais*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jan23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>352</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. In: *As aproximações e tensões entre os direitos humanos e fundamentais*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jan23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

Quanto aos tratados de alcance mundial, o *corpus juris* do Brasil não é pequeno, dos quais pode-se citar: assinou a Carta das Nações Unidas em 1945; assinou a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948; participou do Pacto Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos em 1966, ratificou em 1992; firmou o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais também em 1966, ratificado em 1992; em nível demográfico, no ano de 1969 ajustou a Convenção Americana sobre os Direitos Humanos, promulgada em 1992; rubricou a Convenção contra a tortura e outros tratamentos ou penas cruéis, desumanos ou degradantes em 1984, ratificando-o em 1989; subscreveu a Convenção de eliminação de todas as formas de discriminação contra a mulher em 1979, ratificada em 1984; assinou a Convenção sobre os direitos da criança em 1989, ratificada em 1990). Por força do art. 5º, parágrafo 4º da CRFB/88 o Brasil se sujeita à jurisdição do Tribunal Penal Internacional.

O Brasil desta maneira fazer parte de uma Corte Americana de Direitos Humanos – CADH<sup>353</sup> (ou Interamericana como alguns preferem), se submete ao Tribunal Penal Internacional<sup>354</sup>, e à Corte Internacional de Justiça<sup>355</sup>. Portugal faz parte da Corte Europeia de Direitos Humanos<sup>356</sup>, cuja função é basicamente proteger a Convenção Europeia de Direitos Humanos, (assinada inicialmente em 1950, e ratificada em Portugal somente ano de 1978), também estando o país submetido ao TJUE, à Corte Internacional de Justiça, e ao Tribunal Penal.

A CRP/76, por seu turno, não traz a expressão “direitos humanos” de forma literal, enquanto que a CRFB/88 a traz textualmente em cinco oportunidades: 1) no art. 4º, II, ao demarcar que a república federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelo princípio da prevalência dos direitos humanos; 2) no ar. 5º, § 3º ao reger que tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada casa do congresso nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais; 3) no art. 109, inciso V, e § 5º ao indicar que cabe aos juízes federais julgar as causas relativas à grave violação de direitos humanos, podendo inclusive processos que corram na justiça comum serem deslocadas para a justiça federal, por ordem do STJ; 4) no art. 134 ao designar que o órgão da defensoria pública deverá promover entre suas obrigações os direitos humanos e a sua defesa; 5) e no art. 7º dos ADTC’s ao constar autorização para que o Brasil propugnasse pela formação de um tribunal internacional dos direitos humanos.

<sup>353</sup> CIDH. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Disponível em: <<http://www.corteidh.or.cr/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

<sup>354</sup> ICJ. International Court of Justice. Disponível em: <<http://www.icj-cij.org/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

<sup>355</sup> ICJ. International Court of Justice. Disponível em: <<http://www.icj-cij.org/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

<sup>356</sup> A Corte Europeia de Direitos Humanos, vale ressaltar, não é formada exclusivamente por países da Europa, ou mesmo apenas pelos países integrantes da União Europeia. Um caso peculiar advindo da Corte, decidiu em novembro de 2016 que num caso de sonegação fiscal, não haveria violação dos direitos humanos com a aplicação concomitantes de sanções pecuniárias de cunho administrativo, na forma de multas (coimas) e também sanções penais, como a prisão. Disponível em: ECHR. European Court of Human Rights. <<http://www.echr.coe.int>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

Encontra-se ainda com vital pertinência a apreciação da tributação frente os direitos humanos. A justiça social com a distribuição dos bens essenciais ao viver humano só dispõe de dois caminhos para a sua efetivação: a caridade e a tributação. Se o impulso caridoso fosse absolutamente comum a todos os indivíduos e a partilha dos bens da vida igualmente distribuída por aqueles que desfrutam de bens e direitos entre aqueles que deles necessitam, já ter-se-ia alcançado uma sociedade igualitária, sob o ponto de vista da fruição dos bens essenciais à vida. Contudo, sabe-se que a caridade não é, a exemplo de outras virtudes dos homens, muito bem distribuída e praticada. Resta, então, a tributação como caminho, pelo menos sob a ótica deontológica da imposição tributária, para superação das diferenças sociais e promoção da satisfação dos bens essenciais da vida para aqueles que, por si sós, não têm condições de satisfazer tais necessidades<sup>357</sup>.

Neste ambiente de direitos humanos e de grande globalização nasce um novo termo, chamado e “*Dumping Social*”. É comum observar que alguns países instituem legislações com baixos graus de proteção aos direitos humanos de seus próprios nativos, com o objetivo de obter menores custos para instalação de atividades econômicas e comercialização de seus produtos. Há, portanto, uma pressão de muitos países no sentido exigir o cumprimento de alguns direitos fundamentais, fazendo desta forma com que se multipliquem acordos de livre comércio, com referência a regulações mínimas. Tais regramentos visam demonstrar as vantagens competitivas de cada nação, mas não deveriam sacrificar ou limitar direitos humanos ou garantias fundamentais. Esta prática é feita no sentido de diminuir a competitividade internacional com um baixo custo laboral. Isto resulta na diminuição do custo da mão de obra e, conseqüentemente, do valor da mercadoria. Porém, isto se dará, se ocorrer, às custas, entre outros problemas, de uma maior carga tributária para o empregado.

Os direitos humanos, internamente, acabam dilapidados quando se compram produtos de menor preço de países como a China<sup>358</sup>, por exemplo, ao custo da previdência social dos próprios

<sup>357</sup> AREND, Márcia Aguiar. *Direitos humanos na tributação*. Disponível em: < [http://www.escolamp.org.br/ARQUIVOS/14\\_06.pdf](http://www.escolamp.org.br/ARQUIVOS/14_06.pdf) > Acesso em 07 de novembro de 2016. Revista da FESMPDFT, Brasília-DF, Ano 7, nº 14, jul./dez. 1999.

<sup>358</sup> Marcia Guerra considera que poucos momentos da história podem ser tão adequadamente descritos como tempos de prosperidade, como foi o período que se estende de 1940 até 1970: “(...) não apenas a acumulação de capital avançou, em escala global, com vigor imprevisto e sem precedentes – com as recessões suavizadas pela mediação do estado –, como as sociedades socialistas e pós-colônias percebiam-se vivendo melhor do que no passado, seja pelo acesso às novas tecnologias, aos novos serviços e bens, seja pela importância relativa que passaram a desfrutar” (p. 265). A partir daí, houve uma modificação no perfil da economia mundial, e foram se delineando outros cenários de crise: “(...) a esfera financeira foi ganhando cada vez mais espaço como destino principal do capital em sua busca pelo lucro, deixando em uma posição secundária o investimento produtivo; o desemprego cresceu significativamente, não mais como efeito de retrações pontuais, mas fruto da aplicação de tecnologias estruturalmente poupadoras de mão de obra; as indústrias deslocavam as suas fábricas de regiões ou países em que os salários dos trabalhadores eram mais elevados ou eles tinham alguns benefícios, fruto da maior tradição de luta do movimento operário para outras áreas em que os salários eram mais baixos; o avanço tecnológico permitiu que um grande número de empresas deslocasse parcelas de sua produção – produzindo integralmente, apenas montado ou repartindo a fabricação do produto – para a periferia do capitalismo, bem como instalassem suas sedes em “paraísos fiscais”, visando à redução de seus custos de operação” (HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI*. Trad. Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 265).

cidadãos. Vende-se hoje o próprio cidadão, indiretamente, como produtor ou consumidor, à custa dos direitos humanos e de direitos fundamentais, onde os tributos acabam por ser o pavimento deste triste caminho.

## **2.10 O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**

Mais do que um valor ou uma constatação metafísica, a dignidade da pessoa humana é o ar jurídico que todas as pessoas devem almejar respirar no mundo. Encontra-se protegida como direito fundamental nas constituições das nações civilizadas, onde, contudo, não se apresenta conceituada, sendo necessário o preenchimento do sentido da norma, a fim de se compreender como a pessoa deve ter a sua dignidade juridicamente tutelada.

O princípio da dignidade da pessoa humana é geralmente reconhecido, e de forma relativamente pacífica em termos doutrinários, como o firmamento dos direitos fundamentais constitucionais. Algumas vezes claramente expresso no texto constitucional, outras vezes implícito, esse reconhecimento deriva da ideia de que, em última análise, a simples existência como pessoa exige das comunidades politicamente organizadas que aspirem ao reconhecimento como estados de direito, o respeito, a proteção e a promoção de um conjunto ineliminável de direitos fundamentais associados impreterivelmente a essa existência e destinados à prosperidade das pessoas, mais concretamente, os interesses individuais de liberdades, de autonomia e de bem-estar<sup>359</sup>.

Como o pai de todos os direitos fundamentais, é através da dignidade que a pessoa se alça à qualidade de sujeito jurídico. Jorge Reis Novais<sup>360</sup> descreve que é enquanto exigência e pressuposto de igual reconhecimento na titularidade dos direitos fundamentais, e de mesma capacidade jurídica para o desenvolvimento da sua personalidade, que este princípio da dignidade da pessoa humana pode mais do que um direito e mais que uma garantia, ser considerado o verdadeiro “*direito originário a ter direitos*” (*Recht auf Rechte*).

A filosofia kantiana é a base originária de teoria sobre a dignidade da pessoa humana, ao dispor que o ser humano tem um valor em si que supera o das "coisas humanas". Immanuel Kant<sup>361</sup> conceitua de forma muito abrangente o termo dignidade. Eis que diz a célebre frase: “*O homem, e, duma maneira geral, todo o ser racional, existe como fim em si mesmo, não só como meio*”. Além do elemento finalístico, da pessoa como fim em si mesmo, como causa da dignidade, é importante

<sup>359</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.69

<sup>360</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.70.

<sup>361</sup> KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Trad. Paulo Quintela - Lisboa: Edições 70, 2007. p. 68.

destacar o segundo componente da dignidade: a autonomia da vontade, considerada pelo filósofo o princípio supremo da moralidade.

Reconhecer que um indivíduo deve ter dignidade é mais do que atestá-lo como uma pessoa humana, afastando-lhe de ser apenas um número ou um objeto no corpo social. Interpela-se também, como discerniu Simone de Beauvoir<sup>362</sup>, que os indivíduos nunca são abandonados à sua natureza, na qual refletem os seus desejos e temores os quais traduzem sua atitude ontológica, pois “*é enquanto corpos submetidos a tabus, a leis que o sujeito toma consciência de si mesmo e se realiza: é em nome de certos valores que ele se valoriza*” como pessoa.

O princípio expresso da dignidade da pessoa humana também se encontra esculpido no art. 1º da CRP/76, e se repete no art. 13 ao prever que dentro do princípio da igualdade, os cidadãos têm a mesma *dignidade social*. O seu art. 26, em seu item 1, que trata de outros direitos sociais estabelece que lei deverá prever garantias efetivas contra a obtenção e utilização abusiva ou contrária à dignidade humana, de informações relativas às pessoas e famílias. E no item 3 do mesmo art. 26 impõem que a lei garantirá a *dignidade pessoal* e a identidade genética do ser humano, nomeadamente na criação, desenvolvimento e utilização das tecnologias e na experimentação científica. No art. 67, item 2, alínea ‘e’ determina que o estado para proteção da família deverá regulamentar a procriação assistida, em termos que salvaguadem a *dignidade da pessoa humana*. E por fim, no art. 206 prevê que as audiências dos tribunais são públicas, salvo quando o próprio tribunal decidir o contrário, em despacho fundamentado, para salvaguarda da *dignidade das pessoas* e da moral pública ou para garantir o seu normal funcionamento. Nenhum, contudo, artigo da CRP/76 traz em seu bojo o aspecto expresso da dignidade do indivíduo na área fiscal.

Nesta linha, a CRFB/88, no seu art. 1º, inc. III, dispôs que a república se fundamenta, entre outros princípios, no princípio da dignidade da pessoa humana. A partir deste reconhecimento constitucional, o referido princípio passou a fazer parte de trabalhos doutrinários e invocado constantemente em ações judiciais. Repete-se também no art. 226 § 7º, da CRFB/88 ao preceituar que com fundamento nos princípios *da dignidade da pessoa humana* e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas. E no art. 227, *caput* da CRFB/88 demarca que é da família, da sociedade e do estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à *dignidade*, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a

<sup>362</sup> BEAUVOIR, Simone Lucie-Ernestine-Marie Bertrand de. *O segundo sexo*. Vol. I. Ano de 1949. Trad. Sérgio Millet. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009. p.155.

salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. E por fim o art. 230 da CRFB/88 estabelece que a família, a sociedade e o estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo *sua dignidade e bem-estar* e garantindo-lhes o direito à vida.

De acordo com a jurisprudência do tribunal constitucional federal alemão (*Bundesverfassungsgericht*), a garantia da dignidade humana é a “*finalidade suprema de todo e qualquer direito*”<sup>363</sup>. Ela atua como direito subjetivo com função de proteção e de defesa, determinando os pressupostos mínimos para uma existência humanamente digna do indivíduo e de todos os membros da sua família.

Ainda que pese a relevância do *Princípio da Dignidade*, seu sentido é amplo e muito impreciso, gerando constantes dúvidas sobre o seu alcance e aplicação, pois é fácil afirmar que toda pessoa tem o direito a ter reconhecida sua dignidade só por ser uma pessoa. Mas é difícil dizer onde e como tal direito pode ser reconhecido<sup>364</sup>.

É impossível aquilatar se existe mais ou menos dignidade, já que essa é uma meta que não tem como ser medida, pois é incomensurável e inexaurível, e assim, nunca se poderá chegar a um ponto de total satisfação relativo à preservação da dignidade da pessoa humana, pois é a força-motriz a ser alcançada por todos os valores<sup>365</sup>.

Referindo-se a este marco conceitual apresentado dos direitos fundamentais, J.J. Canotilho<sup>366</sup> defende a imperiosa necessidade da existência de políticas globais pressionantes relativamente às questões de dignidade do ser humano. Aponta o Autor que na luta cotidiana, é importante a existência de constituições que elevem os direitos sociais a direitos humanos, a direitos fundamentais e que proclamem a indivisibilidade entre direitos irrevogáveis e garantias e direitos econômicos e culturais.

Com desiderato de ser, o *Princípio da Dignidade*, deve esculpir todo o corpo jurídico de normas de um ordenamento jurídico, sejam elas de que área jurídica forem, e notadamente, não com menor importância, nas relações entre o estado e o contribuinte. Esta relação é sempre um domínio jurídico nada fácil de explorar pois polariza inevitavelmente dois objetivos: o estado precisa arrecadar para garantir a dignidade da população através de ferramentas de equilíbrio social, e o

<sup>363</sup> BVerfGE 12, 45 (51); 37, 57 (65); 21, 362 (372).

<sup>364</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. In: *Como o princípio da dignidade da pessoa humana afeta as relações jurídicas*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago09/segunda-leitura-principio-dignidade-afeta-relacoes-juridicas>> Acesso em 15 de fevereiro de 2016.

<sup>365</sup> ALMEIDA, Guilherme de Assis e CHRISTMANN, Martha Ochschofer. *Ética e direito: uma perspectiva integrada*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 53.

<sup>366</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Revista Conjur. Entrevista. In: *Devemos ter políticas públicas que garantam os direitos humanos*. Data: 16.06.2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun16/precisamos-politicas-globais-direitos-humanos-canotilho>>. Acesso em: 16.07.2015.



contribuinte precisa também ter respeitado nesta equação sua dignidade, com a segurança do direito ao seu mínimo existencial.

Neste entroncamento, há como expressa Jorge Reis Novais<sup>367</sup> um “*choque de dignidades*” referentes ao mesmo titular de direito. A pessoa neste teatro da vida real pode assumir tanto o papel de contribuinte quando de população, assim é o detentor ao mesmo tempo do direito ao tributo *latu sensu*, e da obrigação de pagá-lo, *strictu sensu*. E em ambos os papéis o princípio da dignidade deve ser não o ator coadjuvante, mas o diretor que guiará os atos tanto da pessoa, quanto as ações do estado.

A colisão entre as dignidades será enquadrada nesta problemática quando se faz intervir um terceiro elemento: o poder público, o qual, no fim das contas, é quem tem que lidar com o problema. Seja no plano da antecipação geral e abstrata da regulação de um potencial conflito, por intermédio da elaboração de normas, seja na intervenção administrativa das autoridades que se confrontam com a ocorrência, ou no plano da decisão judicial, o conflito entre as dignidades nunca é indiferente ao estado<sup>368</sup>.

Não há dúvidas que nesta tessitura, algumas das dignidades terão que ceder, por intermédio de situações de ponderação, uma vez que nem mesmo o princípio da dignidade pode ser juridicamente configurado como um valor absoluto. Em qualquer abalroamento de direitos fundamentais, contudo, haverá o envolvimento do princípio da dignidade da pessoa humana. E aqui Jorge Reis Novais<sup>369</sup> faz uma interação reflexiva para adensar: a dignidade da pessoa humana não poderia ser vista como um direito fundamental, o seu conteúdo não deve ser identificar com o conteúdo dos direitos fundamentais, as teorias adequadas no âmbito dos direitos fundamentais não são igualmente adequadas no âmbito da dignidade da pessoa humana, visto que a efetividade e o maior alcance jurídico da dignidade da pessoa humana alcança-se, paradoxalmente, através de uma não identificação entre dignidade e direitos fundamentais, ou seja, através de uma concepção menos ambiciosa do conteúdo e do âmbito normativo de proteção da dignidade.

Neste diálogo doutrinário, na maioria dos casos, a existência de conflitos de dignidade é meramente aparente, e só ruge ou porque se verifica uma utilização menos rigorosa do conceito do princípio de dignidade da pessoa humana, ou porque se adere implicitamente a uma concepção ampliativa do âmbito de proteção do conteúdo normatizado da dignidade<sup>370</sup>. Está óbvio que em inúmeros casos judiciais envolvendo direitos fundamentais cabe apelar aos argumentos de igualdade, autonomia individual, de bem-estar social, de modo que o conflito só pode ser adequadamente resolvido recorrendo também a juízos de ponderação de bens, mas,

<sup>367</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.182.

<sup>368</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.182-183.

<sup>369</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.182-184.

<sup>370</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.182-185.

independentemente de o conceito vir ou não invocado retoricamente, ponderar argumentos de autonomia ou de bem-estar de um e de outro lado não significa necessariamente ponderar dignidade contra dignidade<sup>371</sup>.

Numa concepção constitucional não há verdadeiramente um conflito de dignidades entre pessoas humanas, uma vez que o dever de respeito da dignidade de alguém não colide com o dever de respeito da dignidade de outra pessoa. Pelo seu conteúdo normativo, a dignidade proíbe que se trate alguém com mero objeto ou coisa. Assim, a pretensão da pessoa de não ser ela própria tratada como objeto, e o respeito desse direito por parte do estado e dos outros particulares, não significa e nem exige que a própria pessoa, ou o estado, trate uma outra pessoa qualquer como mero objeto ou número. Se por dignidade se entender a possibilidade de desenvolvimento e capacidade de realização de uma autonomia que realize a pessoa na sua integridade, então essa exigência não obrigaria qualquer outro a não poder realizar-se integralmente como pessoa. Pode eventualmente implicar restrições na liberdade geral de ação, e, conseqüentemente, na autonomia de outras pessoas, mas essa restrição não equivale a afetação da respetiva dignidade já que tal só ocorreria se fosse adotada uma concepção ampliativa do conteúdo normativo de dignidade, ou seja, se, pura e simplesmente, fosse identificada a dignidade, como autonomia, pelo que qualquer afetação da autonomia seria, então, simultaneamente lesão da dignidade. Deste modo, o dever de respeito, de não agressão ou de não ofensa da dignidade de alguém não colide com o dever de respeito da dignidade de outrem<sup>372</sup>.

Há, contudo, diferentes deveres estatais relativos à dignidade, que efetivamente irão entrar em combate, ou seja, existirão momentos em que a proteção de dignidade de alguém entrará em tensão com o dever estatal de promoção da dignidade de outros ou até mesmo do próprio titular, “*relações multipolares*”<sup>373</sup>. Na perspectiva de uma pessoa, uma certa decisão do estado pode violar sua dignidade, mas na visão do estado, haverá justificativa, tendo em conta argumentos de dignidade esgrimidos do ponto de vista de outras pessoas individualmente ou coletivamente consideradas. Muitas vezes, não sendo possível a “*composição indolor*” dos interesses conflitantes, pode ser necessário fazer ceder uma posição sustentada na dignidade em favor de um resultado ou de um objetivo que também irá se apoiar na dignidade

É o clássico exemplo do pagamento e arrecadação de tributos. O incumprimento da obrigação tributária pode tentar ser justificado pela alta carga tributária e a ausência de recursos para pagamento por parte de uma pessoa, mas dentro do pacto social, o estado haverá de penhorar seus bens, a fim de resguardar o interesse da coletividade. O ponto fértil de debate está em saber

<sup>371</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.182-185.

<sup>372</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.186-187.

<sup>373</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.188.

equilibrar quantos e quais bens, afetos ao mínimo existencial de uma pessoa, poderiam ser-lhe dispostos, sem quebrar o pacto pelo respeito constitucional ao princípio da dignidade humana.

Numa solução para o conflito de dignidades aquilo que está em causa não é a otimização de resultados, não é procurar chegar à melhor solução política do conflito, mas antes, é o controle, a identificação e a conseqüente erradicação da violação à dignidade. Moldura-se assim saber se, ou quando os deveres do estado que decorrem do princípio jurídico da dignidade da pessoa humana estão ou não a serem violados. Deve-se assim compreender a diferente natureza e as distintas reservas que recaem sobre os deveres estatais, e a distinção qualitativa entre o dever primordial de *respeitar* a dignidade, e posteriormente, o dever de *proteger* a dignidade e *promover* a dignidade. Estes dois últimos são, por natureza, deveres de eficácia intrinsecamente condicionada e não-absolutos, e podem ser realizados em maior ou em menor medida<sup>374</sup>.

Nos casos de proteção ou promoção da dignidade, os poderes públicos não podem realizá-los independentemente dos correspondentes juízo de ponderação, de apreciação política, de valoração das circunstâncias mutáveis dos casos concretos e dos correspondentes juízos de prognose acerca dos prováveis efeitos das medidas que se apresentam alternativamente. O dever de respeitar a dignidade, de não a ofender, de não a agredir, é um dever incondicional e absoluto, já o dever de proteção e promoção da dignidade é sujeito a algumas reservas. A efetivação da dignidade do ser humano é afetada por uma reserva de apreciação que tenha em conta prognósticos, alternativas, oportunidade e adequação políticas, eventualmente, custos financeiros, além de que normalmente a efetivação dos direitos fundamentais é dotada de outra característica que flexibiliza a sua imperatividade: é possível realizá-la em maior ou menor medida<sup>375</sup>.

Uma vez que o estado possa proteger a dignidade em maior ou em menor medida sem incorrer em inconstitucionalidade, então fica impedido de optar por uma forma de proteção que implique o desrespeito da dignidade de outro. Se o dever de respeitar a dignidade é absoluto, então o apuramento de eventual inconstitucionalidade por pretensa lesão dos deveres de proteção e de promoção da dignidade da pessoa humana tem de relevar o fato de, na respectiva prossecução, o estado ter de observar aqueles limites incondicionais de respeito. Assim, aquilo que abstracamente poderia ser visto como violação do dever de proteção da dignidade deixa, eventualmente, de significar inconstitucionalidade se uma realização menos abrangente desse dever for justificada pela necessidade de observância absolutamente vinculativa do respeito da dignidade de outrem<sup>376</sup>.

Nestas variantes, existe uma ligação umbilical entre os tributos e o princípio da dignidade da pessoa humana. Para que a pessoa possa exigir os seus direitos dos entes públicos, os seus deveres

<sup>374</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.189.

<sup>375</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.190.

<sup>376</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.192.

deverão ter sido previamente observados. A efetivação de tal dogma dependerá do cumprimento fiscal de todos e de cada uma das pessoas. Já na cidade ateniense (*polis*), a cidadania era perspectivada sobretudo como fundamento de obrigações, ou seja, de deveres de cidadania<sup>377</sup>.

Assim, está claro que os deveres de proteção e promoção do princípio da dignidade humana têm um limite negativo absoluto no dever de respeito prioritário da própria dignidade da pessoa humana. O âmago desta afirmação reside em algumas premissas.

*A priori*, em um estado de direito, somente são admissíveis os meios, as formas e as modalidades de proteção e de promoção da dignidade que não constituam uma violação da dignidade de outras pessoas. Mesmo quando há necessidade de balancear os direitos fundamentais num processo de ponderação não é possível como resultado a violação da dignidade de alguma pessoa humana<sup>378</sup>.

Assim, observa-se facilmente que nas colisões entre dignidades, perspectivam-se juridicamente de forma qualitativamente distinta da que enquadra as chamadas colisões entre os direitos fundamentais.

Enquanto no embate entre os direitos fundamentais não preexiste qualquer relação inicial de preferência, exceto quando o legislador constituinte já o tenha feito por intermédio de uma “*garantia jusfundamental*”, no conflito entre interesses de dignidade há nos dois lados o caráter absoluto do respeito à dignidade de ambos.

Constata-se a complexidade envolvendo os conflitos de dignidade, a qual não fica eliminada ou reduzida na medida em que se considera o dever de respeitar dignidade em todos as ilhargas. A possibilidade de formulação de normas definitivas para a resolução de conflitos desta envergadura também só deve prevalecer se existirem parâmetros de controle consensualmente pré-reconhecidos.

O dever de respeito à dignidade humana por parte do estado não apenas assume uma vinculatividade normalmente de maior densidade do que a extraída do dever de proteger ou promover a dignidade, como delimita também o espectro de meios a que os poderes públicos podem recorrer para a solução de conflitos. Eventualmente, todavia, num caso concreto de solução naturalmente controversa, em que esteja em causa a relevância do consentimento do próprio indivíduo, pode-se discutir se o dever de proteção por parte do estado, e assim sua intervenção não se deveria impor a uma decisão de autonomia que, em termos objetivos, põe decisivamente em causa a possibilidade de autodeterminação futura da vida da próprio indivíduo, mesmo que por ele tenha sido livremente requerida e determinada, tomando-se como exemplo, o grevista de fome<sup>379</sup>.

---

<sup>377</sup> MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do estado com os contribuintes*. Lisboa: Coimbra Editora, 2011. p. 22.

<sup>378</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.192.

<sup>379</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.196.

Contudo, o estado no exercício do poder jurisdicional não pode ser desumano no momento de realizar a dita justiça.

Num plano de respeito à dignidade da pessoa humana, a margem de apreciação do estado é por vezes reduzida à zero, o que significa dizer que só resta aos poderes públicos uma única ação para garantir a efetivação impreterível e não ponderável: ou realizam, ou falham<sup>380</sup>.

A dignidade não pode, contudo, se um princípio coringa que sirva para justificar tudo e sua aplicação não deve ser transformada em mera concessão de benefícios econômicos. E muito menos ser um “*abre-te, sésamo*” para que o juiz decida o que e como quiser. O homem é o valor-fonte de todos os valores ou a própria fonte dos valores, e assim constrói sua dignidade<sup>381</sup>.

Destarte, é possível concluir o tópico, por ora, utilizando a fraseologia de Jorge Reis Novais<sup>382</sup> de que o princípio da dignidade da pessoa humana constitui o fundamento material da concepção dos direitos como trunfos porque é dessa igual dignidade de todos que resulta a dita indisponibilidade e supremacia material dos direitos fundamentais perante as opções da maioria política. É porque cada um tem o direito a ser tratado com igual consideração e respeito ou com igual consideração de seu interesse que, conseqüentemente, deve poder conformar autonomamente a existência segundo as suas próprias concepções de plano de vida que têm à luz do estado de direito fundado na dignidade da pessoa humana, o mesmo valor de quaisquer outras concepções ou escolhas, independente da maior ou menor adesão social que concitem.

## ***2.11 Os Direitos Fundamentais e a Interpretação Constitucional***

O exercício hermenêutico sobre os direitos fundamentais catalogados no texto constitucional não é uma atividade simples. Ao contrário, uma visão reducionista levará certamente a decisões injustas. O desafio é ainda maior quando os direitos fundamentais são de alguma forma limitados pela legislação infraconstitucional, ou quando entram em conflito entre si.

*Ab initio*, destaca-se a utilização do *Princípio in dubio contra sacrificium* para a interpretação dos direitos fundamentais. Trata-se certamente do critério que melhor evoca o sentido constitucional, na medida que a exigência de sacrifício particular de algum direito fundamental não pode ser deduzida de preceitos tácitos, uma vez que todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco<sup>383</sup>.

<sup>380</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016. p.198.

<sup>381</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p.67.

<sup>382</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.171.

<sup>383</sup> SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

As limitações iminentes dos direitos fundamentais são aquelas que excluem certos modos de seu exercício. Esta teoria parte do entendimento de que os direitos fundamentais possuem um conteúdo mínimo, que não pode ser violado, sob pena de ofensa direta a algum direito fundamental. A constituição alemã prevê que “*em nenhuma hipótese um direito fundamental poderá ser afetado em sua essência*” (art. 19. (2) *In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden*). Assim, pressupõe-se igualmente que os direitos fundamentais não podem ser ilimitados, e também não são absolutos. Em exemplo, o direito fundamental à liberdade e à auto-organização dos negócios privados do contribuinte não o autoriza que atue em fraude à lei<sup>384</sup>.

Diante destas inquietações teóricas, tem-se em exemplo que na utilização da redução teleológica, em que se produz uma diminuição de sentido de um dispositivo por ele ser muito amplo, pode-se também ampliar o sentido de um dispositivo por ele ser muito restrito em relação a sua finalidade. Os dois casos exigem a análise dos seguintes elementos: i) identificar o dispositivo normativo a ser interpretado; ii) verificar os sentidos possíveis em sua interpretação e iii) encontrar a finalidade do dispositivo. Decorre dessa análise o pressuposto de prevalência da finalidade sobre o sentido, de tal modo que um sentido muito amplo em relação a uma finalidade prevista implicará em uma redução interpretativa, e no caso inverso uma ampliação de sentido. A presença de cartas constitucionais muito amplas, ambíguas, porosas e vagas torna a tarefa interpretativa extremamente trabalhosa. E exigir um texto constitucional exato ou muito preciso também seria uma inadequação técnica, visto que ofenderia a sua natureza de carta de compromisso social e político, típico de sociedades plurais. Deixar ao sabor do intérprete do momento escolher a melhor resposta ou a melhor finalidade gera insegurança e injustiça. As finalidades mais amplas da norma tais como o bem-comum, o interesse social ou o interesse público não podem fundamentar diretamente restrições não expressamente autorizadas de direitos fundamentais, sob pena de ofensa direta ao princípio da legalidade e segurança jurídica<sup>385</sup>.

A existência de restrições não autorizadas a direitos fundamentais também causam grandes impactos na interpretação legislativa. Os direitos fundamentais possuem limites e um conteúdo essencial e é justamente sobre a determinação dos limites iminentes que tem surgido a principal linha teórica de autorização à restrições não-autorizadas aos direitos fundamentais, inclusive dos contribuintes.

---

<sup>384</sup> SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

<sup>385</sup> SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

Uma delas, na visão de Jorge Reis Novais<sup>386</sup>, é a chamada “*cláusula da comunidade*” no sentido que os direitos fundamentais, em comento os, individuais derivam da comunidade e, portanto, havendo confronto entre eles deve prevalecer o bem jurídico superior, ou seja, aquele que venha a melhor proteger a existência a comunidade. O problema desse argumento, na visão de Paulo Caliendo da Silveira<sup>387</sup> está em desconsiderar que se todos os direitos e bens jurídicos decorrem da comunidade, todas as situações concretas do mundo real tornam-se precárias, pois sempre poderão a qualquer momento ser afastadas em prol do bem maior em prol da comunidade.

Como limitação não expressamente autorizada dos direitos fundamentais pode-se utilizar o argumento do *direito dos outros*. Os direitos fundamentais para existirem devem respeitar logicamente os *direitos fundamentais de outros indivíduos*, sob pena dessa violação implicar em ofensa ao sistema geral de direitos<sup>388</sup>. Toda a aceitação de direitos individuais implica em certa medida em uma restrição aos direitos de outrem, como no direito de propriedade que limita diretamente os interesses de terceiros, se configurando como oponível *erga omnes*. A possibilidade de existirem direitos excludentes aos interesses de terceiros ou da comunidade é a própria base dos direitos da propriedade protegidos constitucionalmente. Desse modo, somente quando o direito dos outros estiver claramente delimitado é que ele pode ser oponível a um outro direito igualmente delimitado. A exemplo, em matéria tributária, os direitos do fisco não podem se impor ao direito do contribuinte assentados sob clamores gerais<sup>389</sup>.

É cabível analisar também o caso de restrições com base em leis gerais, conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou “*standards de conduta*”. As leis gerais possuem eficácia a ser observada pelos direitos fundamentais especialmente quando existir algum tipo de proibição. O problema da restrição não expressamente autorizada de direitos fundamentais por leis gerais poderia ocorrer em situações diversas: i) quando o texto da lei diretamente proíbe determinada conduta ou restringe direito de forma genérica, sem determinar seus limites precisos; ii) quando o texto da lei não proíbe mas restringe abstratamente o exercício do direito; iii) quando o texto da lei estabelece condições para o exercício de um direito fundamental. As leis gerais podem e devem delimitar os direitos fundamentais com base na ordem pública, bem como determinar requisitos para a realização de direitos fundamentais. Os conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou *standards de*

<sup>386</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. 2.ed. Coimbra: Coimbra, 2010. p. 448.

<sup>387</sup> SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

<sup>388</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. 2.ed. Coimbra: Coimbra, 2010. p. 448.

<sup>389</sup> SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

conduta devem estar sujeitos a um controle e não podem proibir, limitar ou restringir direitos fundamentais claramente definidos no corpo constitucional.<sup>390</sup>

Diante de tantas celeumas interpretativas, J.J. Canotilho<sup>391</sup> esquematiza alguns significativos métodos hermenêuticos específicos para a interpretação dos direitos fundamentais, quando constitucionalmente catalogados, os quais citam-se a seguir.

### **2.11.1. Os Métodos de Interpretação Constitucional**

Nesta ótica da interpretação constitucional dos direitos fundamentais, percebe-se que a boa aplicação das normas jurídicas na seara tributária opera os melhores efeitos quando balizada em concretas estratégias jurídicas de exame. Neste contexto, citam-se os métodos trazidos pela vertente doutrinária de J.J. Canotilho<sup>392</sup>. O primeiro deles é o *Método Jurídico* ou também chamado de *Método Hermenêutico Clássico*. Nesta técnica, a constituição é, para todos os efeitos, uma lei. O ato de interpretar a constituição ou interpretar uma lei seria semelhante. Para se captar sentido da lei constitucional devem utilizar-se os cânones ou regras tradicionais da hermenêutica.

O sentido das normas constitucionais desvenda-se através da utilização como elementos interpretativos: a) do elemento filológico (literal, gramatical, textual); b) do elemento lógico (elemento sistemático); c) do elemento histórico; d) do elemento teleológico (elemento racional); e) do elemento genético. A articulação destes vários fatores hermenêuticos conduz a uma interpretação jurídica (método-jurídico) da constituição em que o princípio da legalidade (normatividade) constitucional é fundamentalmente salvaguardado pela dupla relevância atribuída ao texto: (1) como ponto de partida para a tarefa de mediação ou captação de sentido por parte dos concretizadores das normas constitucionais; (2) como limite da tarefa de interpretação, pois a função do intérprete será a de desvendar o sentido do texto sem ir para além, e muito menos contra, o teor literal do preceito

Pelo *Método Tópico-Problemático (do Problema para a Constituição)* parte-se das seguintes premissas: (a) carácter prático da interpretação constitucional, dado que, como toda a interpretação, procura resolver os problemas concretos; (2) carácter aberto, fragmentário ou indeterminado da lei constitucional; (3) preferência pela discussão do problema em virtude da abertura das normas constitucionais que não permitam qualquer dedução subsuntiva a partir delas mesmo. A interpretação da constituição reconduzir-se-ia, assim, a um processo aberto de

<sup>390</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. 2.ed. Coimbra: Coimbra, 2010. p. 460.

<sup>391</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.212 e seguintes.

<sup>392</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. 218 e seguintes.



argumentação entre os vários participantes (pluralismo de intérpretes) através da qual se tenta adaptar ou adequar a norma constitucional ao problema concreto.

Os aplicadores-interpretadores servem-se de vários raciocínios, sujeitos à prova das opiniões pró ou contra, a fim de descortinar, dentro das várias possibilidades derivadas da polissemia de sentido do texto constitucional, a interpretação mais conveniente para o problema. A tónica seria, assim, uma arte de invenção e, como tal, técnica do pensar problemático. Os vários tópicos teriam como função: a) servir de auxiliar de orientação para o intérprete; b) constituir um guia de discussão dos problemas; c) permitir a decisão do problema jurídico em discussão.

Para J.J. Canotilho<sup>393</sup>, a concretização do texto constitucional a partir dos tópicos merece sérias reticências. Além de poder conduzir a um casuísmo sem limites, a interpretação não deveria partir do problema para a norma, mas da norma para os problemas. A interpretação é uma atividade normativamente vinculada, constituindo a *constitutio scripta* um limite ineliminável (a teorização fundamental deste método deve-se a Konrad Hesse) que não admitiria o sacrifício da primazia da norma em prol da prioridade do problema (conforme o método jurídico do pensamento de Friedrich Müller).

Para o Método *Hermenêutico-Concretizador (da Constituição para o Problema)* parte-se da ideia de que a leitura de um texto normativo se inicia pela pré-compreensão do seu sentido através do intérprete. A interpretação da constituição também não fugiria a este processo: é uma compreensão de sentido, um preenchimento de sentido juridicamente criador, em que o intérprete efetua uma atividade prático-normativa, concretizando a norma para e a partir de uma situação histórica concreta.

No fundo, este método vem realçar e iluminar vários pressupostos da tarefa interpretativa. A uma, pelos pressupostos subjetivos, dado que o intérprete desempenha um papel criador (pré-compreensão) na tarefa de obtenção do sentido do texto constitucional; a duas, pelos pressupostos objetivos, isto é, o contexto, atuando o intérprete como operador de mediações entre o texto e a situação em que se aplica; a três, a relação entre o texto e o contexto com a mediação criadora do intérprete, transformando a interpretação em um movimento de ir e vir, num legítimo círculo hermenêutico. Este método hermenêutico-concretizador é uma via que se orienta não para um pensamento axiomático mas para um pensamento problematicamente orientado. Assenta-se no pressuposto do primado do texto constitucional em face do problema, e não o oposto.

Já o Método *Científico-Espiritual*, é de cunho valorativo e sociológico. Suas premissas baseiam-se na necessidade de interpretação da constituição tendo em conta as bases de valoração subjacentes ao texto constitucional, e o sentido e a realidade da constituição como elemento do processo de integração.

<sup>393</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Dvotaçireito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.214.

O recurso à ordem de valores obriga a uma captação espiritual do conteúdo axiológico último da ordem constitucional. A ideia de que a interpretação visa não tanto dar resposta ao sentido dos conceitos do texto constitucional, mas fundamentalmente compreender o sentido e realidade de uma lei constitucional, conduz à articulação desta lei com a integração espiritual real da comunidade (com os seus valores, com a realidade existencial do estado). J.J. Canotilho<sup>394</sup> destaca, contudo, que o método científico-espiritual é desenvolvido em termos muito variados e o seu fundamento filosófico-jurídico também não é claro.

O *Método Jurídico Normativo-Estruturante* tem como postulados básicos: a) a metódica jurídica tem como tarefa investigar as várias funções de realização do direito constitucional (legislação, administração, jurisdição); b) deve-se capturar a transformação das normas a concretizar numa decisão prática; c) é preciso preocupar-se com a estrutura da norma e do texto normativo, com o sentido de normatividade e de processo de concretização, com a conexão da concretização normativa e com as funções jurídico-práticas; d) o elemento decisivo para a compreensão da estrutura normativa é uma teoria hermenêutica da norma jurídica que arranca da não identidade entre norma e texto normativo; e) o texto de um preceito jurídico positivo é apenas a parte descoberta do *iceberg* normativo correspondendo em geral ao programa normativo; f) a norma não compreende apenas o texto, antes abrange um domínio normativo, isto é, um pedaço de realidade social que o programa normativo só parcialmente contempla; g) a concretização normativa deve considerar e trabalhar com dois tipos de elementos de concretização: com os elementos resultantes da interpretação do texto da norma e com o elemento de concretização resultante da investigação do referente normativo.

### ***2.11.2 Os Princípios de Interpretação da Constituição***

Aliados aos métodos de interpretação constitucional, apresentam-se também os princípios básicos para a interpretação da constituição que melhor se adequam ao reconhecimento e aplicação dos direitos fundamentais. Independentemente da posição que se tome na controvérsia sobre a natureza e a relevância dos direitos fundamentais, a última palavra, como ressalta Jorge Reis Novais<sup>395</sup>, é sempre do Tribunal Constitucional, posto que é a ele, por intermédio de sua interpretação, que compete, em última análise, traçar as fronteiras daquilo que é jurídico-constitucionalmente permitido ou não ao legislador ordinário.

---

<sup>394</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.215.

<sup>395</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: trunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p.190.

Em Portugal, desde a promulgação da CRP/76, tem-se décadas de jurisprudencial constitucional sobre os direitos fundamentais, marcada, como afirma Jorge Reis Novais<sup>396</sup>, por uma grande autocontenção e até condescendência para com as decisões do legislador, onde o TC aprofundou a utilização dos princípios constitucionais estruturantes, designadamente os princípios da igualdade, da proteção da confiança e da dignidade da pessoa humana, enquanto *standarts* (padrões) de controle de atuação do legislador neste domínio.

Utilizando-se das vestes doutrinárias de J.J. Canotilho<sup>397</sup> este atrela os importantes métodos de interpretação a um agrupamento dos princípios tópicos da interpretação constitucional, desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêutico-concretizante. Este catálogo, diversamente formulado, tornou-se um ponto de referência obrigatório da teoria da interpretação constitucional, os quais a seguir são explicados.

O primeiro princípio de interpretação a citar é o *Princípio da Unidade da Constituição*, o qual ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias e antagonismos) entre as suas normas. Como ponto de orientação, guia de discussão e fator hermenêutico de decisão, o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar (em exemplo o princípio do estado de direito e princípio democrático, princípio unitário e princípio da autonomia regional e local). Daí que o intérprete deve sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.

Segue o *Princípio do Efeito Integrador* o qual significa precisamente que na resolução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se primazia aos critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração política e social e o reforço da unidade política. Como tópico argumentativo, o princípio do efeito integrador não se assenta numa concepção integracionista de estado e da sociedade (conducente a reducionismos, autoritarismos, fundamentalismos e transpersonalismos políticos), mas parte da conflitualidade constitucionalmente racionalizada para conduzir a soluções pluralisticamente integradoras.

O terceiro é o *Princípio da Máxima Efetividade*, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva indica que há uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da atualidade das normas programáticas é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais, o que

<sup>396</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: triunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p.206.

<sup>397</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.226.

significa dizer que no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais.

O quarto é o chamado de *Princípio da Justiça ou da Conformidade Funcional*, o qual tem em vista impedir, em sede de concretização da constituição, a alteração da repartição de funções constitucionalmente estabelecida. O seu alcance primeiro é este: o órgão (ou órgãos) encarregado da interpretação da lei constitucional não pode chegar a um resultado que subverta ou perturbe o esquema organizatório-funcional constitucionalmente estabelecido. É um princípio muito importante a ser observado pelas cortes constitucionais nas suas relações com o legislador e governo, e pelos órgãos constitucionais nas relações verticais do poder.

Em quinto tópico tem-se o *Princípio da Concordância Prática ou da Harmonização*, o qual impõe a coordenação e combinação dos bens jurídicos em conflito de forma a evitar o sacrifício (total) de uns em relação aos outros. O campo de eleição do princípio da concordância prática tem sido até agora o dos direitos fundamentais (colisão entre direitos fundamentais ou entre direitos fundamentais e bens jurídicos constitucionalmente protegidos). Subjacente a este princípio está a ideia do igual valor dos bens constitucionais (e não uma diferença de hierarquia) que impede, como solução, o sacrifício de uns em relação aos outros, e impõe o estabelecimento de limites e condicionamentos recíprocos de forma a conseguir uma harmonização ou concordância prática entre estes bens.

E em sexto o *Princípio da Força Normativa da Constituição*, pelo qual na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da constituição (normativa), contribuem para uma eficácia óptima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a atualização normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência.

## ***2.12 Os Direitos Fundamentais em Portugal***

Em relação a CRP/76 algumas características dos direitos fundamentais passaram a ser muito mais distintas do que meros princípios ou direitos e portanto, merecem destaque<sup>398</sup>. A primeira destas características é que em regra, os preceitos constitucionais são de *Aplicação Imediata* uma vez que a constituição sendo normativa, seus postulados são sobrepostos prontamente as situações da vida. A partir da CRP/76 o exercício de um direito fundamental principalmente na

---

<sup>398</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

relação entre os órgãos e os agentes de poder frente ao indivíduo não necessitaram mais de mediação legislativa.

Contudo, um outro leque interpretativo se abre, pois há efetivamente muitas normas constitucionais fundamentais consideradas preceptivas, mas não imediatamente exequíveis. É viável citar como exemplo os direitos referentes ao não uso abusivo de informações pessoais, o direito de antena, até o próprio direito ao sufrágio, além de outras normas de direitos econômicos, sociais e culturais. Todavia, em certo sentido, ainda podem ser diretamente aplicáveis, diante de sua importância, a mencionar algumas situações: a) quando as normas fundamentais proíbem a emissão de outras normas legais contrárias, ou proíbe a prática de comportamento que tendem a impedir a produção de atos por ela determinados como por exemplo, a não gratuidade do ensino básico escolar; b) pelo fato das normas fundamentais constarem expressamente no corpo constitucional, contam para a interpretação sistemática e através da analogia podem contribuir para a integração de lacunas normativas; c) as normas fundamentais fixam critérios prévios para o legislador dentro dos domínios sobre que versam<sup>399</sup>.

Se as normas constitucionais forem sempre exequíveis por si mesma, consistirá na possibilidade imediata de invocação de todos os direitos, ainda que haja falta ou insuficiência de lei. Assim, eventual regulamentação legislativa, se ocorrer, em nada acrescentará de essencial, apenas e por ventura será útil pela certeza e segurança quanto às condições dos exercícios dos direitos, ou quanto à delimitação frente a outros direitos. Num pensamento contrário, se as normas não forem exequíveis por si mesmas, os direitos apenas poderão ser tornados plenamente efetivos com as providências legislativas subsequentes, e, no caso das normas ditas programáticas, observados os condicionalismos econômicos indispensáveis. Desta maneira, o legislador ordinário regulamente simplesmente as normas constitucionais auto exequíveis e concretiza as normas não exequíveis. Contudo, concretiza estas últimas de modo diferente, consoante os direitos sejam eles materiais ou procedimentais. De outro lado, também é diversa a liberdade dispositiva do legislador quando diante de normas preceptivas ou normas programáticas. Desde a entrada em vigor das normas preceptivas não exequíveis ou, se for caso disso, desde o termo do prazo assinado pela constituição para feitura da lei, o legislador encontra-se juridicamente obrigado a publicar normas legislativas. Já quanto às normas programáticas, poderá ter de se lhe reconhecer alguma margem de manobra sobre o tempo e as circunstâncias da legiferação<sup>400</sup>.

Igualmente, ainda sobre a aplicação imediata dos direitos fundamentais, é importante dizer que os preceitos atinentes aos deveres fundamentais também pertencem a esta premissa, havendo,

<sup>399</sup>MIRANDA, Jorge. *O princípio da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

<sup>400</sup>MIRANDA, Jorge. *O princípio da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

todavia, que atender à distinção proposta entre deveres de âmbito ou de alcance genérico, e os deveres de âmbito ou alcance específico. Pertencem à primeira categoria, em exemplo, os ditames da CRP/76 dos deveres dos pais em relação aos filhos (art. 36, ‘5 e 6’) e dos pais ou dos tutores para com as pessoas com deficiência (art. 71, ‘2’), o dever de defender e promover a saúde (art. 64, ‘1’), o dever de defender o ambiente (art. 66, n. 1), o dever de preservar e defender o património cultural (art. 78, ‘1’), o dever de defesa da pátria (art. 276, ‘1’). Ao passo que, para o cumprimento dos deveres de alcance genérico não é necessária uma lei, pois tudo depende do sentido de responsabilidade humana, cultural ou cívica das pessoas, já em relação aos deveres de alcance específico, envolverem muitas restrições a direitos, sem a edição de uma lei não podem ser exigíveis<sup>401</sup>.

Adiante, como outra característica dos direitos fundamentais na CRP/76 tem-se sua *Vinculação à Atuação das Entidades Públicas*, o que significa dizer que estas também são destinatárias também dos direitos fundamentais, seja qual for a sua natureza e atuação, e nas apenas o estado propriamente considerado. E no mesmo entendimento, são destinatários todos os órgãos do poder públicos, e todos os poderes, legislativo, executivo e judiciário.

A vinculação dos órgãos do poder público pelas normas constitucionais torna-se patente em dois planos ou momentos: *a)* em relação a cada norma constitucional e a cada lei ou outro ato do estado que com esse preceito venha a ser confrontado e que lhe deve ser conforme; *b)* em relação ao conjunto dos preceitos constitucionais e ao conjunto dos atos jurídico-públicos, os quais devem tender a criar condições objetivas capazes de permitir às pessoas de usufruírem efetivamente dos seus direitos no âmbito do estado de direito democrático. Em qualquer caso e em qualquer circunstância, qualquer ato de poder público deve tomar as normas de direito fundamental como referência, e deve tender a conferir-lhes, e também aos princípios que lhes subjazem, a máxima eficácia possível<sup>402</sup>.

Não há dúvidas que os órgãos da função política *stricto sensu* estão vinculados, na prática de atos dessa função, ao respeito dos direitos fundamentais. Assim, em exemplo, não deve ocorrer a aprovação de um tratado internacional que venha a ofender os direitos fundamentais ou mesmo os direitos humanos. A vinculação do legislador à constituição é absoluta no domínio dos direitos fundamentais e não admite exceções. Obviamente, a regulamentação legislativa deve ser com base nas normas constitucionais, e as normas constitucionais não exequíveis por si mesmas devem ser concretizadas nos termos por elas próprias previstas e, quanto aos direitos económicos, sociais e culturais, logo que reunidas as condições de efetivação.

<sup>401</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro de. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

<sup>402</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro de. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

Mesmo nos casos em que a constituição em seu texto parece devolver a regulamentação de certos direitos ao legislador, este não é livre de lhe emprestar qualquer conteúdo, pois a norma deve ser na sua perspectiva global sempre o sentido da constituição. Expressões como “*regulamentação por lei*”, “*nos termos da lei*”, ou equivalentes, indicam apenas que se tratam de normas constitucionais não exequíveis por si mesmas.

Outra peculiaridade que rege os direitos fundamentais é a de que a vinculação dos órgãos legislativos não é apenas negativa, ou seja, não se limita a não contrariar o sentido das normas constitucionais já concebidas. É por sua vez também positiva, pois abrange o dever de emitir normas concretas de proteção aos direitos fundamentais. Pode-se dizer que é um dever geral que se reporta aos direitos, liberdades e garantias e, na sua vertente negativa, igualmente aos direitos económicos, sociais e culturais. Ainda por aplicação imediata, agora do princípio da igualdade, podem ser juridicamente obrigatórias intervenções legislativas destinadas a suprimir privilégios, discriminações e diferenciações infundadas ou a concretizar discriminações positivas<sup>403</sup>.

Outro distinto aspecto dos direitos fundamentais é que constitui um atributo da função legislativa a liberdade de iniciativa e de conformação, pelo que o legislador de certo momento pode interpretar, modificar, suspender ou revogar uma lei anterior. Porém, quando estejam em causa direitos fundamentais impõem-se limites a essa sua discricionariedade

É inaceitável que um direito fundamental implícito ou um direito fundamental novo criado por norma anterior possa ser, pura e simplesmente, extinto por outra lei ordinária pois, sendo dotado de fundamentalidade, por se inserir no sentido da constituição material, ele passa a fazer corpo com os demais direitos fundamentais. Se uma norma atributiva de um direito não é imediatamente exequível e se, depois, vem a receber exequibilidade através de uma norma legal, tão pouco esta poderá ser ab-rogada a ponto de se voltar à situação de inconstitucionalidade por omissão. Quanto às normas de direitos, liberdades e garantias, não se vê grande dificuldade em acolher este entendimento. O problema está todo nas normas de direitos sociais, por causa da sua dependência de fatores económicos, financeiros e administrativos e de, por isso, ser à volta deles e da sua concretização que se joga o contraditório político<sup>404</sup>.

Outro traço intrínseco aos direitos fundamentais é que a administração pública evidentemente está também subordinada à constituição, o que significa que há o dever de conformidade da atividade administrativa, tenha conteúdo normativo ou não, com as normas constitucionais, procurando conferir a máxima efetividade possível aos direitos fundamentais. Em especial, emblema-se que em caso de inércia do órgão competente para dar exequibilidade a uma

<sup>403</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro de. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

<sup>404</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro de. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

norma sobre direitos fundamentais, é de admitir que tal omissão seja superada por outro órgão a título de substituição, e que são nulos e não anuláveis, portanto, não sanáveis e impugnáveis a todo o tempo os atos administrativos ofensivos do conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

Aqui nascem difíceis indagações: se os atos administrativos ofensivos do conteúdo essencial dos direitos fundamentais são nulos, quer isto dizer que a administração pública pode (ou *deve*) não os praticar, mesmo se determinados pela lei? Os órgãos e agentes administrativos podem (ou devem) recusar-se a aplicar normas legais contrárias às normas constitucionais atributivas dos direitos fundamentais? Por um lado, os órgãos e agentes administrativos, não se encontram em plano homólogo ao dos tribunais, e o princípio da estrita legalidade administrativa é um dos esteios básicos do estado de direito. Em contrapartida, a administração pública também está subordinada à constituição e pode haver violações de tal sorte graves ou manifestas que mal se compreenderia, em face dos princípios da proporcionalidade ou da evidência, que os órgãos e agentes administrativos fossem obrigados a praticar atos destinados à sua execução para serem objeto, em seguida, de impugnações judiciais.

Jorge Miranda<sup>405</sup> é muito claro ao responder que aos órgãos da administração não é reconhecida nenhuma faculdade de realizar controles ou de fiscalizar a constitucionalidade da norma, pelas marcantes características distintas entre a função jurisdicional e a função administrativa, e também pela necessidade de evitar a concentração de funções ao poder executivo. Aos agentes administrativos é sempre possível a representação, às entidades hierarquicamente superiores das consequências da aplicação das leis com forte esboço inconstitucional. Mas até a uma possível decisão judicial de inconstitucionalidade permanecerão vinculados às leis e às ordens concretas de aplicação dos órgãos colocados em grau superior da hierarquia; e não poderão então ser civilmente responsabilizados por violações de direitos, liberdades e garantias decorrentes dessa aplicação, pois a responsabilidade, sendo o caso de reconhecimento judicial, será apenas do estado. Contudo, há hipóteses extremas ou muito especiais em que os órgãos da administração pública gozarão de um poder de recusa de aplicação da norma, que seriam nos casos de leis juridicamente inexistentes, anteriores à Constituição, desconforme com a ideia de direito.

A vinculação dos tribunais aos preceitos constitucionais sobre os direitos fundamentais traduz-se positivamente na interpretação, na integração e na aplicação de modo a conferir-lhes a máxima eficácia possível, dentro do sistema jurídico, mas também negativamente, pela não aplicação de preceitos legais que os não respeitem, com os instrumentos e técnicas da apreciação da inconstitucionalidade material mais exigente<sup>406</sup>.

<sup>405</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro de. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

<sup>406</sup>MIRANDA, Jorge Manuel Moura Loureiro de. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.



### ***2.12.1 Os Direitos Fundamentais e o Tribunal Constitucional Português***

No Brasil qualquer juiz de primeiro grau manifesta-se sobre a aplicação dos direitos fundamentais, caso a caso, sem realizar efetivamente um controle de constitucionalidade difuso. Os direitos fundamentais são utilizados como matéria para a fundamentação de lides jurídicas de toda estirpe. Em Portugal, em que pese a existência também dos controles de constitucionalidade difuso e concentrado, a matéria dos direitos fundamentais permanece mais vista e discutida nas decisões do TC do que em processos de primeiro e segundo grau.

O art. 70 da LTC determina compassado com a CRP/76 que em regra caberá ao Recurso ao Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais: a) que recusem a aplicação de qualquer norma, com fundamento em inconstitucionalidade; b) que apliquem norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada durante o processo; c) que recusem a aplicação de norma constante de ato legislativo, com fundamento na sua ilegalidade por violação de lei com valor reforçado; d) que recusem a aplicação de norma constante de diploma regional, com fundamento na sua ilegalidade por violação do estatuto da região autónoma ou de lei geral da República; e) que recusem a aplicação de norma emanada de um órgão de soberania, com fundamento na sua ilegalidade por violação do estatuto de uma região autónoma; f) que apliquem norma cuja ilegalidade haja sido suscitada durante o processo com qualquer dos fundamentos referidos nas alíneas ‘c), d), e)’; g) que apliquem norma já anteriormente julgada inconstitucional ou ilegal pelo próprio TC; h) que apliquem norma já anteriormente julgada inconstitucional pela Comissão Constitucional, nos precisos termos em que seja requerido a sua apreciação ao TC; i) que recusem a aplicação de norma constante de ato legislativo, com fundamento na sua contrariedade com uma convenção internacional, ou a apliquem em desconformidade com o anteriormente decidido sobre a que questão pelo TC. Os recursos previstos com bases nas alíneas ‘b) e f)’ acima citados apenas cabem de decisões que não admitam recurso ordinário, por a lei o não prever ou por já haverem sido esgotados todos os que no caso cabiam, salvo os destinados a uniformização de jurisprudência.

São equiparadas a recursos ordinários as Reclamações para os presidentes dos tribunais superiores, nos casos de não admissão ou de retenção do recurso, bem como as Reclamações dos despachos dos juízes relatores para a conferência. Entende-se que se acham esgotados todos os recursos ordinários quando tenha havido renúncia, haja decorrido o respectivo prazo sem a sua interposição ou os recursos interpostos não possam ter seguimento por razões de ordem processual. Não é admitido recurso para o TC de decisões sujeitas a Recurso Ordinário Obrigatório, nos termos da respectiva lei processual. No caso da decisão admitir Recurso Ordinário, mesmo que para uniformização de jurisprudência, a não interposição de recurso para o TC não faz precluir o direito de interpô-lo de ulterior decisão que confirme a primeira.

Como se consagra no ordenamento jurídico português que os direitos fundamentais são aqueles catalogados no corpo constitucional, tem-se que o TC se configura na última instância de plena proteção da constituição e dos direitos fundamentais.

Não se dissociam a apreciação dos direitos fundamentais do próprio texto constitucional. Neste sentido, os recursos interpostos ao TC no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade, não obstante incidirem sobre decisões dos tribunais, têm um objeto da análise sempre estritamente normativo em que apenas podem visar a apreciação da conformidade constitucional de normas ou interpretações normativas, e não, sequer também, das decisões judiciais, em si mesmas consideradas, conforme já decidido no Acórdão n. 469/2016 pelo TC<sup>407</sup>.

Quer isto significar que o acesso à jurisdição constitucional junto ao TC no âmbito da fiscalização concreta, tal como perspectivado no art. 280 da CRP/76 não se destina à sindicância de uma direta violação aos direitos fundamentais, especificamente tutelados pela constituição, por atos concretos ou mesmo por decisões judiciais, mas apenas ao critério ou padrão normativo que lhes subjaza, entendido este como uma regra abstratamente enunciada ou enunciável e vocacionada para uma aplicação potencialmente genérica.

O art. 161, 2, ‘d’ do CPA, por exemplo, estabelece como designadamente nulos os atos que ofendam o “*conteúdo essencial de um direito fundamental*”. O ato de liquidação de um tributo, e o próprio ato que dá ensejo a abertura de uma ação de execução fiscal, são por definição, atos de cunho administrativos e que devem primar pelos direitos fundamentais.

Assim, se o contribuinte considerar que houve um desrespeito pelo ato administrativo a um direito fundamental pode utilizando-se dos mecanismos processuais legalmente vigentes fazer chegar uma temática tributária, aventada nas defesas postas frente aos processos de execução fiscal.

Neste contexto, há que relembrar a inexistência em Portugal da figura do “*Recurso de Amparo*” ou da ação constitucional para defesa de direitos fundamentais, na apreciação de alegadas inconstitucionalidades, diretamente imputadas pelo recorrente às próprias decisões judiciais proferidas. Apenas as normas ou interpretações “normativas” suscetíveis de generalização podem constituir objeto idôneo do Recurso de Constitucionalidade em sede de fiscalização concreta. Assim resulta do disposto no art. 280 da CRP/76, e no art. 70 da LTC, e igualmente tem sido afirmado pelo TC em inúmeras ocasiões, como por exemplo no Acórdão 444/2016, proferido no Processo 316/16<sup>408</sup>.

É possível concluir em pesquisa junto a jurisprudência do TC que são raros os casos que envolvam matéria referente pontualmente à execução fiscal que chegam até a Corte. Seja por filtros processuais ou pela temática não estar literalmente prevista no texto constitucional, o fato é que se

<sup>407</sup> TC. Acórdão 469/16. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160469.html>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>408</sup> TC. Acórdão 444/16. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160444.html>> Acesso em 24 de abril de 2017.

tem poucas decisões, comparando-se com outras matérias de direito julgadas pelo TC em relação ao STF no Brasil. Igualmente, de outra ponta, pouquíssimas decisões do TC em matéria tributária foram postas a debate sem a menção dos direitos fundamentais como pano de fundo.

Um dos julgados que se pode destacar na última década foi o proferido no Acórdão 403/2016<sup>409</sup>, do Processo n. 628/15, onde foi discutida a constitucionalidade da Lei de Apoio ao Judiciário. Um contribuinte, por intermédio de uma Oposição num processo de execução fiscal junto ao TAF apresentou junto ao Instituto de Segurança Social um pedido de proteção jurídica, na modalidade de “dispensa de taxa de justiça” e demais encargos com aquele processo, o qual foi indeferido, com base nos arts. 31, n. 5, alínea b), da Lei n.º 30-E/2000, de 20 de dezembro, e art. 486 -A, n.º 2, 3, 4 e 5 do CPC/13. Pela norma, é devido o pagamento da taxa de justiça inicial nos 10 (dez) dias subsequentes à notificação da decisão negativa do serviço de segurança social sobre o pedido de apoio judiciário, mesmo na pendência de recurso interposto de tal decisão, e sendo o atraso no pagamento sancionado com multa, não garante o acesso aos tribunais por parte daquele que carece de meios económicos suficientes para suportar os encargos inerentes ao desenvolvimento do processo judicial, designadamente taxa de justiça e multa. Decidiu a Corte como inconstitucional esta dimensão normativa cuja aplicação foi recusada na decisão recorrida, por ofensa à garantia de não denegação de justiça por insuficiência de meios económicos, prevista no art. 20 ‘1’, da CRP/76, uma vez que a decisão proferida ainda era impugnável e não poderia ficar condicionada ao pagamento, enquanto objeto sindicável. Constituindo “uma garantia imprescindível da proteção de direitos fundamentais, o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva é - ele próprio - um direito fundamental”<sup>410</sup>.

Nota-se também que muitas violações à legislação tributária se configuram comumente também como um crime, com ampla interligação conceitual com o direito penal. Disso se verifica uma gama considerável de ações penais relacionadas às questões tributárias que chegam ao TC e debatem temáticas plasmadas nos direitos fundamentais, como em exemplos latentes o princípio da proporcionalidade, o princípio da presunção da inocência, a prescrição, o princípio do contraditório e o princípio do acesso ao judiciário.

Num caso específico que também merece destaque, julgado pelo TC, no Acórdão n. 392/2015, Processo n. 665/15<sup>411</sup> foi amplamente polemizado o tema da inversão do ônus da prova em matéria fiscal-penal. Precisamente, indagou-se a possibilidade de ferir os direitos fundamentais exigir que o contribuinte tenha que fazer a prova da origem de seus recursos, ao invés do estado provar que os recursos são ilícitos. Basicamente, sem prova de origem por parte do contribuinte,

<sup>409</sup> TC. Acórdão 403/16. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160403.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

<sup>410</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da república portuguesa anotada*. Vol. I. 4.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. p. 408.

<sup>411</sup> TC. Acórdão 392/2015. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150392.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

presumir-se-ia pela ilicitude do dinheiro. Este regime ao consagrar uma presunção, inverte o ónus da prova quanto à proveniência do património do arguido, e violaria claramente os princípios constantes dos arts. 18 e 32 da CRP/76, designadamente a presunção de inocência, o direito ao silêncio do arguido em processo penal e a estrutura acusatória do processo penal.

Neste caso, entre outras abordagens, foi observado que a partir Lei n. 5/2002, de 11 de janeiro, havendo discrepância entre o valor do património do arguido e aquele que seja congruente com o seu rendimento lícito, o ministério público de regra, em sua acusação, na própria ação penal, fará a liquidação do montante apurado como devendo ser perdido a favor do estado. E desta liquidação é notificada o arguido o qual apresentará a sua defesa na contestação, se a liquidação tiver sido deduzida na acusação.

A partir desta legislação, o ministério público passou a ser o ente competente para o ato de liquidação de montante, no lugar da própria AT, e que reverterá para o estado. Na própria ação penal desenvolvem-se as questões criminais e administrativas. Conjuntamente à sua defesa, o arguido poderá oferecer a prova no sentido de demonstrar a origem lícita dos bens de forma a ilidir a presunção estabelecida no n. 1 do art. 7º, nos termos previstos nos n. 1 a 3, do art. 9º, da Lei n. 5/2002 de 11 de janeiro. Para tal, o arguido pode utilizar qualquer meio de prova válido em processo penal (conforme art. 9, n. 2, da Lei 5/2002 de 11 de janeiro, e art. 125 do CPPP), não estando sujeito às limitações probatórias que existem, por exemplo, no processo civil ou administrativo.

Como base para a decisão neste caso, o TC citou deliberação advinda da CEDH, proferida no ano de 2001, no caso *Phillips contra o Reino Unido*<sup>412</sup>, em que estava em causa uma situação na qual, se presumia que os bens detidos pelo arguido no momento da condenação ou nos seis anos anteriores eram todos provenientes da prática de crimes, mais concretamente, do crime de tráfico de estupefacientes. Entendeu-se que a aludida presunção em favor do estado não violava o direito ao processo equitativo, consagrado no art. 6º, n. 1, da CEDH, uma vez que no caso mostravam-se assegurados os direitos de defesa, nomeadamente um processo judicial com audiência pública, notificação prévia do seu objeto e possibilidade de produção de provas documentais e orais, com vista ao afastamento da presunção. Referiu-se também que o art. 6, n. 2, da CEDH, onde se consagra a presunção de inocência do arguido em processo penal, sendo relativo à culpabilidade, não era aplicável ao caso.

Também serviu de apoio outra decisão proferida pelo TC no Acórdão n. 101/2015, donde se concluiu que se presume constituir vantagem de atividade criminosa toda a diferença entre o valor do património do arguido e aquele que seja congruente com o seu rendimento lícito. Ao concluir pela não inconstitucionalidade, o TC asseverou que o legislador não podia ser indiferente à

<sup>412</sup> ECHR. Disponível em: <<http://www.echr.coe.int/echr/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

evidência de que o nexo causal que é objeto da presunção legal acima explicitada, oferece grandes dificuldade de prova, o que é generalizadamente reconhecido. A criação de uma presunção legal de conexão não resultaria num ônus excessivo para o condenado, uma vez que a elisão da presunção seria efetuada através da demonstração de fatos que são do seu conhecimento pessoal, sendo ele que se encontra em melhores condições para investigar, explicar e provar a concreta proveniência do património ameaçado. As presunções legais surgem exatamente para responder a essas situações em que a prova direta pode resultar particularmente gravosa ou difícil para uma das partes, causando, ao mesmo tempo, o mínimo prejuízo possível à outra parte, dentro dos limites do justo e do adequado, enquanto a tutela da parte “prejudicada” pela presunção obtém-se pela exigência fundamentada e não arbitrária de um nexo lógico entre o fato indiciário e o fato presumido, o qual deve assentar em regras de experiência e num juízo de probabilidade qualificada.

Num outro caso emblemático, o TC no Acórdão n. 545/2015<sup>413</sup>, dado no Processo n. 1341/13, apurou-se que o conteúdo da norma tributária impugnada que descreve um fato gerador da obrigação tributária, naturalmente tem que ser qualificada como norma de incidência tributária abrangida pelo princípio da reserva de lei parlamentar. A exigência de reserva de lei em matéria tributária, que tem origem no princípio do auto tributação dos impostos e fundamento justificativo na garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes, abrange necessariamente os chamados *elementos essenciais* dos impostos. Com efeito, o princípio da legalidade fiscal está expressamente consagrado na Constituição na vertente de *reserva material de lei formal*: no art. 168, n.º 1, alínea i), que reserva à exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal (*princípio da reserva de lei formal*); e no art. 103, n.º 2, que estabelece que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (*princípio da reserva material*). Para o TC a extensão da reserva parlamentar aos direitos fundamentais análogos é determinada mais pela essencialidade do conteúdo jusfundamental da norma, do que pela determinabilidade constitucional do direito. A reserva legal de competência tributária não é uma exigência decorrente da *determinabilidade* dos direitos, mas sim da sua maior *proximidade valorativa* ao núcleo essencial da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.

Em outro caso salutar sobre a tributação e os direitos fundamentais, o TC no Acórdão 846/2014<sup>414</sup> (e depois reiterada nos Acórdãos n.º 28/2015, 90/2015 e 115/2015) se posicionou no sentido de que a doutrina e a jurisprudência constitucional têm sido firmes em concluir que o exercício, por parte do estado, do poder de tributar não pode ser concebido como uma afetação ou restrição de direitos fundamentais, face à qual seja legítimo invocar o regime dos requisitos ou

<sup>413</sup> TC. Acórdão 545/2015. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150545.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

<sup>414</sup> TC. Acórdão 846/2014. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140846.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

exigências que valem, constitucionalmente, para as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias. Isto mesmo decorre, desde logo, da existência de uma “*constituição fiscal*”, na qual se definem as garantias dos contribuintes, os princípios formais e materiais que conformam o conceito constitucional de imposto, e a configuração deste último não como afetação de um direito, mas antes como obrigação pública de todos os cidadãos, quando constituída nos termos do art.103 da CRP/76. E se isto assim é relativamente à imposição unilateral que forma o imposto, também o é em relação a esses outros tributos que são as taxas. Se a concepção constitucional de tributo, a qual inclui impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, for inimiga de qualquer construção que veja similitudes entre estas imposições e as vulgares restrições a direitos, liberdades e garantias, tal como estas últimas são reguladas pelo art. 18 da CRP/76, nem por isso se dispensa, quanto a elas, o requisito ou *crivo da proporcionalidade*, enquanto expressão de um princípio que, como já se disse, vale em estado de direito (art. 2º da CRP/76) para todo o agir estadual.

Nesta concepção, ganhou destaque o *Princípio da Proporcionalidade* junto aos julgados do TC. Ao proferir o Acórdão n. 362/2016<sup>415</sup> no Processo n. 16/16 firmou-se o entendimento que a proporcionalidade em sentido amplo tem vindo a ser reconhecida como princípio geral de limitação do poder público, o que aponta decisivamente para uma base normativo-constitucional daquele princípio que seja o mais abrangente possível. Nesse sentido, o Acórdão n. 187/2001, já havia firmado anteriormente que em relação as restrições a direitos, liberdades e garantias, a exigência de proporcionalidade resulta do art. 18º, n.º 2, da CP/76. Mas o princípio da proporcionalidade, enquanto princípio geral de limitação do poder público, pode ancorar-se também no princípio geral do estado de direito. Impõem-se, na realidade, limites resultantes da avaliação da relação entre os fins e as medidas públicas, devendo o estado-legislador e o estado-administrador adequarem a sua projetada ação aos fins pretendidos, e não configurar as medidas que tomam como desnecessária ou excessivamente restritivas.

Neste mesmo julgamento ficou alicerçado que o princípio do estado de direito democrático consagrado no art. 2º da CRP/76, pelas suas conotações históricas e devido à sua natureza de “*princípio fundamental*”, é, com efeito, expressão da ideia de que a garantia da liberdade, igualdade e segurança dos cidadãos se funda na sujeição do poder público às normas jurídicas. Um estado informado pela ideia de direito não pode, sem negar a sua essência, ser um estado prepotente, arbitrário ou injusto (conforme também os Acórdãos n. 205/2000 e n. 491/2002).

Nessa perspectiva, o Acórdão n. 73/2009 também já havia entendido que o princípio da proporcionalidade, princípio geral de limitação do poder público, pode ancorar-se no princípio geral do estado de direito, impondo limites resultantes da avaliação da relação entre os fins e as medidas

<sup>415</sup> TC. Acórdão 362/2016. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160362.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

públicas, devendo o estado adequar a sua ação aos fins pretendidos, e não estatuir soluções desnecessárias ou excessivamente onerosas ou restritivas. Deste modo, e como já afirmado no Acórdão n. 387/2012, as decisões que o estado toma têm de ter uma certa finalidade ou uma certa razão de ser, não podendo ser ilimitadas nem arbitrárias, O *princípio da proibição de excesso* postula que entre o conteúdo da decisão do poder público e o fim por ela prosseguido haja sempre um equilíbrio, uma ponderação e uma “*justa medida*”. O estado de direito não pode deixar de ser um “*estado proporcional*”.

No controle da proibição do excesso, é preciso uma relação de adequação entre um meio e o respetivo fim, uma metódica de aplicação assente num triplo teste, assim sintetizado no Acórdão n.º 634/93: o princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios: *princípio da adequação*, onde as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos), *princípio da exigibilidade*, onde as medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato e o *princípio da justa medida*, haja vista que não poderá o estado adotar medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos.

Também no Acórdão n. 362/2016<sup>416</sup> no Processo n. 16/16, ao avaliar o *Princípio da Igualdade*, em boa lição destacou o TC que numa perspectiva de igualdade material ou substantiva, aquela que subjaz ao art. 13 da CRP/76 e que se traduz na igualdade através da lei, a igualdade jurídica corresponde a um conceito relativo e valorativo assente numa comparação de situações. Estas, na medida em que sejam consideradas iguais, devem ser tratadas igualmente; e, na medida em que sejam desiguais, devem ser tratadas desigualmente, segundo a medida da desigualdade. Tal implica a determinação prévia da igualdade ou desigualdade das situações em causa, porquanto no plano da realidade dos fatos não existem situações absolutamente iguais. Para tanto, é necessário comparar situações em função de um certo ponto de vista. Por isso, a comparação é indispensável ao juízo de igualdade exige pelo menos três elementos: duas situações ou objetos que se comparam em função de um aspeto que se destaca do todo e que serve de termo de comparação. E um terceiro que corresponde à qualidade ou característica que é comum às situações ou objetos a comparar: é o pressuposto da respetiva comparabilidade.

Deste jeito, explicou o TC, um juízo de igualdade significa fazer sobressair ou destacar elementos comuns a dois ou mais objetos diferentes, de modo a permitir a sua integração num conjunto ou conceito comum. Porém, a CRP/76 não proíbe todo e qualquer tratamento diferenciado, mas sim as discriminações negativas atentatórias à igual dignidade da pessoa humana e as diferenças de tratamento sem uma qualquer razão justificativa e, como tal, arbitrárias.

<sup>416</sup> TC. Acórdão 362/2016. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160362.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

Nesse mesmo sentido, afirmou-se no Acórdão n. 39/1988 que igualdade não é, porém, “*igualitarismo*”, mas sim “*proporcionalidade*”. O princípio da igualdade não proíbe que a lei estabeleça distinções, mas veda o arbítrio, ou seja, proíbe as diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, veda que se tratem por igual situações essencialmente desiguais, e não admite a discriminação, ou seja, as diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjetivas, como são as indicadas, exemplificativamente, no n. 2 do art. 13 da CRP/76.

Por outro lado, não é função do princípio da igualdade garantir que todas as escolhas do legislador sejam racionais e coerentes ou correspondam à melhor solução. Nesse particular, a jurisprudência constitucional firmada no Acórdão n. 546/2011 designou que o princípio da igualdade, pode implicar na proibição de sistemas legais internamente incongruentes, porque integrantes de soluções normativas entre si desarmônicas ou incoerentes. Compreende ao TC que não cabe ao juiz constitucional garantir que as leis se mostrem, pelo seu conteúdo, “*racionais*”. O que lhe compete é apenas impedir que as leis estabeleçam regimes desarrazoáveis, isto é, disciplinas jurídicas que diferenciem pessoas e situações que mereçam tratamento igual ou, inversamente, que igualem pessoas e situações que mereçam tratamento diferente. Somente quando se concluir que a diferença, ou a igualização, entre pessoas e situações que o regime legal estabeleceu não é justificada por um motivo que se afigure compreensível face à *ratio* que o referido regime, em conformidade com os valores constitucionais, pretendeu prosseguir é que pode o juiz constitucional censurar, por desrazoabilidade, as escolhas do legislador. Fora destas circunstâncias, e, nomeadamente, sempre que estiver em causa a simples verificação de uma “*menor racionalidade*” ou congruência interna de um sistema legal, que contudo se não repercute no trato diverso de posições jurídico-subjetivas, não pode o TC emitir juízos de inconstitucionalidade

Também, no julgado proferido pelo TC no Acórdão n. 156/2017<sup>417</sup> Processo n. 237/2017, ao avaliar uma questão sobre a caducidade para a Impugnação da liquidação de uma taxa, foi reforçado que no âmbito da invocação do *princípio da igualdade* consagrado no art. 13 da CRP/76, que este enquanto conceito relacional, a medida do que é igual e deve ser tratado como igual depende da matéria a tratar e do ponto de vista de quem estabelece a comparação, em termos de determinar quais são os elementos essenciais e os elementos não essenciais num juízo acerca da admissibilidade ou inadmissibilidade de soluções jurídicas dissemelhantes e eventualmente mesmo discriminatórias. A prevalência da igualdade como valor supremo do ordenamento tem que ser caso a caso compaginada com a liberdade que assiste ao legislador de ponderar os diversos interesses em jogo e diferenciar o seu tratamento no caso de entender que tal se justifica, conforme já expressado no Acórdão n. 231/94 do TC<sup>418</sup>.

---

<sup>417</sup>TC. Processo 237/2017. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>418</sup>TC. Processo 231/1994. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940231.html>> Acesso em 27 de abril de 2017.



Enquanto critério de controlabilidade judicial, o *Princípio da Igualdade* não põe em causa a liberdade de conformação do legislador ou a discricionariedade legislativa: a “*interpretação do princípio da igualdade como proibição do arbítrio*” que constitui um critério essencialmente negativo, limita a possibilidade de censura aos “casos de flagrante e intolerável desigualdade, sem que caiba ao juiz controlar se o legislador, num caso concreto, encontrou a solução mais adequada ao fim, mais razoável ou mais justa (conforme já julgado nos Acórdãos n. 188/90, n. 455/02 e n. 531/06 do TC).

### **2.12.2 Os Direitos Fundamentais e o Mínimo Existencial em Portugal**

O mínimo existencial faz parte do conjunto de direitos que todos os indivíduos em qualquer parte do mundo, ao menos num mundo perfeito, deveriam ter acesso. No núcleo deste diálogo, Rolf Kunz<sup>419</sup> consigna que o indivíduo típico só pode ser pensado como livre, preparado para buscar seus fins e correr seus riscos, quando um arranjo coletivo lhe garanta as condições *mínimas necessárias* o que implica neutralizar, pelo menos em relação a alguns requisitos, como educação e saúde, as desvantagens de natureza social, e, quando possível, as de ordem natural, como certas deficiências físicas e intelectuais. Para além da própria sobrevivência biológica da pessoa, são as condições materiais mínimas para o exercício da liberdade e do conjunto normativo de direitos fundamentais e de proteção da dignidade da pessoa humana que está em jogo na conformação do mínimo existencial.

Uma vez que de um lado o estado faz a cobrança sistemática de tributos, de outro é preciso dar condições materiais elementares a pessoa para o exercício dos demais direitos fundamentais, resultando, em razão da sua essencialidade, ao quadro existencial humano, em um direito a ter e exercer os demais direitos. Nunca se poderá falar num padrão de vida compatível com a dignidade da pessoa humana, sem a concessão de um mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência da pessoa.

Diferentemente do Brasil, em que rotineiramente a jurisprudência se manifesta sobre o oferecimento do *mínimo existencial* ao cidadão, de processo em processo, este não é, absolutamente, um assunto comum na jurisprudência diária portuguesa. A se ver que nos últimos vinte anos houve citação do termo em pouquíssimos julgados, e quando ocorreu, foi basicamente em quatro situações: a) a garantia de um mínimo necessário para a subsistência do trabalhador (TC no Acórdão n. 338/2010), b) o mínimo existencial para pagamento de pensão à criança pelo estado

---

<sup>419</sup> KUNTZ, Rolf. *A redescoberta da igualdade como condição de justiça*. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 151.

que não recebe a pensão alimentícia do pai, c) a efetivação do direito à habitação, d) e o acesso ao estrangeiro a benefício de assistência social.

Vem à lume aqui um dos casos mais famosos julgados pelo TC<sup>420</sup>, Acórdão 96/2015, onde em 2015 se discutiu se o estrangeiro também teria direito a acesso ao pagamento pela seguridade social de Portugal de um mínimo existencial para sua subsistência, e se o prazo mínimo de três anos para tal requerimento de benefício poderia ser distinto daqueles previsto em lei para o natural português. O caso teve grandes proporções pois levava em conta a Diretiva n. 2004/38/CE do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu, de 29 de abril de 2004, e a interpretação que dela já tinha sido feita pelo TJUE de que “*não há qualquer dúvida que o direito da União Europeia tolera um regime diferenciado*” entre todos os cidadãos da UE e cidadãos nacionais do estado-membro de acolhimento, no que respeita a prestações de um regime não contributivo que garante um mínimo de meios de subsistência.

A concepção do tema, por maioria, defluiu em favor do estrangeiro, posto que foi considerado inconstitucional pela desproporcionalidade do prazo para o exercício do direito ao benefício social, posto que destrói um direito a uma prestação que garante um mínimo de existência socialmente adequado. Extrai-s da decisão que a imposição de um prazo tão longo não deixará, muitas vezes, de comprometer o acesso, em tempo útil, a um benefício que assegura necessidades mínimas vitais aos cidadãos em situação de grave carência econômica e de desinserção social e profissional, pondo irremediavelmente em causa a finalidade do mesmo. No caso, foi compreendido que a imposição de um prazo de 3 anos de espera - que se traduzia na negação da concessão de meios de sobrevivência a um cidadão estrangeiro em situação de risco social, antes de decorrido esse período – era excessiva, colidindo, de modo intolerável, com o direito a uma prestação que assegure os meios básicos de sobrevivência. Com uma tal duração, o prazo definido constitui um sacrifício desproporcionado ou demasiado oneroso, em face da vantagem associada aos fins de interesse público que se visa atingir com a sua fixação.

No mesmo ano, o já TC<sup>421</sup>, no Acórdão 141/2015, Processo 136/2014, havia enfrentado um outro caso, em que se discutia a constitucionalidade da exigência de residência pelo período mínimo de um ano em solo português, para que o cidadão português requisitasse benefícios à seguridade social, especificamente, do Rendimento Social de Inserção – RSI<sup>422</sup>, um valor pago para os reconhecidamente pobres. Nesta ocasião, a Corte por maioria posicionou-se pela inconstitucionalidade da distinção, ao esquadrihar que a universalidade típica dos direitos

<sup>420</sup> TC. Acórdão 96/2015. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150296.html>> Acesso em 25 de abril de 2017.

<sup>421</sup> TC. Acórdão 141/2015. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150141.html>> Acesso em 25 de abril de 2017.

<sup>422</sup> SEGURANÇA SOCIAL. Disponível em: <<http://www.seg-social.pt/rendimento-social-de-insercao>>. Acesso em 25 de abril de 2017. De acordo com a Portaria 05/2017, o montante de referência do RSI para o ano de 2017 passou para €183,84. O benefício auxilia aproximadamente 250 mil pessoas em Portugal.

fundamentais apenas vale enquanto expressão da sua qualificação axiológica como direitos de igualdade, de modo que não pode pretender-se basear na universalidade outras exigências normativas para além daquelas que podem ser feitas ao legislador em função do respeito devido ao princípio da igualdade de tratamento.

Em abril de 2017 o STF<sup>423</sup> finalmente, como ocorreu em Portugal, também enfrentou a mesma matéria, ao julgar em regime de repercussão geral o Recurso Extraordinário 587970, Tema 173, onde decidiu que a condição de estrangeiro residente no Brasil não impede o recebimento do Benefício de Prestação Continuada, previsto no art. 203, inciso V, da CRFB/88, pago pelo Instituto Nacional do Seguro Social às pessoas com deficiência e aos idosos que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou ter o sustento provido por sua família, desde que atendidos os requisitos necessários para a concessão.

Em conjunto ao domínio do mínimo existencial, é possível destacar a teoria do “*pensamento jurídico do possível*”, para os casos em que haja uma clara lacuna constitucional, e seja necessário diante das características das sociedades pluralistas atuais, marcadas pela diversidade de grupos sociais, interesses e ideologias, aplicar uma teoria de “*direito dúctil*” à estabilização dos direitos fundamentais, maleável por sua natureza.

Muitas vezes algo é conceitualmente impossível, porém, altamente desejável e necessário na prática, como, por exemplo, a não prevalência de um só valor e de um só princípio, mas a salvaguarda de vários simultaneamente, como o são os direitos fundamentais. O imperativo teórico da não-contradição não deveria impedir a atividade da interpretação, no intento de realizar-se positivamente na concordância prática das diversidades, e inclusive, das contradições, mediante prudentes soluções acumulativas, combinatórias, compensatórias, que conduzam os princípios constitucionais e os direitos fundamentais a um desenvolvimento em conjunto e não a um declínio em conjunto<sup>424</sup>.

A constituição que quiser preservar sua força regulatória, em uma sociedade pluralista, não pode ser vista como um texto acabado ou definitivo, mas sim como um “*projeto*” (“*Entwurf*”) em contínuo desenvolvimento, a par de cumprir com todos os seus mandamentos fundamentais. Na *res publica* existe um *ethos* jurídico específico do pensamento em alternativa, que contempla a realidade e a necessidade sem se deixar dominar por elas. A realidade deve ser aberta a alternativas

<sup>423</sup> STF. Recurso Extraordinário 587970. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE587.970votoMMA.pdf>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>424</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Edição em espanhol. Trad. Marina Gascón. 3.ed. Madrid: Editora Trotta S.A, 1999. p. 16.

possíveis, adaptando-se ao tempo de uma visão normativa sem que o novo seja visto como somente como o melhor, mas como o melhor possível naquele momento para a pessoa<sup>425</sup>.

### 2.12.3 A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

Com alusão a Portugal é importante citar que o país como integrante da UE submete-se também à Carta de Direitos Fundamentais da UE<sup>426</sup> - CDFUE adotada no ano de 2000, e que passou a ser vinculativa no ano de 2009. A Comissão Europeia, o Parlamento Europeu e o Conselho Europeu, todos estes têm a função de desempenhar a proteção dos direitos fundamentais. A Carta tem 54 artigos e prevê expressamente os direitos fundamentais, com grande coerência com a Convenção europeia dos Direitos do Homem - CEDH, que foi ratificada por todos os países membros da UE. Suas regras são acatadas por todas as instituições e organismos europeus. E havendo uma afronta a algum direito fundamental, dentro desta interjusnormatividade, a pessoa do país membro deverá passar por todos os tribunais de seu próprio país, e em última instância submeter seu caso ao Tribunal de Justiça da União Europeia – TJUE.

No que diz respeito ao modelo de proteção dos direitos fundamentais que funciona no quadro da UE, cumpre sublinhar que tal dever de tutela constitui um corolário do *princípio geral da subsidiariedade* sempre que estiver demonstrada a insuficiência do sistema nacional do país-membro, ou por ventura do sistema internacional, incluindo o relativo a CEDH, para assegurar adequados níveis de proteção dos direitos das pessoas<sup>427</sup>.

A CDFUE é um catálogo comunitário de direitos fundamentais que se impõem, não só aos órgãos da UE, mas também aos estados-membros, quando estes apliquem direito comunitário. A aplicação da CDFUE suscita, naturalmente, problemas de índole diversa, entre os quais o de se saber qual o nível de proteção assegurado aos direitos fundamentais, no caso de serem mobilizáveis normas que consagrem diferentes *standards*<sup>428</sup>.

A este propósito, surgiu o art. 53 da CDFUE, uma das cláusulas horizontais do catálogo de direitos da UE. Com ele visava-se, inicialmente, reafirmar a CEDH como mínimo denominador comum a aplicar-se em todos os casos, e tranquilizar os críticos nacionais que temiam um retrocesso em relação aos níveis de garantia de direitos já alcançados nos respectivos países. Tal preceito se presta à várias interpretações, podendo ser visto como um verdadeiro princípio da

<sup>425</sup> HÄBERLE, Peter. *Demokratische Verfassungstheorie im Lichte des Möglichkeitsdenken*, in: *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein/TS, 1980. p. 04

<sup>426</sup> UE. União Europeia. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf)> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>427</sup> DUARTE, Maria Luísa. *União europeia e direitos fundamentais: no espaço da internormatividade*. Lisboa: AAFDL, 2006. p. 245.

<sup>428</sup> CANOTILHO, Mariana Rodrigues. *O princípio do nível mais elevado de proteção em matéria de direitos fundamentais*. Disponível em: <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000047001-000048000/000047387.pdf>> Acesso em 18 de maio de 2017.

aplicação do nível mais elevado de proteção em matérias de direitos fundamentais, ou como uma mera constatação da obrigação de respeito pela CEDH e outras normas de direito internacional. Desta maneira, a interpretação sufragada para esse dispositivo implica em admitir a possibilidade de comparar os *standards* ou níveis de proteção de um determinado direito consagrados em normas provenientes de ordenamentos jurídicos diversos e a sua classificação em termos de mais/menos, superior/inferior.

Os direitos fundamentais destacados na CDFUE estão relacionados diretamente à prestações estatais. Não são direitos de cunho exclusivamente individual, como por exemplo, o direito à diversidade cultural. Em diversos pontos, a Carta reporta-se a deveres da UE que exigem recursos financeiros. Em exemplo, o art. 34, item “3” estabelece que na luta contra a exclusão social e a pobreza, se reconhece e respeita o direito a uma assistência social e a uma ajuda à habitação destinadas a assegurar uma existência condigna a todos aqueles que não disponham de recursos suficientes, de acordo com o direito comunitário e as legislações e práticas nacionais. E o item n. 2 deste art. 34 é ainda mais expansivo ao prever que todas as pessoas que residam e que se desloquem legalmente no interior da UE tem direito às prestações de segurança social e às regalias sociais nos termos do direito comunitários das legislações e práticas nacionais.

A abrangência de atuação de solidariedade entre os estados e todos os seus membros, fatalmente, tem um custo. E é maior para aqueles que se propuserem a ser mais eficientes, uma vez que os cidadãos tendem a deslocarem-se entre os países em busca do melhor tratamento quando fornecido pelo estado-membro. E não há dúvidas que para auxiliar os menos favorecidos, recursos são necessários. Cada país pode ter sua própria metodologia de assistência social, mas é certo que um problema que se forma é saber qual a limitação destas regalias sociais, e qual a contraprestação do indivíduo para auxiliar o estado na implementação destes direitos.

Percebe-se que o art. 35 da CDFUE entende que a saúde deve ser protegida, e com a melhor semântica, aduz que deve ser assegurada em “*um elevado nível*”. A definição desta expressão é por demais genérica, mas leva a ideia de que não se trata de uma simples atenção básica de prevenção ou tratamentos.

Para tentar auxiliar esta interpretação, a CDFUE prevê em seu art. 52, item 1, que qualquer tipo restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos, deve ser prevista sempre por lei, que respeite o conteúdo essencial desses direitos e liberdades. Na observância do princípio da proporcionalidade, essas limitações só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela UE, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros. Poder-se-ia enquadrar nesta expressão, interesses referentes à necessidade de equilíbrio orçamentário, a fim de restringir o acesso ilimitado a certos, direitos, como por exemplo, a saúde. Os padrões de cada país na aplicação dos direitos

fundamentais estão completamente interligados à questão orçamentária. Note-se, com destaque à saúde, a qual serve como o melhor dos exemplos neste caso, tendo por base o princípio da proporcionalidade, a CDFUE não assegura o direito à gratuidade ao acesso à saúde, nem delimita que seja irrestrito e ilimitado, mas que seja de “*elevado nível*”.

No que tange às matérias de direitos fundamentais frente à cidadania e as práticas processuais, o que seguramente a de se aplicar a todo processo de execução fiscal, seja administrativa ou processua, a CDFUE estabelece em seu art. 41 que todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da UR de forma “*imparcial, equitativa e num prazo razoável*”. E este direito compreende, nomeadamente, o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afecte desfavoravelmente; o direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial; e a obrigação, por parte do estado de fundamentar as suas decisões. Acrescenta-se que todas as pessoas têm direito à reparação, pelos danos causados pelas suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respectivas funções, de acordo com os princípios gerais comuns às legislações dos estados-membros. E todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da UE numa das línguas oficiais dos seus tratados, devendo obter uma resposta também na mesma língua.

A CDFUE não trata especificamente de nenhum direito fundamental voltado à questão fiscal ou tributária, ou menos ainda, refere-se à alguma garantia própria para os contribuintes. Todavia, corolário com os princípios enunciados no art. 41 da CDFUE, é possível extrair princípios que se aplicam à exigibilidade forçada do crédito tributário: o princípio do contraditório, princípio da ampla-defesa, princípio da fundamentação das decisões, princípio da imparcialidade, princípio da equidade, princípio da razoável duração de um processo, princípio do acesso processual, e princípio do acesso à informação, todos interpretados, igualmente, com base no princípio da proporcionalidade, o qual tanto deve ser nos atos da UE, quanto dos estados-membros.

#### ***2.12.4 Os Direitos Fundamentais Individuais na Interpretação do TC***

Em poucos momentos se vê o TC, e menos ainda o STA, manifestarem-se precisamente sobre questões relacionadas aos direitos fundamentais individuais. Na seara tributária, diferentemente do Brasil, não há nenhum respaldo jurisprudencial sobre esta questão, precisamente, em excessos cometidos pelo estado em seu poder de fiscalizar, ou mesmo de penhorar bens, frente aos direitos fundamentais do indivíduo.

Notadamente, há dois casos em evidência sobre esta temática: o primeiro foi o Acórdão 579/1995<sup>429</sup>, repetido posteriormente no Acórdão 229/2007<sup>430</sup>, onde o TC declarou a inconstitucionalidade de uma norma, por problemas de competência formal, que preceituava regras sobre a remoção de canídeos. No respaldo jurídico foi declarado que na ordem jurídica do estado de direito democrático e social, que sedimentou em direitos sociais que desenvolvem os direitos fundamentais individuais, a relevância autônoma dos conflitos de interesses conexions com a vizinhança, o sossego e a tranquilidade de vida, coloca-se no plano de uma ordenação geral da vida coletiva destinada a assegurar um nível aceitável de qualidade de vida no espaço físico e no ambiente psicológico de cada indivíduo. É esse mínimo de ordenação que justifica medidas condicionantes do espaço de cada cidadão, em ordem a prevenir riscos para os outros.

A segunda situação foi a decisão proferida no Acórdão 427/2009<sup>431</sup>, num caso em que o TC concluiu pela não inconstitucionalidade de uma norma que dava condições à administração prisional de colocar um recluso em regime aberto no exterior. Em seus fundamentos, o TC considerou que a resolução para tal conflito passaria pela análise entre os valores da liberdade, dos direitos individuais e a defesa da sociedade vigente. Estão em causa direitos fundamentais individuais em contraposição com interesses de defesa da ordem jurídica e da paz social, situando-se esse conflito num nível de importância elevado, uma vez que as restrições impostas àqueles direitos são particularmente severas, face à relevância dos interesses públicos em jogo.

### ***2.13 Os Direitos Fundamentais no Brasil***

Os direitos fundamentais são a força eclipsante de qualquer ordenamento jurídico na atualidade. Em que pese o Brasil, sobre um sistema republicano, o qual já teve sete constituições, todas federais, ou seja, todas sendo aplicadas ao distrito federal e atuais vinte e seis estados que aos poucos foram sendo organizados, compreende-se que somente a CRFB/88 abriu verdadeiramente, ainda que tardiamente, em comparação a países como Portugal, o caminho para a real previsão e efetivação dos direitos fundamentais.

No Brasil, nos mesmos moldes da doutrina alemã são chamados direitos fundamentais os direitos esculpidos dentro da carga magna. O art. 5º da CRFB/88 retrata expressamente aqueles que serão os direitos fundamentais individuais e coletivos priorizados textualmente, capitulando direitos e deveres individuais e coletivos.

---

<sup>429</sup> TC. Acórdão 579/1995. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950579.html>> Acesso em 04 de maio de 2017.

<sup>430</sup> TC. Acórdão 229/2007. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070229.html>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>431</sup> TC. Acórdão 427/2009. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090427.html>> Acesso em 04 de maio de 2017.

Cabe ressaltar que diferentemente de outros estados constitucionais, o legislador constituinte brasileiro de 1988 optou por não criar uma ação exclusiva processual, constitucional, genérica e própria para a proteção dos direitos fundamentais. Toda a pessoa, em qualquer tipo de ação judicial, pode invocar como base na sua causa de pedir, os direitos fundamentais.

Também de modo distinto de outras ordens constitucionais Ingo Wolfgang Sarlet<sup>432</sup> realça que a CRFB/88 não atribuiu expressamente às pessoas jurídicas, públicas e privadas a condição de titulares de direitos fundamentais, embora tal direito tenha achado por ser objeto de reconhecimento e desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial, o mesmo ocorrendo com a aplicação, no plano do controle da legitimidade constitucional de intervenções restritivas dos direitos fundamentais, dos critérios da proporcionalidade e mesmo da razoabilidade. Situação similar se verifica também com a garantia do núcleo essencial, deduzida da previsão do art. 60, §4º da CRFB/88, de que propostas de emenda constitucional não poderão ser submetidas à deliberação quando de modo efetivo ou tendencial levarem à abolição dos conteúdos protegidos por conta das “*cláusulas pétreas*”<sup>433</sup>, mas que também decorre do próprio princípio da proporcionalidade.

As cláusulas pétreas são na sua essência direitos fundamentais que jamais poderão ser objeto de emenda constitucional para sua modificação. Embora sejam muito importantes e representem um desejo de proteção ao indivíduo, fruto de duras lutas para sua conquista, retiram a possibilidade de limitações, inerentes aos próprios direitos fundamentais, em momentos críticos da sociedade. Em exemplo, o art. 5º XXXVI da CRFB/88 impõem que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Atualmente, o Brasil vive um momento de grandes discussões sobre as reformas previdenciárias, mas com base nesta regra somente as gerações presentes e futuras serão penalizadas, posto que as gerações passadas, ou seja, as que já se aposentaram, não podem ser afetadas com a exigência de algum tipo de contributo previdenciário sobre seus rendimentos<sup>434</sup>. Desta forma, fere-se o princípio da igualdade entre as pessoas, sacrificando somente um grupo em detrimento de outros, sob o manto da impossibilidade de contingenciamento do direito fundamental.

---

<sup>432</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In.: *O conceito dos direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

<sup>433</sup> Art. 60 da CRFB/88. “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais”. O item IV reporta ao art. 5º da CRFB/88 o qual por sua vez, não indica pontualmente quais são os direitos individuais, mas infere como sendo “*direitos e deveres individuais e coletivos*”.

<sup>434</sup> Determina o art. 195 da CRFB/88 que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de várias contribuições sociais, entre elas do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, “*não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social*”.



Neste enquadramento, Rui Medeiros<sup>435</sup> expõe que afigura-se importante no contexto constitucional que aparentemente se arroga o direito de controlar as gerações futuras através da mão morta do passado, assegurar que a extensão, por força de determinação constitucional expressa, do conteúdo da constituição insuscetível de revisão não seja lida no sentido de subtração excessiva de aspetos fundamentais da política constituição à vontade democrática, sobretudo quando esta traduz não apenas o resultado de uma maioria contingente, mas antes uma vontade qualificada de modificação da ordem constitucional estabelecida.

Nesta cruzada, é inviável que os legisladores constituintes do passado determinem regras para o futuro sob a justificativa de proteção, na medida que os próprios anseios e valores das sociedades modificam-se constantemente, donde o que se deve fazer é consultar de tempos em tempos toda a população do país para ver se aceita alterar o texto constitucional antigo. Nenhuma constituição pode ser congelada no passado, permanentemente entrincheirando as intenções de uma geração fundadora que era necessariamente ignorante de necessidades e valores futuros. Deve ser possível mudar uma constituição para se adaptar a essas necessidades e opiniões. Mas a questão crucial perpassa por descobrir quem tem o direito de “*decidir*” se as necessidades e os valores contemporâneos mudaram tanto ao ponto que uma alteração constitucional consequente seja desejável. Alguns acreditam que é loucura para os juízes de hoje estarem vinculados aos valores do passado, assim como não é correto que os futuros juízes estejam ligados pelos valores de hoje<sup>436</sup>.

Nem todos os direitos fundamentais estão esculpidos no art. 5º da CRFB/88, com atuais setenta e oito incisos. O STF ao longo dos anos tem compreendido que por todo o corpo constitucional da carta magna brasileira existem direitos fundamentais esculpidos que dependerão de reconhecimento de uma interjusfundamentalidade pela corte constitucional para assim serem considerados. A exemplo, entre outros já reconhecidos, o STF em repercussão geral conexa, decidida no Recurso Extraordinário n. 636941, julgado no ano de 2014<sup>437</sup>, ementou definitivamente que em relação à regras de imunidade tributária previstas no art. 150, VI da CRFB/88, estas também possuem “*teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88*” e portanto não podem ser extintas por intermédio de emenda constitucional.

O STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2859 julgada em 2016<sup>438</sup> ementou precisamente que nos dias atuais os direitos fundamentais não podem ser considerados apenas como

<sup>435</sup> MEDEIROS, Rui. *A constituição portuguesa num contexto global*. Lisboa: Universidade Católica Editora 2015. p. 214

<sup>436</sup> GOLDSWORTHY, Jeffrey. *Interpreting the constitution in its second century*. MelbULawRw 27; (2000) 24(3). Melbourne University Law Review 677. Disponível em: <<http://www5.austlii.edu.au/au/journals/MelbULawRw/2000/27.html>> Acesso em 30 de abril de 2017.

<sup>437</sup> STF. Recurso Extraordinário 636941. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28portugal+direitos+fundamentais%29&base=baseAcordaos&url=http://tinurl.com/jypqjrx>>. Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

<sup>438</sup> STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859. Disponível em:

proibições de intervenção (*Eingriffsverbote*), expressando também um postulado de proteção (*Schutzgebote*). Pode-se dizer que os direitos fundamentais expressam não apenas uma proibição do excesso (*Übermassverbote*), mas também podem ser traduzidos como proibições de proteção insuficiente ou imperativos de tutela (*Untermassverbote*).

Este é um julgado que desperta muito interesse quando a legislação não protege o mínimo existencial do indivíduo, pois trouxe à baila interpretação de que os direitos fundamentais podem ser escudos protetores ao contribuinte quando a própria tutela do estado sobre o sujeito for ineficiente ou incompleta.

Os direitos fundamentais no caudal dos acontecimentos pós-modernos mantêm-se em pleno processo de evolução. No castelo de cartas tão frágil que é a vida em sociedade e na perene redistribuição de direitos e obrigações, mostra-se de funesto desenlace diminuir conquistas, em destaque como sempre as de cunho social. Sobejando esta percepção, o STF passou a compreender, com base então no construído *Princípio da Proibição do Retrocesso*, como se pode ver na extração da ementa do Agravo em Recurso Especial n. 639337, julgado no ano de 2011<sup>439</sup>, onde foi dito que os direitos sociais previstos no art. 6º da CRFB/88 perfectibilizam-se em ações obrigatórias pétreas do estado que não podem ser diminuídas. Desta maneira, o princípio da proibição do retrocesso impede, em tema de direitos fundamentais de caráter social, que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive. Este princípio em matéria de direitos a prestações positivas do estado traduz, no processo de efetivação dos direitos fundamentais individuais ou coletivos, um obstáculo a que os níveis de concretização de tais prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser ulteriormente reduzidos ou suprimidos pelo estado. Em consequência desse princípio, o estado após haver reconhecido os direitos prestacionais, assume o dever não só de torná-los efetivos, mas, também, se obriga, sob pena de transgressão ao texto constitucional, a preservá-los, abstendo-se de frustrar, mediante supressão total ou parcial, os direitos sociais já concretizados.

Não restam dúvidas que muitos direitos fundamentais são em si direitos sociais, e muitos direitos sociais são fundamentais, embora um não se limite dentro da esfera de concretização do outro. Desta maneira, via esforço da jurisprudência constitucional foi desconstruída a premissa de que somente estariam previstos no art. 5º os direitos fundamentais, com destaque aos direitos sociais de envergadura já assídua.

---

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2859&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 29 de novembro de 2016.

<sup>439</sup>STF. Recurso Especial 639337. Decisão disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=639337&classe=AREAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 29 de novembro de 2016.

Cabe lembrar que em pleno predomínio da aristocracia fundiária na França, em meados do século XIX, Alexis Tocqueville<sup>440</sup> já sublinhava que aos países não é mais possível conservar as vantagens especiais que a desigualdade de condições oferece aos homens, mas sim lhes assegurar os novos bens que a igualdade põe ao seu alcance. Os povos não devem tentar buscar semelhanças com seus antepassados, mas sim esforçar-se para atingir um nível de grandeza e felicidade próprio de cada sociedade. Já não se depende só da nação para que as condições sociais deixem de ser iguais no seio de cada uma, mas depende dela sim a implementação da igualdade, a qual conduzirá dentro deste contexto social à escravatura ou à liberdade, à cultura ou à barbárie, à prosperidade ou à miséria.

Há quase dois séculos Alexis Tocqueville já compreendia que mais do que assegurar os direitos sociais mínimos a cada pessoa, o real desafio para os países é a garantia do princípio da igualdade, já em tão forte evidência deste a revolução francesa em 1789, difundido até hoje por todo mundo. Para o Autor não há outro princípio no mundo que possa substituir a igualdade entre os indivíduos, o que o torna assim, a essência de qualquer direito fundamental que de fato influenciará no destino dos homens<sup>441</sup>.

### ***2.13.1 A Legitimidade Ativa Frente aos Direitos Fundamentais no Brasil***

Uma questão tormentosa para alguns é a possibilidade da pessoa jurídica (coletiva) ser titular de direitos fundamentais. Essa discussão foi enfrentada tanto pela constituição brasileira, quanto pela portuguesa. O *caput* do art. 5º da CRFB/88 ao expressar que “*todos são iguais perante a lei*” desconstrói a ideia de limitação de direitos fundamentais, em relação ao indivíduo, abrangendo todas as pessoas singulares ou coletivas e também as de direito público no que lhe for aplicável. Em exemplo, pode-se citar o direito à propriedade e o direito à imagem de uma empresa.

Com dotação estável, o direito fundamental aplicável às pessoas jurídicas deve estar de acordo com a sua natureza. O STF no julgamento do *Habeas Corpus* 92921<sup>442</sup> ano de 2008, em decisão dada em caso específico, por maioria de votos decidiu que as pessoas jurídicas não possuem direito à liberdade de locomoção, não lhe sendo assim legítimo impetrar o remédio constitucional do *Habeas Corpus*, (para trancamento de ação penal em crime ambiental) previsto como direito

<sup>440</sup> TOCQUEVILLE, Alexis. *Da democracia na América*. Trad. De Maria da Conceição Ferreira da Cunha. Porto: Rés-Editora, 1978. p.268.

<sup>441</sup> TOCQUEVILLE, Alexis. *Da democracia na América*. De Trad. Maria da Conceição Ferreira da Cunha. Porto: Rés-Editora, 1978. p. 265. Ao Autor atribui-se ainda as inaugurais defesas à época sobre a necessidade de igualdade entre homens e mulheres, ao que dizia: “*E se agora (...) me perguntassem a que é que, em minha opinião, se deve atribuir, em primeiro lugar, a grande prosperidade e extraordinária força crescente desse povo (o americano), eu responderia que a razão fundamental se encontra na superioridade das suas mulheres*” (p. 236).

<sup>442</sup>STF. *Habeas Corpus* 92921. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=92921&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 22 de maio de 2017.

fundamental no art. 5º, LXVIII da CRFB/88. Por outro lado, o STF já entendeu junto ao *Habeas Corpus* 83091<sup>443</sup>, em decisão não vinculativa, no ano de 2003, que as pessoas jurídicas podem pleitear indenização por danos morais, por ser vítimas de crimes contra a honra objetiva nos casos de difamação.

O STJ, por sua vez, compreende de forma diferente. No ano de 2004 ao julgar o Recurso Especial n. 603807<sup>444</sup>, a Corte pronunciou-se pela exclusiva possibilidade de apenas a criatura humana servir como sujeito passivo nos crimes contra a honra. Com o agigantamento da administração pública, os órgãos e entidades passaram a atuar de forma autônoma uns dos outros, o que pode ensejar conflitos de interesses, quando surge a necessidade de garantir direitos básicos. Em exemplo, uma Autarquia pode impetrar um mandado de segurança em defesa das próprias prerrogativas contra outro ente público.

No ano de 2014, no julgamento do Recurso Especial 1258389<sup>445</sup>, o STJ embalou a tese de que a pessoa jurídica de direito público não teria direito à indenização por danos morais relacionados aos direitos fundamentais de não violação da honra e da imagem. Esta decisão foi muito significativa, pois desde o ano de 1999 o STJ vinha aplicando às suas decisões a Súmula n. 227<sup>446</sup> a qual prevê que “*A pessoa jurídica pode sofrer dano moral*”. A partir deste julgamento, o enunciado da súmula estaria limitado às pessoas jurídicas de direito privado e não de direito público. O STJ concluiu que embora o assunto tivesse veia constitucional, poderia julgá-lo, construindo a tese de que a inspiração imediata da positivação de direitos fundamentais a resulta precipuamente da necessidade de proteção da esfera individual da pessoa humana contra-ataques tradicionalmente praticados pelo estado. O reconhecimento da possibilidade teórica de o município pleitear indenização por dano moral contra o particular constituiria a completa subversão da essência dos direitos fundamentais.

Este mesmo entendimento também já se viu no art. 19, 3, da *Grundgesetz*, Lei Fundamental Alemã, o qual dispõe que “*Os direitos fundamentais também se aplicam às pessoas coletivas nacionais quando a sua natureza o permitir*”. Da mesma forma, frente ao exposto Princípio da Universalidade, a CRP/76 em seu art. 12º, 2, externa posição semelhante à alemã, de que “*As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza*”.

<sup>443</sup>STF. *Habeas Corpus* 83091. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2883091%2E+OU+83091%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zzjgvhk>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>444</sup>STJ. Recurso Especial 603807. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=200301981973&dt\\_publicacao=08/11/2004](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=200301981973&dt_publicacao=08/11/2004)> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>445</sup> STJ. Recurso Especial 1258389. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1258389&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>446</sup> STJ. Súmula 227. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

### **2.13.2 O Controle de Convencionalidade no Brasil**

O controle de convencionalidade é uma fiscalização de atos normativos tendo como parâmetro os tratados internacionais. Rigorosamente, os tratados internacionais de direitos humanos do qual o Brasil foi signatário podem servir como paradigma quando seu texto entra em confronto com normas internas, evidentemente, de hierarquia inferior.

O próprio preâmbulo da CIDH deixa claro que ela só atua de forma coadjuvante e complementar, então o controle internacional de direitos humanos nunca será o primeiro instrumento internacional de proteção, mas sim a avaliação dos juízes internamente.

Em tese, o controle de convencionalidade poderá ser feito por qualquer juiz, tal como ocorre com o controle de constitucionalidade. O assunto ainda é novo no ordenamento jurídico brasileiro e carece de mais doutrina, tendo sido referenciada inicialmente por Valerio Mazzuoli<sup>447</sup>, o qual traz como base o similar controle feito pelo Conselho Constitucional francês, já nos idos do ano de 1975.

Por força do art. 5º da CRFB/88, §3º os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos seus respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. Do que se conclui que uma vez internalizados nos moldes constitucionais, o tratado de direitos humanos terá a mesma força hierárquica que uma norma constitucional. Caso algum tratado de direitos humanos não seja ratificado como pontuado pelas regras constitucionais, poderá valer mais que as normas internas, apresentando um nível supralegal, mas terá obviamente menor força que a constituição. Os diversos outros tratados internacionais que versem sobre outros temas, tem força apenas legal, ou seja, possui o mesmo nível hierárquico que as outras normas legais em caso de conflito.

Estas teses de hierarquia dos tratados internacionais, em destaque os de direitos humanos foram sendo construídas aos poucos pelas significações advindas do STF, após a incorporação no ano de 1992 pelo Brasil, da Convenção Americana de Direitos Humanos - CADH, assinada no recôndito ano de 1969<sup>448</sup>. O primeiro caso adveio de um julgamento logo no ano de 1995, junto ao

---

<sup>447</sup> MAZZUOLI, Valerio. *Direito internacional público tem falhado em garantir paz e estabilidade no mundo*. CONJUR. Revista Eletrônica. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai14/entrevista-valerio-mazzuoli-especialista-direito-internacional>> Acesso em 15 de maio de 2017.

<sup>448</sup> A Convenção Americana foi subscrita após a Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos, realizada em 22 de novembro de 1969 na cidade de San José, na Costa Rica, e entrou em vigor entre os países signatários em 18 de julho de 1978. A Convenção previu a composição de uma Corte Interamericana, que é um dos três Tribunais regionais de proteção dos Direitos Humanos, conjuntamente à Corte Europeia de Direitos Humanos e à Corte Africana de Direitos Humanos e dos Povos. É uma instituição judicial autônoma cujo objetivo é aplicar e interpretar a Convenção Americana. A Corte Interamericana exerce uma função contenciosa, dentro da qual se encontra a resolução de casos contenciosos e o mecanismo de supervisão de sentenças; uma função consultiva; e a função de ditar medidas provisórias. Os Estados que reconhecem a competência contenciosa da Corte são: Argentina, Barbados, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, El Salvador, Guatemala, Haiti, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Suriname, Uruguai e Venezuela. De acordo com a Convenção Americana, só os Estados Partes e a

*Habeas Corpus* n. 72131<sup>449</sup>, em que o STF teve que se manifestar num caso de prisão por dívida, autorizada pelo art. 5º da CRFB/88 (*LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel*), mas vedada pelo art. 7º, item 7, da CADH. Na ocasião, ainda não existia no texto constitucional a regra de que os tratados de direitos humanos, se internacionalizados de forma qualificada, teriam força de emenda constitucional, pois este mandamento só adveio de emenda constitucional, no ano de 2004. Na ocasião, quase uma década antes, decidiu o STF, por maioria, que o dispositivo do tratado internacional, ainda que internacionalizado, estaria em nível inferior à constituição, mantendo-se a prisão.

Contudo, muitos anos depois, o STF ao julgar no ano de 2008 o Recurso Extraordinário n. 466343<sup>450</sup> sustentou um novo patamar interpretativo, qual deu luz a Súmula Vinculante n. 25, no ano de 2009: “*É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito*”.

Ainda que a prisão do depositário infiel esteja com todas as letras autorizada no art. 5º LXVII, e ainda que a regra constitucional de prisão se mantenha formalmente vigente da CRFB/88, o STF compreendeu que a CADH se sobrepõe ao texto constitucional. Note-se que a CADH é anterior à CRFB/88, e sua ratificação se deu em 1992, não tendo conseqüentemente seguido o atual rígido modelo do ano de 2004 de incorporação dos tratados internacionais de direitos humanos. Foi uma decisão que seguiu um modelo não expresso, mas doutrinariamente já inicialmente composto de controle de convencionalidade.

Como foi consagrado pela DUDH que o direito à moradia é assunto inerente aos direitos humanos, faz-se mister ressaltar, segundo o entendimento do STF, em destaque o Recurso Extraordinário n. 349703<sup>451</sup>, julgado em 2008, que o tratado internacional que verse sobre direitos humanos assume o *status* de norma supralegal, situando-se abaixo da Constituição, porém acima da legislação ordinária, de modo que o ordenamento jurídico interno deve contemplar formas para

---

Comissão têm direito a submeter um caso à decisão da Corte. Em consequência, o Tribunal não pode atender petições formuladas por indivíduos ou organizações. Desta maneira, os indivíduos ou organizações que considerem que exista uma situação violadora das disposições da Convenção e desejem acudir ao Sistema Interamericano, devem encaminhar primeiramente suas denúncias à Comissão Interamericana, a qual é competente para conhecer de petições que lhe apresente qualquer pessoa ou grupo de pessoas, ou entidade não governamental legalmente reconhecida que contenham denúncias ou queixas de violação da Convenção por um Estado Parte.

<sup>449</sup>STF. *Habeas Corpus* 72131. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=72131&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>450</sup> STF. Recurso Extraordinário 466343. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=466343&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>451</sup>STF. Recurso Extraordinário 349703. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28349703%2EENUME%2E+OU+349703%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jzzekb7>> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

implementação dos seus mandamentos. Por ser assunto de direitos humanos, havendo a internalização do tratado no ordenamento jurídico este terá o efeito de emenda constitucional.

Infere-se ainda que o Brasil foi eleito em 2016 membro do Conselho de Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas – ONU. Será o quarto mandato de três anos iniciado em janeiro de 2017. Portugal já faz parte do Conselho, com um mandato em iniciou em janeiro de 2015<sup>452</sup>.

### ***2.13.3 A Jurisprudência no Brasil sobre os Direitos Fundamentais***

Embora o STF seja o guardião-mor da CRFB/88, é comum julgados da lavra do STJ interpretando casos concretos frente às normas de direito constitucional, em destaque como paradigma os direitos fundamentais,

Assim, há uma gama de decisões jurisprudências indiretamente voltadas às questões constitucionais oriundas do STJ, em todas as áreas das ciências jurídicas, e notadamente, também, em matéria de execução fiscal. Há muitas mais decisões sobre os direitos fundamentais do STJ do que do STF, o qual estaria na ponta da interpretação constitucional.

Neste sentido, vale citar Antonio Luño<sup>453</sup> para o qual a teoria do positivismo jurídico com a visão dos direitos fundamentais numa imagem piramidal teve sua importância, na medida em que nas décadas anteriores, foi um marco explicativo adequado para refletir a estrutura e o funcionamento dos sistemas jurídico-positivos que surgiam. Todavia, o atual significado dos sistemas jurídicos e dos direitos fundamentais reclamam uma simbolização que se aproximaria mais a uma abóbada do que a uma pirâmide. Esta estrutura implica a confluência, o invólucro ou interação de um conjunto de arcos ou círculos esféricos que fecham o espaço compreendido entre muros ou colunas. E assim que se segue no Brasil, onde transcrevem-se os casos relevantes da última década sobre os direitos fundamentais.

#### ***2.13.3.1 A Visão do STF sobre os Direitos Fundamentais e o Princípio da Reserva do Possível***

Faz apenas poucos anos que o STF passou a enfrentar questões sobre o Princípio da Reserva do Possível frente à efetivação dos direitos fundamentais imbricada pontualmente com o orçamento e a competência para sua definição e gestão.

---

<sup>452</sup> ONU. Organização das Nações Unidas. Disponível em: < <http://www.dudh.org.br/> > Acesso em 07 de dezembro de 2016.

<sup>453</sup> LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Perspectivas e tendências atuais do estado constitucional*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do nascimento. Universidade de Sevilla. Porto Alegre, Brasil: Editora Livraria do Advogado, 2012. p. 37.

Diferentemente do que se vê nos tribunais europeus em geral, no Brasil toda pessoa tem legitimidade ativa para invocar a tutela jurisdicional a fim de buscar algum direito, sobre o fundamento de que certo direito fundamental não lhe esteja sendo obsecado pelo estado. Os maiores exemplos na atualidade brasileira são as ações para conseguir o fornecimento de medicamentos, exames e cirurgias de alto custo, a fim de garantir o direito à saúde e à vida. Desta situação, nascem algumas teorias frente à reserva do possível, entre elas menciona-se a “*Teoria das Restrições das Restrições*”, ou também chamada de “*Limitação das Limitações*”.

Factualmente, o *Princípio da Reserva do Possível* advém de uma interpretação feita ou pelas escolhas trágicas feitas optadas pelo gestor do orçamento, ou pela ausência real de recursos de ordem financeiras. Nascido em frentes germânicas no ano de 1972, se baseia no expediente do financeiramente executável para a aplicação dos direitos fundamentais, através de prestações positivas viáveis. Um direito fundamental pode ser tecnicamente possível, mas completamente desafortunado, diante da seletivização orçamentária a que todo administrador público está adstrito pela legislação.

O primeiro grande caso que emblemou estas teorias na jurisprudência brasileira foi discutido no Agravo Regimental proferido no Recurso Extraordinário n. 639337<sup>454</sup>, julgado no ano de 2011 pelo STF, em instância final, não vinculativo, onde o ministério público estadual ajuizou uma ação civil pública contra um município, exigindo o cumprimento por parte do poder executivo do direito de acesso à educação para as crianças menores de seis anos, por intermédio da criação imediata de mais vagas em estabelecimentos públicos, comumente chamadas de creches, ante a notória escassez.

A CRFB/88 prevê no art. 208, IV que é dever do estado fornecer a educação e garantir o ensino infantil, em creche e pré-escola, às crianças de zero até cinco anos de idade. Em conjunto, no art. 211, § 2º da CRFB/88 consta a regra de que os municípios é que atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. Pela CRFB/88, entre os arts. 163-169 há expressa previsão de que a escolha pela construção de novos estabelecimentos de educação escolar reside primariamente nos poderes legislativo e executivo, na sua prerrogativa de formular por intermédio das leis orçamentárias os gastos, e executar as políticas públicas assim definidas, e não do poder judiciário. Contudo, extrai-se da ementa do julgado, que a conclusão do STF foi pela possibilidade da interferência do magistrado quando os responsáveis pelas políticas foram inertes no adimplemento do mandamento constitucional, ou optaram por escolhas trágicas no momento da seletivização do orçamento.

---

<sup>454</sup>STF. Recurso Extraordinário 639337. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28639337%2EENUME%2E+OU+639337%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j452eq5>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.



Na visão do STF, a poder judiciário ainda que em bases excepcionais, pode determinar, especialmente nas hipóteses de políticas públicas definidas pela própria CRFB/88 que sejam estas implementadas, sempre que os órgãos estatais competentes, por descumprirem os encargos político-jurídicos que sobre eles incidem em caráter impositivo, vierem a comprometer, com a sua omissão, a eficácia e a integridade de direitos sociais e culturais impregnados de estatura constitucional. A inércia estatal em adimplir as imposições constitucionais traduz inaceitável gesto de desprezo pela autoridade constitucional e configura, por isso mesmo, um comportamento que deve ser evitado.

Rezou a Corte Constitucional que nada se revelaria mais nocivo, perigoso e ilegítimo do que elaborar uma constituição, sem a vontade de fazê-la cumprir integralmente, ou, então, de apenas executá-la com o propósito subalterno de torná-la aplicável somente nos pontos que se mostrarem ajustados à conveniência e aos desígnios dos governantes, em detrimento dos interesses maiores dos cidadãos. A intervenção notadamente na área da educação infantil objetiva neutralizar os efeitos lesivos e perversos, que, provocados pela omissão estatal, e nada mais traduzem senão inaceitável insulto a direitos básicos que a própria CRFB/88 assegura à generalidade das pessoas. A destinação de recursos públicos, sempre tão dramaticamente escassos, faz instaurar situações de conflito, quer com a execução de políticas públicas definidas no texto constitucional, quer, também, com a própria implementação de direitos sociais também assegurados. Isso resulta contextos de antagonismo que impõem, ao estado, o encargo de superá-los mediante opções por determinados valores, em detrimento de outros igualmente relevantes, compelindo, o poder público, em face dessa relação dilemática, causada pela insuficiência de disponibilidade financeira e orçamentária, a proceder a verdadeiras “*escolhas trágicas*”, em decisão governamental cujo parâmetro, fundado no princípio dignidade da pessoa humana, deverá ter em perspectiva a intangibilidade do “*mínimo existencial*”, em ordem a conferir real efetividade às normas programáticas positivadas na própria Lei Fundamental.

O *Princípio da Reserva do Possível*, na visão do STF, não poderia ser invocado pelo poder público, com o propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar a implementação de políticas públicas definidas na própria CRFB/88, pois encontra insuperável limitação na garantia constitucional do mínimo existencial, que representa, no contexto do ordenamento positivo brasileiro, emanção direta do postulado da essencial dignidade da pessoa humana. A noção de “*mínimo existencial*”, é o resultado de uma interpretação de determinados preceitos constitucionais, como o art. 1º, III, e art. 3º, III da CRFB/88, e compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos.

Já, para o STF o “*Princípio da Proibição do Retrocesso*” impede, por sua vez, que em tema de direitos fundamentais de caráter social, sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive. A cláusula que veda o retrocesso em matéria de direitos a prestações positivas do estado traduz, no processo de efetivação desses direitos fundamentais individuais ou coletivos, obstáculo a que os níveis de concretização de tais prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser ulteriormente reduzidos ou suprimidos pelo estado. E em consequência desse princípio, o estado, após haver reconhecido os direitos prestacionais, assume o dever não só de torná-los efetivos, mas, também, se obriga, sob pena de transgressão ao texto constitucional, a preservá-los, abstendo-se de frustrar, mediante supressão total ou parcial, os direitos sociais já concretizados.

Este posicionamento do STF passou a ser o passaporte definitivo de entrada de milhares de ações civis públicas por todo o país, e também ações ordinárias de cunho individual, pleiteando que administração passasse a pagar até mesmo mensalidades em locais privados para as crianças, enquanto estabelecimentos públicos não fossem licitados e construídos. A defasagem do número de vagas é muito alta, assim como é precária a efetivação de todos os serviços públicos no Brasil. Mas na visão do STF o *Princípio da Reserva do Possível* somente pode ser invocado se comprovado documentalmente a inexistência de recursos ou a ocorrência de prejuízos na execução do mando judicial em prol da execução dos direitos fundamentais. Tem-se assim a interferência do poder judiciário na execução do orçamento quando for para garantir a efetivação dos direitos fundamentais.

A crítica à esta decisão do STF fica na falta de real previsão de sustentabilidade orçamentária destas decisões, principalmente mediante municípios pequenos, os quais são a maioria no Brasil<sup>455</sup> e detém uma receita arrecadatória anual muito baixa, e como pessoas jurídicas de direito público autônomas, podem ser demandados de forma individual para o cumprimento de um direito fundamental, notadamente na área da saúde e da educação. A corte chancelou a distribuição do que não se criou, ou seja, determinou a possibilidade de repartição de recursos para direitos fundamentais, sem que haja um critério de prioridades, a qual ficará a mercê dos que buscarem primeiramente o poder judiciário, o que não é absolutamente nada isonômico.

No mesmo rumo de apreciação dos direitos fundamentais, no Recurso Especial n. 1068731<sup>456</sup>, julgado no ano de 2011, o STJ ao analisar um caso, não vinculativo, referente à escassez orçamentária de um dos estados membros para disponibilizar novas vagas em unidades de

<sup>455</sup> Estima-se que 70% (setenta por cento) dos municípios no Brasil possuem somente até 20 (vinte) mil habitantes. IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2015/default.shtm>> Acesso em 07 de dezembro de 2016.

<sup>456</sup>STJ. Recurso Especial 1068731. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=200801379303&dt\\_publicacao=08/03/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=200801379303&dt_publicacao=08/03/2012)> Acesso em 02 de dezembro e 2016.

terapia intensiva nos hospitais, entabulou de maneira emblemática a possibilidade do controle jurisdicional sobre a administração pública, a fim de garantir o mínimo existencial. Considerou o STJ que a vida, a saúde e a integridade físico-psíquica das pessoas é um valor ético-jurídico supremo no ordenamento brasileiro, que sse obressai em relação a todos os outros, tanto na ordem econômica, como na política e social. Em regra geral, descabe ao poder judiciário imiscuir-se na formulação ou execução de programas sociais ou econômicos. Entretanto, como tudo no estado de direito, as políticas públicas se submetem ao controle de constitucionalidade e legalidade, mormente quando o que se tem não é nem mesmo o exercício de uma política pública qualquer, mas a sua completa ausência ou cumprimento meramente perfunctório ou insuficiente.

Neste sentido, o *Princípio da Reserva do Possível* não se configura como uma carta de alforria para o administrador incompetente, relapso ou insensível à degradação da dignidade da pessoa humana, já que é impensável que possa legitimar ou justificar a omissão estatal capaz de matar o cidadão de fome ou por negação de apoio médico-hospitalar. A escusa da pela imitação de recursos orçamentários frequentemente não passa de um biombo para esconder a opção do administrador pelas suas prioridades particulares, ao invés daquelas estatuídas na constituição e nas leis, sobrepondo o interesse pessoal às necessidades mais urgentes da coletividade. O absurdo e a aberração orçamentários, por ultrapassarem e vilipendiarem os limites do razoável, as fronteiras do bom-senso e até políticas públicas legisladas, são plenamente sindicáveis pelo poder judiciário, não compondo, em absoluto, a esfera da discricionariedade do administrador, nem indicando o rompimento do *Princípio da Separação dos Poderes*. Neste contexto, a realização dos direitos fundamentais não é opção do governante, não é resultado de um juízo discricionário nem pode ser encarada como um tema que depende unicamente da vontade política. Aqueles direitos que estão intimamente ligados à dignidade humana não podem ser limitados em razão da escassez quando esta é fruto das escolhas do administrador.

No recurso repetitivo da controvérsia, no Tema n. 84, proferido no Recurso Especial n. 1069810<sup>457</sup> no ano de 2013, o STJ definiu que tratando-se de fornecimento de medicamentos para os indivíduos, por conta da ausência da atuação estatal, poderá o juiz, caso a caso, adotar medidas eficazes à efetivação de suas decisões, podendo, se necessário, determinar até mesmo, o sequestro de valores do devedor, ou seja, o bloqueio de dinheiro em contas bancárias da administração pública, segundo o seu prudente arbítrio, e sempre com adequada fundamentação.

O domínio explorado não é um tema afeto diretamente à execução fiscal, mas merece a citação pois essa interferência contínua do poder judiciário nas atuações do poder executivo

<sup>457</sup>STJ. Tema 084. Recurso Especial 1069810. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1069810&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>  
Acesso em 02 de dezembro de 2016.

deduzirá na necessidade não somente de realojamento de recursos, mas também na fomentação de outras receitas orçamentárias, prioritariamente averiguadas na maior rigidez das cobranças tributárias para fazer frente às novas despesas. A ilação que se tem com esta decisão é a de que o poder judiciário poderá anular uma penhora, tendo por base a dignidade do indivíduo, sobre a permissão de que se o estado faz escolhas trágicas, o indivíduo também pode fazê-las, e ser socorrido na defesa de seu mínimo existência.

De outro lado, se a legislação orçamentária pode ser alterada por decisões judiciais para fazer o redirecionamento de recursos para a saúde, da mesma forma, o poder judiciário pode vir também a impedir a penhora de bens, mesmo sem proteção legislativa, sob o mesmo manto de justificativa, advindo da proteção ao “*mínimo existencial*”, quando o gravame for em cima de algum dos direitos fundamentais, como por exemplo, a moradia.

O STF também considerou em regime de repercussão geral no Recurso Extraordinário n. 592581<sup>458</sup>, Tema n. 220, a licitude do poder judiciário impor à administração pública, a obrigação de realizar medidas ou obras emergenciais em estabelecimentos prisionais, interferindo na gestão orçamentária, com o fito de garantir a efetividade do direito fundamental da dignidade da pessoa humana aos presidiários, os quais se encontravam em condições degradantes face a superlotação carcerária, assegurando também ao detento o respeito à sua integridade física e moral, direito fundamental preceituado no art. 5º, XLIX, da CRFB/88.

A corte do STF ao centralizar sua valorização nos direitos fundamentais do indivíduo encarcerado, mencionou como fundamentação a doutrina de J.J. Canotilho<sup>459</sup> o qual em precisa síntese ressalta que perante as experiências históricas de aniquilação do ser humano (inquisição, escravatura, nazismo, stalinismo, polpotismo, genocídios étnicos) a dignidade da pessoa humana significa, sem transcendências ou metafísicas, o reconhecimento do *homo noumenon*, ou seja, do indivíduo como limite e fundamento do domínio político da república.

Esta é uma salutar interpretação do STF, posto que reconheceu que os direitos fundamentais servem como meta para toda nação, e como um freio para o estado. Algumas formas de submissão do indivíduo mesmo em estados democráticos e constitucionais são entelados em situações de muito sofrimento. Embora não sejam reconhecidas com contornos históricos, refletem a falta de amparo estatal. Cada época tem suas similitudes e contradições. A dignidade do ser humano hoje está muito relacionada ao que o estado não lhe permite manter, o que notadamente, se manifesta nas execuções fiscais e penhoras de bens imprescindíveis a vivência do mínimo existencial, e aplicação dos direitos fundamentais.

<sup>458</sup>STF. Tema 220. Recurso Extraordinário 592581. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28592581%20ENOME%2E+OU+592581%20EPRCR%2E%29&base=baseR epercussao&url=http://tinyurl.com/h9p2p6n>> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

<sup>459</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.225.

É preciso ter em vista duas outras questões muito fortes em apreço. A primeira é que esta decisão do STF, foi além do Tema n. 84 anteriormente proposto pelo STJ<sup>460</sup>, que se restringia à interferência orçamentária do poder judiciário em casos relativos de risco à saúde, onde o que está em jogo é a vida da pessoa, e conseqüentemente, a sua dignidade como pessoa. O STF, por sua vez, permitiu a interferência do poder judiciário para exigir do estado o melhoramento de unidades prisionais, ou seja, a realização de obras que dependem de inúmeros fatores para serem realizadas (recursos, concorrência licitação, execução), e não somente de um ato único como é a compra de um medicamento. O segundo aspecto que chama atenção é que em nenhum artigo da CRFB/88 existe uma só linha que dê azo a ideia de que o poder judiciário possa intervir na elaboração do orçamento e na sua gestão. Salvo em situações muito especiais de fraudes ou vícios formais, a destinação dos recursos depende da votação do poder legislativo em projeto de lei encaminhado pelo poder executivo.

### ***2.13.3.2 A Penhora do Imóvel Utilizado para o Trabalho***<sup>461</sup>

Nos idos do ano de 2010, o STJ publicou um acórdão, proferido no Recurso Especial n. 1114767<sup>462</sup>, em recurso representativo de controvérsia, Tema 287, reconhecendo que a LEF efetivamente previu a possibilidade de penhora do único imóvel onde o indivíduo desenvolve suas atividades profissionais, em caráter excepcional, mas que tal ato de penhora somente poderá ocorrer quando inexistirem outros bens passíveis de constrição, e desde que não seja o único imóvel em propriedade do indivíduo, ou ainda, que não sirva também à residência da família, sendo que desta situação, haverá o contribuinte executado com o bem penhorado de comprovar dentro do processo, sob pena de manter-se a penhora.

<sup>460</sup>STJ. Tema 84. Recurso Especial 1069810. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801389284>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>461</sup> É realmente devastador, de qualquer prisma científico, ainda discutir no século XXI a questão da importância do trabalho e de tudo que o sustenta, para que não seja penhorado. Em pouco tempo, conforme defende o filósofo Yuval Harari, até mesmo as teorias marxistas sobre o trabalho perderão relevância. O marxismo assume que a classe trabalhadora é vital para a economia e os pensadores marxistas tentaram ensinar ao proletariado como traduzir o seu imenso poder econômico em força política e jurídica. Contudo, tais premissas podem tornar-se completamente irrelevantes pois a inteligência artificial e os robôs podem substituir os seres humanos nos empregos, de modo que as massas e o próprio conceito de trabalho perderão o seu valor econômico. Mesmo assim o judiciário se preocupa em amesquinhar o trabalho, penhorando a semente e o fruto da labuta. Na verdade, pode haver quem argumente que o Brexit e Trump já demonstram uma trajetória oposta à que Marx imaginava. Em 2016, os britânicos e os americanos desempregados, mas que ainda conservavam o poder político, usaram esse poder para se revoltarem. Todavia, eles não se revoltam contra uma elite econômica que os explora, mas contra uma elite econômica que já não precisa mais deles (HARARI, Yuval Noah. Entrevista. Disponível em: <<https://www.dn.pt/artes/interior/yuval-harari-nao-sabemos-o-que-ensinar-aos-jovens-pela-primeira-vez-na-historia-8486526.html>> Acesso em 27 de maio de 2017).

<sup>462</sup>STJ. Tema 287. Recurso Especial 1114767. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28execu%E7%E3o+direitos+fundamentais%29+e+%28REPETITIVOS.NOTA.%29&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

Ementou o STJ, que o art. 649, V, do CPC/73, dispõe que são absolutamente impenhoráveis os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão. A interpretação teleológica do art. 649, V, do CPC, em observância aos princípios fundamentais constitucionais da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, incisos III e IV, da CRFB/88) e do direito fundamental de propriedade limitado à sua função social (arts. 5º, incisos XXII e XXIII, da CRFB/88), tudo isso legitima a inferência de que o imóvel profissional constitui um instrumento necessário ou útil ao desenvolvimento da atividade objeto do contrato social, máxime quando se tratar de pequenas empresas, empresas de pequeno porte ou firma individual. A Lei 6.830/80, em seu art. 11, § 1º, determina que, excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre o estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, regra especial aplicável à execução fiscal, cuja presunção de constitucionalidade, até o momento, não restou ilidida. Destarte, revelou-se pelo STJ admissível a penhora de imóvel que constitui parcela do estabelecimento industrial, desde que inexistentes outros bens passíveis de serem penhorados. É preciso também que o executado tenha a incumbência de comprovar pontualmente que a penhora e venda do bem inviabilizariam o empreendimento.

O atual NCPC/15, assim como o anterior, CPC/73, não previram expressamente a impenhorabilidade do bem imóvel onde o indivíduo desenvolve suas atividades laborais, mantendo a regra da penhorabilidade. A LEF inclusive em seu art. 11 previu a possibilidade de penhora apenas em casos excepcionais, onde, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção. O STJ, por conseguinte, entendeu conforme o julgado acima exposto que para entrar no conceito de excepcionalidade do art. 11 da LEF, e efetivar-se a penhora, deverá o credor comprovar que tal conduta não trará prejuízos irreparáveis ao devedor, em destaque ao seu direito de moradia ou ao objeto principal de seu trabalho, se comprovado pela parte a condição de imóvel utilizado para atividade laboral. Este ato de comprovação por parte do executado protegerá o imóvel e desconstituirá a penhora, caso esta já tenha ocorrido, ou não permitirá sua futura efetivação.

O motivo-mor atribuído para a proteção pelo STJ, ante os direitos fundamentais, foi a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, da livre iniciativa (art. 1º, incisos III e IV, da CRFB/88) e o direito de propriedade limitado à sua função social (art. 5º, incisos XXII e XXIII, da CRFB/88). O rol das impenhorabilidades do ordenamento pátrio objetiva sedimentar o mínimo patrimonial necessário a existência digna do executado, impondo ao processo executório certos limites.

Neste contexto, no ano de 2016, o Recurso Especial n. 1224774, o STJ<sup>463</sup> ratificou mais uma vez este entendimento de que impenhorabilidade do art. 649 inciso V do CPC/73,

<sup>463</sup>STJ. Recurso Especial 1224774. Disponível em:

correspondente ao atual art. 833 do CPC/2015, protege não somente as pessoas singulares, mas também os empresários individuais, as pequenas e as microempresas, onde os sócios exerçam sua profissão pessoalmente, alcançando os bens necessários às suas atividades.

Note-se ainda que em 2010 foi editada a Súmula n. 451, onde o STJ<sup>464</sup> considerou legítima a penhora da sede estabelecimento comercial. Isso tudo leva à legítima inferência de que é válida a discussão junto ao poder judicial, caso a caso, posto que o magistrado a seu crivo avaliará a possibilidade ou na extensão do benefício da impenhorabilidade, o que notadamente, embora traga insegurança jurídica, é benefício ao contribuinte.

### ***2.13.3.3 A Impenhorabilidade de Veículo de Baixo Valor que Auxilia Portador de Necessidades Especiais***

Em um outro caso, na decisão proferida no Recurso Especial 1436739<sup>465</sup>, julgado em 2014, o STJ concluiu pelo afastamento da penhora em uma execução fiscal, feita sobre um automóvel de baixo valor, com base no princípio da dignidade da pessoa. Embora o bem não esteja expressamente elencado na legislação como impassível de penhora, a Corte considerou que o mesmo era indispensável à existência digna do executado, ou seja, o interesse meramente patrimonial do credor colide com um interesse muito mais relevante, qual seja, a dignidade da pessoa humana. O rol das impenhorabilidades do ordenamento pátrio objetiva preservar o “*mínimo patrimonial*” necessário à existência digna do executado, impondo ao processo executório certos limites. Assim, a depender das peculiaridades do caso, as regras de impenhorabilidade podem ser ampliadas, de modo a adequar a tutela aos direitos fundamentais, como por exemplo: o direito à moradia, à saúde ou à dignidade da pessoa humana. Trata-se, portanto, da aplicação do *Princípio da Adequação* e da necessidade sob o enfoque do *Princípio da Proporcionalidade*.

Aqui ocorreu uma inovação jurisprudência pois consideraram os julgadores que a norma com o rol de impenhorabilidade não é taxativa, de modo que outros bens, a serem analisados conforme o caso pelo juiz, poderão receber essa proteção, com base no direito fundamental da dignidade da pessoa humana, esculpido no art. 1º da CRFB/88. Embora esta decisão geocêntrica esteja entre os melhores exemplos da interligação entre os direitos fundamentais e a execução, não tem cunho vinculativo. Não é, infelizmente, vista com frequência nos tribunais de primeira e

---

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201002142296&dt\\_publicacao=17/11/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201002142296&dt_publicacao=17/11/2016)> Acesso em 23 de maio de 2015.

<sup>464</sup> STJ. Súmula 451. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2015.

<sup>465</sup> STJ. Recurso Especial 1436739. Disponível em:

< [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200801379303&dt\\_publicacao=08/03/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801379303&dt_publicacao=08/03/2012)>. Acesso em 02 de dezembro de 2016.

segunda instância que se atrelam mais ao princípio específico da legalidade em questões de execução.

A LEF não possui um rol de bens impenhoráveis, como existia no art. 649 do CPC/73, genericamente no art. 833 do NCPC/15 (e outras normas esparsas no ordenamento jurídico como a Lei 8009/90 que trata da impenhorabilidade do bem imóvel de família), de modo que para as execuções fiscais, aplica-se subsidiariamente estas regras do processo civil, por determinação expressa do art. 1º da LEF. Desta maneira, pela letra da lei, os veículos podem ser penhorados, exceto se forem necessários ou úteis ao exercício de alguma profissão, como aventava o art. 649, V do CPC/73, regra que se repete no art. 833, V do NCPC/15.

No caso em epígrafe, contudo, o veículo não tinha uma destinação propriamente específica para o trabalho do executado. Todavia, considerou o STJ que além do veículo ter um valor ínfimo em comparação ao valor total da dívida, sua utilização garantiria um mínimo de dignidade ao indivíduo, uma vez que a pessoa proprietária era pai de um indivíduo incapaz, com necessidades especiais, que muito dependia do veículo para transportar-se à escolas e clínicas especializadas para seu tratamento, de modo que a tutela se mostraria proporcional como uma forma de respeitar o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, o qual figura como um direito fundamental.

O STJ asseverou em sua fundamentação<sup>466</sup> que uma “adequação” se coloca no mesmo plano dos valores, uma vez que o meio executivo e a forma de prestação não podem infringir o ordenamento jurídico para proporcionar a tutela. A necessidade, por sua vez, tem relação com a efetividade do meio de execução e da forma de prestação, isto é, com a sua capacidade de realizar na esfera fática a tutela do direito. É por tal motivo que essa última regra se divide em outras duas: a do meio idôneo e a da “menor restrição possível”. O meio de execução e a forma de prestação idôneos são aqueles que tem a capacidade de proporcionar faticamente a tutela. Estes, porém, embora idôneos na prestação da tutela, devem causar a menor restrição possível à esfera jurídica do réu. Quando o meio de execução e a forma de prestação são idôneos e, ao mesmo tempo, causam a menor restrição possível, eles devem ser considerados os mais idôneos ou os mais suaves para proporcionar a tutela, ou seja, o meio mais idôneo é o meio necessário, resultando da aplicação conjunta do meio idôneo e da menor restrição possível.

Há uma clara desconstrução legislativa pela jurisprudência que obrigatoriamente leva ao colóquio mental de refletir quais motivações levam o legislador a calar-se em não prever regras de impenhorabilidade para situações de clara vulnerabilidade. A proposição do julgado, contudo, é espetacular e está intimamente ligada aos direitos fundamentais. Contudo, se reconhece que deveria estar também, pontualmente e previamente prevista a exceção na legislação, para não ficar ao

<sup>466</sup> MARINONI, Luiz Guilherme Marinoni e ARENHART, Sérgio Cruz. *Curso de processo civil*. Vol. III. São Paulo: RT, 2016. p. 82.



arbítrio singular do julgador, e pelo princípio da isonomia, para valer a todos, não só a quem invoca a tutela jurisdicional. Da forma hoje arbitrada nos tribunais brasileiros, tem-se como se existisse uma lei para cada caso jurídico, conforme a cabeça de cada juiz na análise da vida do contribuinte executado. Não deixa de ser também uma interferência entre os poderes.

Da forma como a norma foi tratada pelo poder judiciário no caso anteriormente relatado, tudo por ser impenhorabilizado, dependendo do caso a ser avaliado pelo juiz. Se esta fosse a vontade da norma, estaria assim transcrito na legislação. Eis um exemplo em que um princípio legislou na caneta do juiz: criou dois critérios objetivos de impenhorabilidade, qual sejam, ter apenas um veículo de baixo valor, cumulado com um filho deficiente.

#### ***2.13.3.4 O Registro do Devedor em Cadastros Nacionais de Restrição ao Crédito***

Outro caso que merece nota, é a tônica dada pelo STJ ao Recurso Especial n. 1533206<sup>467</sup>, julgado no ano de 2016, onde foi compreendido pela possibilidade do juiz determinar o protesto de uma dívida, ou seja, uma obrigação pecuniária já lastreada em sentença que transitou em julgado, além de permitir a inscrição do devedor nos cadastros nacionais de restrição ao crédito, para que a tutela jurisdicional fosse efetiva de forma eficiente e pudesse assim garantir os direitos fundamentais de sobrevivência da criança.

O caso especificamente, era de uma sentença judicial que previa a obrigação de um pai de pagar pensão alimentícia a seu filho menor. Como o pagamento não foi honrado, a sentença foi protestada como título executivo judicial, o que em termos práticos, significa dizer que o nome do pai foi para um cadastro nacional de maus pagadores, assiduamente consultado pelo comércio geral. Essa restrição tem o condão de inabilitar o indivíduo para a realização de compras a prazo, ter contas em bancos, realizar financiamentos e outras transações comerciais semelhantes. O STJ, novamente com base no direito fundamental da dignidade humana, no caso da criança, considerou correta o protesto da sentença, pois era uma forma de compelir o devedor ao pagamento aligeirado dos seus deveres, e assim garantir o bem-estar do menor.

O STF em caso específico muito famoso frente às execuções fiscais, ao julgar no ano de 2016 a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 5135<sup>468</sup>, e também a ADI n. 5127 compreendeu pela viabilidade do ato de Protesto da CDA, a qual é um título extrajudicial. Tal posicionamento não se baseou no fato da Corte acreditar se tratar de um direito fundamental do

<sup>467</sup>STJ. Recurso Especial 1533206. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1533206&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 01 de dezembro de 2016.

<sup>468</sup>STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5135. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=ADI&numero=5135&origem=AP>> Acesso em 23 de abril de 2017.

poder público a cobrança eficiente do tributo. Compreendeu, na verdade, não ser uma afronta ao direito fundamental do indivíduo o ato do Protesto e cadastro em serviços de proteção ao crédito, por conta que tal sanção administrativa nada tem desproporcional pelo incumprimento tributário.

O protesto é um instituto do direito cambial e se materializa no registro formal e solene em órgão público de uma dívida, a qual será incluída num cadastro nacional de não pagadores, o que restringe fatalmente o acesso ao crédito tanto público quanto privado pelo devedor cujo nome lá conste. Compreendeu o STF que a utilização do protesto pela fazenda pública para promover a cobrança extrajudicial das CDA's, e assim acelerar a recuperação de créditos tributários é constitucional e legítima. Uma vez que se o privado pode, o estado também deve ter a mesma prerrogativa, não havendo constrangimento. A norma questionada frente à CRFB/88 foi o parágrafo único do art. 1º da Lei 9.492/1997, o qual foi acrescentado pelo art. 25 da Lei 12.767/2012 o qual incluiu expressamente as CDA's no rol dos títulos sujeitos a protesto.

Vale mencionar que de acordo também com a PGFN, o índice de recuperação do crédito tributário atrasado, quando somente protestado e não executado passou de 1% (um por cento) para 19% (dezenove) em três anos da aplicação do protesto, ou seja, quase vinte vezes maior que o crédito apenas enviado à execução fiscal<sup>469</sup> pela União<sup>470</sup>.

### ***2.13.3.5 A Impenhorabilidade do Imóvel Dado em Usufruto a Pessoa em Situação Vulnerável***

Adiante, em outro julgado, no Recurso Especial 950663<sup>471</sup>, de 2012, sem efeito vinculativo, o STJ compreendeu pela impenhorabilidade da nua-propriedade, de um imóvel, dado em usufruto vitalício por um filho, o qual passou a morar de aluguel, à sua mãe, pessoa idosa. A Corte compreendeu de forma espetacular que o direito à moradia se constitui num direito constitucional fundamental, indispensável à composição de um mínimo existencial para vida digna, sendo certo que o princípio da dignidade da pessoa humana constitui-se em um dos baluartes da CRFB/88, razão pela qual deve nortear a exegese das normas jurídicas, mormente aquelas relacionadas a direito fundamental.

---

<sup>469</sup>PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Brasil. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h\\_37806\\_interpgfn\\_site/noticias\\_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de19](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h_37806_interpgfn_site/noticias_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de19)> Acesso em 17 de novembro de 2016.

<sup>470</sup> PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Brasil. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em 15 de janeiro de 2017.

<sup>471</sup>STJ. Recurso Especial 950663. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=+950663&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.

O julgado ainda acrescentou como argumento para evitar a penhora, a necessidade de proteção à família, ao idoso como integrante do núcleo familiar. Note-se, contudo, que não há previsão legislativa que proteja a nua-propriedade de penhora. Frisa-se: a regra é pela penhorabilidade. A impenhorabilidade precisa estar descrita ou na CRFB/88 ou na legislação. Salvo as jurisprudências do STJ não vinculativas que entendem que a impenhorabilidade pode ser avaliada caso a caso, a regra é avaliar o que está descrito na norma.

No caso em questão, o STJ compreendeu pela impenhorabilidade da nua-propriedade mesmo sem discricção na norma para esta restrição. Com base nos princípios constitucionais afetos aos direitos fundamentais, entre eles o direito à dignidade da pessoa humana atrelado ao direito à moradia, à proteção do idoso, e à proteção da família a penhora foi desfeita. Referendou-se ainda a tese de que os direitos fundamentais não são apenas aqueles inscritos no art. 5º da CRFB/88, mas todo os outros presentes no corpo constitucional com densidade jurídica suficiente para assim serem considerados. O direito à moradia está previsto no caput do art. 6º, o princípio da dignidade da pessoa no art. 1º, a proteção à família no art. 226 e ao idoso no art. 230, todos da CRFB/88.

Estabeleceu também a Corte nesta decisão que o direito à moradia está citado na Declaração Universal dos Direitos Humanos - DUDH, aprovada em 1948 pela Assembleia Geral da ONU, tendo o Brasil como um dos seus signatários. A citada Declaração estabelece que toda a pessoa tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e à sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, *moradia*, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis (art. 25, §1º).

### ***2.13.3.6 O Respeito a Interpretação da Normas como Direito Fundamental***

Há um julgado muito salutar da lavra do STJ, proferido no Recurso Especial n. 1251566<sup>472</sup>, ano de 2011, onde ficou assentado certos critérios para a interpretação das normas, principalmente nos casos em que certa proteção jurídica legislativa não tenha sido prevista anteriormente a própria edição da norma. Para a Corte, o brocardo latino “*in claris cessat interpretativo*” vem perdendo espaço na hermenêutica jurídica e cede à necessidade de se interpretar todo e qualquer direito a partir da proteção efetiva do bem jurídico, ainda que eventual situação fática não tenha sido prevista, especificamente, pelo legislador. *In casu*, a liberação pelo poder judiciário de um benefício social, para o indivíduo cujo critério de enquadramento não estava descrito na norma, mas se adequava a outros objetivos da mesma norma, entre eles o direito à moradia, era possível diante

<sup>472</sup> STJ. Recurso Especial 1251566. Disponível em:

< <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1251566&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> > Acesso em 02 de dezembro de 2016.

da interpretação do caso, frente à lacuna da regra, escorado nos princípios constitucionais, em destaque os direitos fundamentais em termos genéricos.

### ***2.13.3.7 A Relativização da Coisa Julgada frente aos Direitos Fundamentais***

Em um outro processo, também da lavra do STJ, advindo do julgamento, de caráter não vinculativo, de um Agravo Regimental, proferido na Medida Cautelar n. 12581<sup>473</sup>, no ano de 2011, em Ação Rescisória de coisa julgada, compreendeu a Corte que somente na hipótese de colisão entre os direitos fundamentais é que se deve admitir, a "*relativização da coisa julgada*", fazendo-se uma ponderação dos bens envolvidos, com vistas a resolver a conflito e buscar a prevalência daquele direito que represente a proteção a um bem jurídico maior. Apenas nas situações de colisão entre direitos fundamentais é que é cabível suspender, via provimento cautelar judicial, a execução da decisão rescindenda, a fim de que outro direito fundamental em jogo, que represente a proteção a um bem jurídico maior do que aquele da segurança jurídica decorrente da coisa julgada, prevaleça.

O caso chama atenção pois tratava de assuntos eminentemente constitucionais, que deveriam ficar na esfera de argumentação do STF, mas foram recebidos e apreciados em mérito pelo STJ, mesmo sem a existência de questões propriamente associadas à problemas com a legislação federal. O STJ decidiu argumentando com base única nos direitos fundamentais e suas teorias. O caso em si permeou no mérito o direito à garantia da coisa julgada material, determinada em uma sentença, já em execução civil, e a sua imutabilidade decorrente de um direito fundamental, previsto no art. 5º, inciso XXXVI da CRFB/88. Contudo, a Corte compreendeu que o direito fundamental à segurança jurídica decorrente da coisa julgada não é absoluto, porquanto pode ser relativizado quando se chocar com outros direitos fundamentais de igual importância hierárquica. Consequentemente, somente nessas situações é que seria cabível suspender, via provimento cautelar judicial, a concretização de certa atuação a fim de que outro direito fundamental em jogo, que represente a proteção a um bem jurídico maior do que aquele da segurança jurídica decorrente da coisa julgada, prevaleça.

A decisão neste julgado foi pela negativa de provimento do recurso, de modo que a execução civil não foi suspensa, mesmo com a ação rescisória em curso, pois não foi comprovado o choque entre direitos fundamentais na situação em julgamento. Todavia, se houvesse logrado o recorrente provar o choque entre os direitos fundamentais, a Corte reconheceu a possibilidade de uma suspensão da execução enquanto de desenhasse a ação rescisória da sentença.

---

<sup>473</sup>STJ. Agravo Regimental em Medida Cautelar 12581. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200700502193&dt\\_publicacao=15/06/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200700502193&dt_publicacao=15/06/2011)> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

### 2.13.3.8 A Prescrição e os Direitos Fundamentais

No julgado emitido no Recurso Especial n. 1165986<sup>474</sup> no ano de 2011, em especial caso sobre a responsabilização pecuniária por danos morais e materiais por tortura cometida pelos agentes do estado durante a década de setenta, nos idos da ditadura miliar, em douta lição, prescreveu o STJ a exigibilidade a qualquer tempo dos consectários às violações dos direitos humanos é possível e decorre do princípio de que o reconhecimento da dignidade humana é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz.

O raciocínio da Corte neste caso desenvolveu-se pela possibilidade de pagamento de uma indenização em dinheiro por parte do estado-membro a pessoa que comprovadamente tenha sofrido durante a ditadura militar torturas físicas de policiais, sem que haja a incidência da prescrição para o pedido reparatório decorrente de afronta direta aos direitos humanos. Ainda que a CRFB/88 somente tenha sido promulgada o ano de 1988, anos depois do evento danoso, que no caso era em 1964, o princípio fundamental da dignidade da pessoa, assentaria em qualquer tempo reparação. À luz das cláusulas pétreas constitucionais, é juridicamente sustentável para o STJ assentar que a proteção da dignidade da pessoa humana perdura enquanto subsiste a república federativa, posto seu fundamento. Consectariamente, não há falar em prescrição de ação que visa implementar um dos pilares da república, máxime porque a constituição não estipulou lapso prescricional ao direito de agir correspondente ao direito inalienável à dignidade. Deflui da própria constituição que a dignidade da pessoa humana é premissa inarredável de qualquer sistema de direito que afirme a existência, no seu corpo de normas, dos denominados direitos fundamentais e os efetive em nome da promessa da inafastabilidade da jurisdição, marcando a relação umbilical entre os direitos humanos e o direito processual.

A situação narrada estava a reportar-se ao não reconhecimento da prescrição para reparação por parte do estado de casos de tortura, enfatizando-se que havia uma lei que permitia enquadrar os sofrendores do período da ditadura militar, mediante comprovação atual, e que tal norma não previa prazo para tal composição probatória. Após a inclusão do nome do indivíduo na lista de pessoas que efetivamente sofreram tortura durante a ditadura, a indenização estatal foi uma medida reconhecida pelo Poder Judiciário, por enquadrar-se o ilícito não numa simples agressão, mas num verdadeiro ato de tortura originária de afronta aos direitos fundamentais e direitos humanos. Assim, a prescrição usual das normas gerais de ações contra o estado, no caso do Brasil de 5 (cinco) anos, consoante o disposto no Decreto-Lei 4.597/42, em vigência, não seria a aplicável, pois se está diante de direitos constituídos com “*eficácia perpétua*”, e, portanto, também de reparação perpétua.

<sup>474</sup>STJ. Recurso Especial 1165986. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=200802796341&dt\\_publicacao=04/02/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=200802796341&dt_publicacao=04/02/2011)> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

Em consequência, tais ações só são imprescritíveis, diz a Corte, porque constituem o meio formal de atuação de direitos constituídos perpétuos e porque a CRFB/88 não estipulou lapso prescricional à faculdade de agir, correspondente ao direito inalienável à dignidade (contudo, vale ressaltar, que em qualquer matéria a CRFB/88 não prescreveu pontualmente prazos prescricionais).

Este entendimento também foi seguido pelo STF em alguns acórdãos, como por exemplo, o declarado no Recurso Extraordinário n. 715268<sup>475</sup>, julgado em 2014, em que assentou que a CRFB/88 não estipulou lapso prescricional à faculdade de agir, correspondente ao direito inalienável à dignidade, e como todos os atos de exceção (como a tortura durante o regime militar) são atos inexistentes, portanto, imprescritíveis para o requerimento de indenização. Contudo, não é um entendimento unânime do STF, como se vê na Ação Originária Especial n. 27<sup>476</sup> julgada anteriormente no ano 2011, onde o pleno por maioria, em caso singular e não vinculativo reconheceu a incidência da prescrição, ante a inexistência de preceito excepcional expresso na CRFB/88 sobre imprescritibilidade para ações referentes às condenações pecuniárias por violações anteriores aos direitos humanos. Este, certamente, é o entendimento mais prudente e seguro, pois de outro modo, todas as pessoas e descendentes que sofreram algum tipo de dano da república, reconhecida a partir do ano de 1889, poderiam vir com a mesma base de fundamentos requisitar algum tipo de indenização por prejuízo remoto.

Vale ressaltar que a CRFB/88 não recebeu expressamente todos os direitos fundamentais como imprescritíveis, indicando pontualmente os casos que assim seriam concebidos, e neles não se encontram os direitos fundamentais, ou os direitos humanos.

O art. 5º, XLII prevê que a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, o inciso XLIV constitui crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares (no caso o terrorismo), contra a ordem constitucional e o estado democrático. O art. 37 § 5º estabelece também como sem prazo prescricional as ações de ressarcimento do erário contra aqueles que lhe causem prejuízo decorrente de improbidade administrativa. E o art. 231 § 4º define que o exercício do direito dos índios às suas terras é imprescritível, tendo como marco regulatório a terra que ocupavam na promulgação da constituição.

A reboque, há mais de uma década o STJ, por sua vez, havia criado a tese de que a reparação por danos ambientais contra particulares e também contra o estado omissivo, inclusive por atos anteriores a CRFB/88 seriam imprescritíveis por se tratar de um direito inerente à vida, de

---

<sup>475</sup>STF. Recurso Extraordinário 715268. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28715268%2E+OU+715268%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z75zl5y>>. Acesso em 02 de dezembro de 2016.

<sup>476</sup>STF. Ação Originária Especial 27. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=27&classe=AOE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 02 de dezembro de 2016.

caráter fundamental e essencial à afirmação dos povos. Em exemplo, no Agravo Regimental no Recurso Especial 1421163<sup>477</sup>, no ano de 2014, onde o STJ reafirmou que as infrações ao meio ambiente são de caráter continuado, motivo pelo qual as ações de pretensão de cessação dos danos ambientais também seriam imprescritíveis.

Contudo, em 2016 tudo mudou, pois, o STF ao decidir em regime vinculativo de repercussão geral, Tema n. 666, asseverou no Recurso Extraordinário 669069<sup>478</sup> que é prescritível a ação de reparação de danos à fazenda pública decorrente de ilícito civil, seja em matéria de direitos humanos e direitos ambientais. O que certamente foi a melhor decisão, posto que além do STJ não ter competência para a avaliação sobre os direitos fundamentais, embora o faça de maneira muito habitual, não se pode deformar as palavras da constituição, ou mesmo incluir o que não foi previsto.

### ***2.13.3.9 O Processo de Execução e o Direito Fundamental ao Devido Processo Legal Seguro***

Também merece destaque em matéria de direitos fundamentais, a decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial n. 746524<sup>479</sup>, no ano de 2009, com referência ao trâmite de um processo de execução, onde se reconheceu numa ação que visava a anulação da uma sentença, proferida em uma ação de Embargos à execução, que o devido processo legal deveria ser mantido em respeito aos direitos fundamentais, e que somente óbices previamente descritos na lei, poderiam desconstituir uma sentença. A parte desejava reconhecer uma contestação como nula no processo. O prazo era de 15 (quinze) dias e a citação se deu por hora certa, de modo que o prazo para a contestação deveria se iniciar a partir da data da juntada do mandado de citação, devidamente cumprido, mas o réu contou o prazo a partir do recebimento da carta a que se refere o art. 229 do CPC/73.

Mas a revelia do réu não foi acolhida porquanto, foi constatando um por erro do serviço forense, ao digitar na carta expedida ao réu expressamente que o prazo para responder a ação, querendo, seria de 15 (quinze) dias, contados da data da juntada do aviso de recebimento nos autos, e não da data da entrega da carta. O réu se defendeu cumprido o prazo que o mandando judicial determinava, e não o outro prazo previsto na lei. E, portanto, não poderia ser prejudicado. Fixou-se

---

<sup>477</sup>STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1421163. Disponível em:

<<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1421163&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

<sup>478</sup>STF. Tema 666. Recurso Extraordinário 669069. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=669069&classe=REREG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

<sup>479</sup>STJ. Recurso Especial 746524. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=746524&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

que o processo civil não pode esconder armadilhas e surpresas para as partes, a cercear injusta e despropositadamente uma solução de mérito. A moderna interpretação das regras do processo civil deve tender, na medida do possível, para o aproveitamento dos atos praticados e para a solução justa do mérito das controvérsias. Os “*óbices processuais não podem ser invocados livremente*”, mas apenas nas hipóteses em que seu acolhimento se faz necessário para a proteção de direitos fundamentais da parte, como o devido processo legal, a paridade de armas ou a ampla defesa.

A epígrafe foi clara de que o devido processo legal é um direito fundamental ao indivíduo, de modo que modificações na interpretação dependerão sempre de uma análise criteriosa do bem em risco, pois o processo não é um fim em si mesmo, de modo que se o mérito está viável para análise, e filigranas jurídicas não podem destruí-lo.

Contempla-se assim uma farta citação dos direitos fundamentais nas decisões do STJ, o que mostra que este importante tema foi banalizado na esfera infraconstitucional e serve para base de qualquer decisão, sem critérios realmente bem adequados, e que tragam efetivamente segurança jurídica ao jurisdicionado.

Na maioria dos casos a interpretação feita pelo STJ de afronta a alguns direitos fundamentais sequer mencionou o artigo da CRFB/88, ou retirou alguma norma do mundo jurídico, por intermédio do controle difuso de constitucionalidade, entrepartes. Limita-se o STJ a dar uma interpretação simplesmente citando direitos fundamentais para afastar a aplicação de alguma norma ou parte dela.

Há, desta maneira, uma afronta constante aos direitos fundamentais, pela sua vulgarização na interpretação da norma. O fato importante é que num estado com uma constituição federal mais voltada para a dogmática social como o brasileiro, os direitos fundamentais acabaram por tornarem-se justificativa para qualquer decisão contra o estado. Qualquer pessoa, a qualquer momento, em qualquer ação, pode invocar uma afronta a um direito fundamental sobre qualquer situação. O juiz sempre terá base para julgar contra o estado, de modo que quando for um caso importante, relevante, de grande densidade jurídica, a resposta dada à sociedade poderá ser ofuscada pela mesmice, e desconfiança de base fundamental, talvez, até mesmo por comoção popular.

#### ***2.13.3.10 Os Direitos Fundamentais entre os Particulares***

Numa análise minuciosa, até mesmo a relação entre privados, numa execução civil, pode invocar a tutela jurisdicional, com base nos direitos fundamentais.



No ano de 2005 o STF ao julgar o Recurso Extraordinário n. 201819<sup>480</sup> compreendeu pela primeira vez a possibilidade de se buscar a eficácia e efetivação dos direitos fundamentais também nas relações privadas.

*In casu*, um indivíduo na qualidade músico e integrante de uma associação civil privada foi expulso de tal entidade, sem que lhe fossem assistidos previamente os direitos de contraditório e ampla-defesa. Ainda que figure basicamente na seara privada, tal associação tem voto em algumas decisões tomadas por uma outra associação também civil, mas de reconhecido interesse público, que desenvolve serviços para o governo. Assim, do alvitre da decisão foi compreendido que as violações a direitos fundamentais não ocorrem somente no âmbito das relações entre o cidadão e o estado, mas igualmente nas relações travadas entre pessoas físicas e jurídicas de direito privado. Assim, os direitos fundamentais assegurados pela CRFB/88 vinculam diretamente não apenas os poderes públicos, estando direcionados também à proteção dos particulares em face dos poderes privados.

A corte constitucional aclamou que a vedação aos direitos constitucionais fundamentais no caso poderia restringir a própria liberdade de exercício profissional do associado, por não mais participar do quadro de agremiados. Contudo, não deixou a decisão de somar o argumento de que o caráter público da atividade exercida pela associação legitimava ainda mais a aplicação de todos os direitos fundamentais entre os privados.

### **2.13.3.11 Os Direitos Fundamentais Individuais**

A CRFB/88 ao descrever expressamente alguns direitos como fundamentais, no art. 5º, não excluindo outros do corpo constitucional, atribuiu em seu *caput* a importante premissa de que tais direitos fundamentais são de cunho coletivo, e também “individual”. Embora não tenha havido uma distinção expressa de qual direito fundamental se protege no plural, no singular ou em ambos os casos, a carta magna brasileira entabulou a proteção literal expressa só para alguns poucos direitos de forma individual, a citar: o respeito a privacidade do indivíduo dentro da sua casa; a pena por um crime será individual; os sindicatos poderão também proceder na defesa de direitos individuais; é crime de responsabilidade do presidente da república atos que atentem contra os direitos individuais; o ministério público deverá defender direitos individuais indisponíveis; a defensoria pública deverá promover também a defesa dos direitos individuais.

---

<sup>480</sup>STF. Recurso Extraordinário 201819. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28201819%2EENUME%2E+OU+201819%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zllgq7u>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

E também o art. 145 da CRFB/88 prevê em seu § 1º que “*sempre que possível*”, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os “*direitos individuais*” e nos termos da lei, “*o patrimônio*”, os “*rendimentos*” e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando se estabelece a distinção entre direitos fundamentais individuais e direitos fundamentais coletivos, os primeiros reportam-se com facilidade à concepção de “liberdades individuais”.

No que se refere aos direitos fundamentais individuais, a CRFB/88 somente os considerou de forma muito genérica. As dezenoves vezes em que a expressão é citada no texto constitucional referem-se mais a direitos individuais referentes à esfera criminal: ao direito de reunir-se livremente, e a autonomia da imprensa e liberdade do pensamento. A concepção de direitos fundamentais individuais, no sentido da pessoa viver como desejar, desde que não atrapalhe a coletividade, não foi pontualmente encampada nestes termos pelo constitucionalismo brasileiro e também português. Ambos vêm se posicionando pelo complexo senso de intervenção estatal até mesmo em direitos mezinhos como impedir o indivíduo de modificar seu nome quando adulto para outro que melhor lhe aprouver, ou proibir a venda conjugada, e conseqüentemente a compra, de lanches para crianças com brinquedos.

No que tange à CRP/76, as referências aos direitos individuais são bem objetivas em apenas dois casos: no art. 67 ao tratar da família, pois bem estabelece no item n. 2 que o estado tem o dever de protegê-la, e para tanto, na alínea ‘d’ deve garantir a liberdade individual de planejamento familiar. No art. 78 ao dispor sobre a fruição e criação cultural, previu no item 2, alínea ‘b’ que incumbe ao estado apoiar as iniciativas que estimulem a produção artística individual e coletiva, nas suas múltiplas formas e expressões.

A tábua portuguesa<sup>481</sup> dos direitos fundamentais não fez distinção entre individuais e coletivos. A CRFB/88 também não o fez propriamente, mas os citou expressamente no título do art. 5º sem fazer a distinção de quais direitos seriam individuais e quais direitos seriam considerados coletivos. Embora a constituição brasileira tenha sido promulgada em 1988, somente há poucos anos a concepção sobre os direitos fundamentais individuais começou a ser mais presente nas decisões judiciais, em destaque as proferidas em casos importantes pelo STF.

---

<sup>481</sup> A questão sobre os direitos fundamentais individuais em um estado social como Portugal ainda exige muito aprimoramento. Um exemplo muito simples é que o Ministério da Justiça de Portugal até hoje determina quais são os vocábulos admitidos e não admitidos em nome próprio, de modo que a pessoa não tem a liberdade para escolher o nome do seu filho, além daqueles que o estado permite. Disponível em: IRN. Instituto dos Registos e Notariado. <[http://www.irn.mj.pt/sections/irn/a\\_registral/registos-centrais/docs-da-nacionalidade/vocabulos-admitidos-e/](http://www.irn.mj.pt/sections/irn/a_registral/registos-centrais/docs-da-nacionalidade/vocabulos-admitidos-e/)> Acesso em 04 de maio de 2017.

Consta como uma das primeiras decisões em que a densidade constitucional e sua força foram desafiadas, a proferida num caso nos idos do ano de 1993, pouco tempo após a promulgação da CRFB/88, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 293<sup>482</sup>, onde começava a sedimentar-se uma nova ordem constitucional.

Arrebata-se do corpo da decisão deste julgado o entendimento de que o poder absoluto exercido pelo estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso, portanto, respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional, pois uma Constituição escrita não configura uma mera peça jurídica, não é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos povos e nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica do poder judiciário porque “*são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade*”. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos.

O veredito se deu pela improcedência da ação que visava a inconstitucionalidade de uma medida provisória, que não havia sido convertida em lei. A CRFB/88 era uma novidade jurídica que ainda estava sendo interpretada, mas começou de bom modo, tendo o STF determinado o cumprimento integral do jovem texto mandamental, ou seja, se a medida provisória não foi convertida em lei no prazo constitucional, não haveria mais que se falar em inconstitucionalidade. Bons tempos aparentemente se anunciavam para a interpretação dos direitos fundamentais, o que posteriormente debandou para o que se vê atualmente: um ativismo judicial que traz insegurança jurídica e desigualdade entre os litigantes, onde o manejo dos princípios passou a ser um monopólio das cortes de vértice sem critérios legislativos e com fundamentações extremamente subjetivas.

Anos mais tarde, o STF, junto ao Recurso Extraordinário n. 597165<sup>483</sup>, deliberou no ano de 2014, um caso onde foi contestada uma lei distrital que proibia a instalação de postos de gasolina junto aos supermercados. A corte compreendeu que tal lei era constitucional, e não afrontava os direitos individuais dos proprietários do empreendimento, uma vez que o interesse público, no caso a segurança das pessoas, deveria sobressair, e era competência do estado legislar sobre tal proteção. No choque entre o interesse da segurança dos clientes do supermercado e o direito ao livre comércio

---

<sup>482</sup> STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 293. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=293&classe=ADIQO&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>483</sup> STF. Recurso Extraordinário 597165. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=597165&classe=REAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

com a venda do combustível no mesmo local, sobressaiu-se o segundo. Mesmo que todas as regulamentações de segurança fossem seguidas, e não houvesse nenhum estatuto técnico proibindo a unificação dos dois empreendimentos, supermercado e posto de gasolina no mesmo terreno, o STF compreendeu que o Distrito Federal poderia sim legislar criando limitações em prol de uma segurança mesmo que em tom demasiado, em prol da população.

O sustentáculo da decisão está que o estatuto constitucional das franquias individuais e liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros.

É válido citar também que no ano de 2011, no Recurso Extraordinário n. 477554<sup>484</sup> o STF deu um dos maiores passos do constitucionalismo sul-americano, ao reconhecer as uniões estáveis entre pessoas do mesmo sexo como entidades familiares para todos os fins de direito. Foi uma decisão em vanguarda sobre os direitos individuais no Brasil,

A Corte alicerçou que o “*princípio da dignidade da pessoa humana*” é o vetor interpretativo, o verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente no país, traduz-se de modo expressivo, em um dos fundamentos em que se assenta, a ordem republicana e democrática consagrada pelo sistema de direito constitucional positivo.

O STF também firmou a existência de um “*princípio constitucional da busca da felicidade*”, que decorre do núcleo de que se irradia o postulado da dignidade da pessoa humana, e assume um papel de extremo relevo no processo de afirmação, gozo e expansão dos direitos fundamentais, qualificando-se, em função de sua própria teleologia, como fator de neutralização de práticas ou de omissões lesivas cuja ocorrência possa comprometer, afetar ou, até mesmo, esterilizar direitos e franquias individuais. Assiste, por isso mesmo, a todos, sem qualquer exclusão, o direito à busca da felicidade, um postulado constitucional implícito, que se qualifica como expressão de uma ideia-força que deriva do princípio da essencial dignidade da pessoa humana.

A corte constitucional arbitrou que as pessoas têm o direito individual constitucional não expresso da busca pela felicidade. E neste interim, os direitos fundamentais servem como fatores que neutralizam práticas ou omissões que afetem franquias individuais, ou seja, liberdades individuais, no caso, de uma minoria. De todo o contexto, conclui-se então que a liberdade

<sup>484</sup> STF. Recurso Extraordinário 477554. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=477554&classe=REAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

individual é um direito fundamental, e deste modo se extrai que o interesse público não mais é igual ao interesse da maioria, uma vez que grupos não podem ir contra um direito inalienável.

O dever de pagar tributo também está interligado com o direito a liberdades individuais. O indivíduo tem o direito fundamental de não ser extirpado enquanto pessoa natural de um mínimo existencial, por conta da cobrança de tributos<sup>485</sup>.

Um outro processo que deve ser mencionado, é a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF n. 187<sup>486</sup>, julgada no ano de 2014, pelo STF, o qual por seu turno, julgou um alegórico caso, onde se discutia a configuração ou não do crime de “apologia ao crime”, tipificando conduta, pela participação em passeatas, realizadas em espaços públicos (ruas, avenidas e praças), que defendessem a liberação do uso de maconha no país, as chamadas “marchas da maconha”. A Corte compreendeu pela atipicidade criminal, com base nos direitos fundamentais relacionados às liberdades individuais de expressão.

### ***2.13.3.12 Os Direitos Fundamentais Individuais na Área Tributária***

Há milhares de julgados na área tributária junto ao STF, uma vez que o sistema tributário lá entabulado permite sempre a busca de uma última palavra deste órgão constitucional. Com a implementação dos filtros processuais, em destaque do art. 1030 do NCPC/15, e a sedimentação da jurisprudência por intermédio da repercussão geral, e dos acórdãos paradigmas, prevista no art. 1040 do NCPC/15<sup>487</sup> o número de processos que chegam hoje ao STF e ao STJ tecem a diminuir nos próximos anos<sup>488</sup>.

---

<sup>485</sup>Cogitar um estado que permita que pessoas do mesmo sexo se casem, numa superdimensão interpretativa do art. 226 § 3º da CRFB/88 (“*Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento*”), mas que por sua vez, também consinta que este mesmo casal seja expropriado de bens materiais mínimos para a quitação de tributos, seria (e é) uma aberrante interpretação dos direitos fundamentais individuais.

<sup>486</sup>STF. Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 187. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=187&classe=ADPF&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>487</sup>NCPC/15. Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma: I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior; II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior; III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior; IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada. § 1º A parte poderá desistir da ação em curso no primeiro grau de jurisdição, antes de proferida a sentença, se a questão nela discutida for idêntica à resolvida pelo recurso representativo da controvérsia. § 2º Se a desistência ocorrer antes de oferecida contestação, a parte ficará isenta do pagamento de custas e de honorários de sucumbência. § 3º A desistência apresentada nos termos do § 1º independe de consentimento do réu, ainda que apresentada contestação.

<sup>488</sup>No ano de 2016, o STF proferiu quase cem mil decisões. A média de processos que chegam anualmente até a Corte Constitucional é desta mesma proporção habitual. Parte desta realidade desgastante provém da concentração de direitos estabelecidos na CRFB/88, entre eles o próprio sistema tributário nacional, o que permite que um pequeno processo envolvendo o pagamento de IPTU de um município, até mesmo de valor muito baixo,

E um exemplo raro sobre cobrança tributária que chegou ao STF, foi a análise da constitucionalidade da apreensão por parte do fisco, sem uma ordem judicial, dos livros contábeis de uma empresa, que estavam dentro de um escritório de contabilidade. Claramente, havia o choque entre o direito ao sigilo profissional, e o direito à investigação tributária administrativa. No *Habeas Corpus* n. 93050<sup>489</sup> julgado no ano de 2008 pelo STF, foi decidido que o local onde o indivíduo desenvolve suas atividades, ou seja, o compartimento privado laborativo, não aberto ao público, onde alguém exerce sua profissão é inviolável, tanto quanto a casa da pessoa.

A inviolabilidade do domicílio é um direito fundamental, naturalmente de cunho individual, previsto no art. 5º, XI da CRFB/88, o qual prevê que a casa da pessoa é seu asilo inviolável e ninguém nela pode penetrar sem o consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial. Pronunciou-se a Corte que não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Os poderes do estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao estado, é somente lícito atuar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, considerados, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído CRFB/88, a qual prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários e restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do estado.

Assim, para p STF, a circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela CRFB/88, e pelas leis dela decorrentes, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os direitos

---

possa ser objeto de um Recurso Extraordinário, em que pese o NCPC/15 tenha restringido ainda mais a sua admissibilidade. Dados estatísticos do STF disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=atendimentoStfEstatisticas&pagina=estatisticas>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>489</sup>STF. *Habeas Corpus* 93050. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=93050&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de junho de 2016.

fundamentais revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo judiciário, sob pena de inadmissível subversão dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites inultrapassáveis que restringem os poderes do estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros.

Vê-se neste caso que se a formação do crédito tributário, advindo de uma sonegação, se deu com base em informações colhidas a partir da invasão de um escritório profissional. Logo, ainda que tenha o fisco o poder de apreender documentos, se estará diante de uma transgressão constitucional, que culminará na extinção de toda a dívida, e conseqüentemente da ação penal e das execuções fiscais em trâmite, ante a nulidade absoluta de cunho formal, se o escritório não tiver liame comercial, ou seja, aberto ao público. Neste julgado, o STF considerou que a dignidade do profissional e a incolumidade do local onde desenvolve suas atividades deveriam ser resguardadas em prol dos direitos fundamentais individuais.

Em outro caso, igualmente da seara fiscal, recitado no Recurso Extraordinário n. 673707<sup>490</sup>, no ano de 2015, oriundo de um *Habeas Data*, e que atualmente ainda está à espera de extensão em regime de repercussão geral vinculativa, o STF examinou uma conjectura em que o contribuinte solicitava à Administração Fiscal Federal informações sobre seus próprios dados, os quais constavam num cadastro interno e sigiloso da Receita Federal, o que lhe fora negado após pedido realizado administrativamente. Em decisão a favor do contribuinte, compreendeu a Corte Constitucional que configuraria uma afronta direta aos direitos fundamentais individuais negar o acesso a dados de natureza fiscal ao próprio contribuinte, que embora fossem secretos e de uso exclusivo do órgão público, correspondiam aos interesses autônomos da pessoa, além de que seu fornecimento não traria quaisquer riscos à sociedade. Aos contribuintes foi assegurado constitucionalmente o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão da necessidade de preservar o status de seu nome, planejamento empresarial, estratégia de investimento e, em especial, a recuperação de tributos pagos indevidamente. As informações fiscais conexas ao próprio contribuinte, se forem sigilosas, não importa em que grau, devem ser protegidas da sociedade em geral, segundo os termos da lei ou da constituição, mas não de quem a elas se referem.

Em outro interessante caso afeto aos créditos tributários, no *Habeas Corpus* 112851<sup>491</sup>, julgado no ano de 2013, o STF determinou a concessão de uma ordem, para que a outra Corte, o

---

<sup>490</sup> STF. Recurso Extraordinário 673707. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=673707&classe=RERG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>491</sup> STF. *Habeas Corpus* 112851. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=112851&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STJ, avaliasse um caso cujo o exame havia sido anteriormente negado. O cenário era de uma empresa que teve apreendido em seu interior vários documentos, com ordem judicial, a pedido da Receita Federal, feito por intermédio da PGFN. A dívida tributária ainda estava sendo discutida pelo contribuinte em âmbito administrativo. Na ementa indicou o julgado que na perspectiva dos direitos fundamentais de caráter judicial e de garantias do processo, é cabível o writ, porquanto, efetivamente, encontrava-se o paciente sujeito a ato constritivo, real e concreto do poder estatal. Em suma, entendeu o STF que se o contribuinte, no caso uma empresa, estava participando do processo administrativo, e não se negava a entregar documentos, tampouco estava a prejudicar o andamento do procedimento fiscal, assim não haveria que se invadir pela surdina judicial civil a empresa para apreensão de documentos. Como o crédito não estava definitivamente constituído, e havia uma ação criminal concomitantemente em trâmite, ao juiz dos feitos da fazenda também não caberia naquele momento a competência para o deferimento da apreensão de documentos. Houve um reconhecimento indireto de direitos individuais fundamentais da empresa. E principalmente, do abuso estatal cometido na figura do estado-juiz.

Aqui, pensa-se, correu mal a corte constitucional. Na seara criminal só haverá abertura de processo se o crédito estiver definitivamente constituído. E o fisco não tem como constituir o tal crédito sem todos os documentos que pode a empresa estar escondendo. Andarão todos em círculos viciosos sem fim. Como nenhuma pessoa é obrigada a fazer prova contra si mesmo, nem pessoa singular nem pessoa coletiva, é possível que muitos documentos necessários para o lançamento fiscal poderiam estar sendo realmente sonegados. E de nada adiantará constituir um crédito tributário, pra depois o próprio fisco, de ofício, buscar a sua reforma *in pejus*, através então de uma ordem judicial de busca e apreensão de documentos que talvez nem mais existam. E o juízo da vara da fazenda é completamente autônomo do juiz criminal, e, portanto, poderia ter determinado a ordem de busca e apreensão documental. A comprovação de que este julgamento foi constitucionalmente equivocado e que a apreensão dos documentos pois que fundamentada em nada afrontava direitos fundamentais da empresa, além de ser necessário para primeiro constituir corretamente o crédito tributário, e depois dar seguimento a ação penal, estava na Súmula Vinculante n. 24, nascida em 2009, a qual estipulou que não se tipifica crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo. Esta percepção já vinha sendo aplicada pelo STF desde o ano de 2003, quando do julgamento do pedido de *Habeas Corpus* 81611<sup>492</sup>, onde formou-se jurisprudência remansosa no sentido de que o crime de sonegação fiscal articulado no

<sup>492</sup>STF. *Habeas Corpus* 81611. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=81611&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.



art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 somente se consumaria com o lançamento definitivo do tributo.

O STF também assinalou algumas considerações na área material de direito tributário, interligadas aos direitos fundamentais individuais, nos idos do ano de 2004, ao julgar a ADI n. 3128<sup>493</sup>, e considerar constitucional uma lei federal que passou a prever a possibilidade de tributação dos rendimentos de aposentadoria, dos já então aposentados, servidores públicos, de todas as esferas, com a incidência do tributo chamado contribuição social previdenciária. Colidiram aqui muitos direitos fundamentais, entre eles a garantia ao ato jurídico perfeito com o princípio da igualdade, uma vez que a regra não se estendia aos empregados da iniciativa privada, integrantes do regime geral de previdência social. Contudo, a Corte compreendeu que como se aludia a um tributo, e não existe direito adquirido ao “*não pagamento do tributo*”, a norma era constitucional, pois não afrontava qualquer liberdade individual dos aposentados, uma vez que os mesmos não possuíam direitos constitucional à imunidade tributária sobre os proventos.

O STF emendou que não há no ordenamento jurídico brasileiro, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

Por outro lado, a questão da afronta ao princípio da igualdade, posto que a tributação passaria a ocorrer somente na aposentadoria dos servidores públicos e não dos privados passou longe de ser cogitada.

No remoto ano de 2003, também da lavra do STF, em decisão monocrática, este compreendeu na ADI n. 2552<sup>494</sup> pela inconstitucionalidade de uma lei estadual, que havia criado uma “*taxa de expediente*”, somente para as empresas seguradoras de veículos, cujo valor era exponencialmente superior ao preço do próprio serviço, o que configurava visível e exclusivo objetivo arrecadatório, e portanto, confiscatório, e notoriamente sem base isonômica.

Da ementa desta decisão saca-se valorosa base de interpretação em prol do “*princípio da proporcionalidade*” e do “*princípio da razoabilidade*”. O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o estado se acha investido. E dentre as garantias constitucionais que

---

<sup>493</sup>STF. ADI 3128. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3128&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

<sup>494</sup>STF. ADI 2552. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2552%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/bnwhzj3>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização de qualquer tributo com efeito confiscatório. A CRFB/88 ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, “*o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais*”.

O estado, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo “*princípio da razoabilidade*”, que traduz-se numa limitação material à ação normativa do poder legislativo. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis. O “*princípio da proporcionalidade*”, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do estado no exercício de suas funções, qualificando-se como um parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao estado não lhe outorga o poder de suprimir, ou de inviabilizar quaisquer direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte, o qual dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos.

Em 1999, no julgamento da ADI 2010<sup>495</sup> em importante lição, o STF reconheceu como um direito fundamental do contribuinte o direito a uma tributação de índole “*não confiscatória*”. Após uma década praticamente da promulgação da CRFB/88, o STF havia bem enfretado tema. Esta era uma ilação um tanto óbvia, uma vez que o art. 150, IV trás a proibição do uso do tributo com efeito de confisco.

Para o STF, ao menos na formação dos ministros da Corte à época, o argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na CRFB/88, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas.

Assiste assim ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o “*direito de contestar*”, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou

---

<sup>495</sup>STF. ADI 2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2010&classe=ADIMC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

que revele caráter confiscatório. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes.

A identificação do efeito confiscatório deveria ser feita, na visão do STF, em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte, considerando o montante de sua riqueza (renda e capital), para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído, condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira. Resultará configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

### ***2.14 As Súmulas Vinculantes e a Temática Tributária***

A Súmula Vinculante<sup>496</sup> é um instrumento constitucional e processual, previsto no art. 103-A da CRFB/88, criada por emenda constitucional no ano de 2004. Consta a partir de então que o STF poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após *reiteradas decisões sobre matéria constitucional*, aprovar enunciado que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação a todos os órgãos do poder judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. A súmula vinculante tem por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Trata-se de uma nova lógica no sistema constitucional brasileiro que passou a privilegiar a ascensão do precedente jurisprudencial, na concepção de que as decisões dos tribunais superiores, no caso o STF, fossem replicadas obrigatoriamente pelas demais instâncias judiciais, e também pela administração pública.

Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula vinculante aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá o uso de um recurso processual chamado de Reclamação

---

<sup>496</sup>STF. Súmulas disponíveis em:

<[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados\\_Sumula\\_Vinculante\\_STF\\_Resumido.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_Resumido.pdf)> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

diretamente ao STF, após esgotados todos os recursos cabíveis, que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

Nos países do *common law*, um instrumento como a Reclamação é prescindível para que a eficácia normativa se torne efetiva. O respeito aos *binding precedents* é pressuposto e tradição do sistema. A experiência mostrou, contudo, que não é isso o que ocorre no Brasil. O cabimento de Reclamação é essencial para a efetividade do respeito ao precedente, pois não há a tradição neste sentido, bem ao contrário, há mesmo alguma resistência em aceitar a ampliação dos precedentes vinculantes, por se considerar que estes interferem indevidamente na independência e no livre convencimento dos juízes. E a correção das decisões que violam os precedentes judiciais pelo sistema recursal tradicional pode levar muitos anos. Consequentemente, só é possível falar em eficácia normativa forte, por ora, para aqueles casos em que é cabível a Reclamação<sup>497</sup>, a qual exige primeiramente o esgotamento dos recursos nas instâncias inferiores.

Até janeiro de 2017 constavam a edição de 56 súmulas vinculantes. Ano após anos, desde a edição da primeira em 2009, novos temas são debatidos e consolidado o entendimento. Sua importância é de sobremaneira proeminente na área tributária, uma vez que toda a base do sistema tributário nacional está esculpida no corpo constitucional. De forma bem específica, há quinze delas, o que demonstra como a questão tributária causa dúvidas e roga por mais certezas. Algumas delas são relacionadas às questões de direito processual tributário, outras foram de direito material. Alguns enunciados são originários de jurisprudência forte, outros a discussão foi acirrada, e em outros casos, o debate foi insólito.

A gênese das súmulas vinculantes não foi outra senão o excesso da controvérsia na interpretação constitucional, principalmente, nos assuntos tributários. Embora tenha criado um paradoxo, de que o juiz pode desobedecer uma lei, mas não pode deixar de aplicar uma súmula vinculante, diminuiu seriamente a insegurança em muitos pontos jurídicos fiscais.

Cita-se com relevância a Súmula Vinculante n. 08 a qual sedimentou como inconstitucional qualquer norma que trate de prescrição e decadência do crédito tributário, caso não esteja no bojo de leis complementares federais, nos moldes exigidos pelo art. 146 da CRFB/88.

A Súmula Vinculante n. 12, por sua vez, compreendeu pela impossibilidade de cobrança de taxa de matrícula anual nas universidades públicas, ante o direito constitucional da gratuidade de ensino previsto art. 206, IV da CRFB/88. Compreendeu-se que o estado não pode tributar o fornecimento do direito à educação, sob nenhum prisma.

---

<sup>497</sup> BARROSO, Luís Roberto e MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro*. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 15, n. 03, p. 09-52, jul./set. 2016. Disponível em: <<http://www.luísrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2016/11/Barroso-Campos-Mello-Ascens%C3%A3o-dos-Precedentes.pdf>> Acesso em 25 de maio de 2017.

Já a Súmula Vinculante n. 19 especificou que não afronta o art. 145, II da CRFB/88, uma taxa cobrada, exclusivamente, em razão da prestação de serviço público de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis. Em outras palavras, embora tenha um fato gerador e uma base de cálculo muito semelhantes a de um imposto sobre o patrimônio, essa semelhança não significa completa identidade, uma vez que o texto constitucional, no art. 145, §2º da CRFB/88, veda que taxas e impostos tenham a mesma base de cálculo, e portanto, não incorreria em inconstitucionalidade.

E no mesmo caminho, a Súmula Vinculante n. 29 também interpretou o art. 145, §2º da CRFB/88 e estribou a convicção de que a adoção, no cálculo do valor de uma taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra, é possível constitucional. O caso específico se referiu sobre a utilização da metragem do imóvel, que já é parte da base de cálculo de imposto sobre a propriedade territorial urbana - IPTU, para compor a base de cálculo da taxa municipal de serviço público de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis.

Outra Súmula Vinculante, a de n. 21 entendeu pela inconstitucionalidade de qualquer norma que exija depósito ou arrolamento prévio de bens ou dinheiros para a admissibilidade de qualquer recurso na área administrativa, inclusive, para a discussão da formação de um crédito tributário. O ponto de discussão foi o expresso direito fundamental previsto no art. 5º, XXXIV, 'a' da CRFB/88. O contribuinte tem o direito de utilizar-se dos meios administrativos previstos na legislação para discutir a cobrança tributária sem a necessidade de realizar pagamentos parciais da dívida ou arrolar bens, uma vez que a todos são assegurados independentemente do pagamento de taxas o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Esta súmula abarca grande relação com as execuções fiscais pois até sua edição inúmeras ações eram propostas principalmente em âmbito federal, já com bens arrolados administrativamente, predestinados à penhora. Enquanto há discussão administrativa sobre o tributo, o crédito não está completamente constituído, não sendo constitucional que a Administração exija garantia para o juízo ainda administrativo. Havia, efetivamente, uma afronta ao direito fundamental de propriedade pela exigência patrimonial ainda na fase de constituição da dívida tributária. E também uma afronta ao direito fundamental de petição que ficava atrelado indevidamente a ao pagamento de uma parte da dívida, em conjunto com o direito ao pleno contraditório. Atualmente, o contribuinte, pode, inclusive, existindo na legislação a previsão de recurso administrativo de segundo grau, utilizar-se do mesmo sem o pagamento de nenhuma quantia, salvo as pequenas taxas administrativas de protocolos e outros emolumentos de encaminhamentos e porte.

Na mesma esteira tributária, a Súmula Vinculante n. 24 veio afastar a existência de crime material contra a ordem tributária, prevista em legislação federal, antes que haja o lançamento

administrativo definitivo do tributo pela administração fiscal. Esta súmula influenciou muito o trâmite das execuções fiscais. Ato corriqueiro até então era a instauração de ações penais por sonegação tributária antes de concluídos os processos administrativos fiscais que deram azo a descoberta do ilícito. Mesmo quando um inquérito policial reconhece um caso de sonegação tributária, é certo que tais valores deverão ser liquidados administrativamente, e portanto, o contribuinte mesmo sonegador ainda tem o direito de manifestar-se antes do lançamento tributário (diferentemente de Portugal, onde o ministério público pode proceder a liquidação em conjunto com a ação penal). Ainda que diante de uma ilicitude de natureza tributária, a constituição do crédito tributário originariamente sonegado, ou mesmo a aplicação de uma multa após um auto de infração, também devem dar ensejo ao contribuinte de defender-se, antes de sua constituição definitiva, em respeito aos direitos fundamentais do contraditório e da ampla defesa. Nesta súmula foi devidamente ponderada a violação ao direito fundamental do contraditório e da ampla defesa.

A Súmula Vinculante n. 28, que também em muito se relaciona com a execução fiscal fundou a tese de que é inconstitucional a exigência normativa de depósito prévio em dinheiro para a admissibilidade de uma ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário, seja qual for a temática. Examinou-se aqui novamente o direito fundamental de petição, como também o direito de acesso à justiça do art. 5º XXXV da CRFB/88 e o inciso LV o qual garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Note-se aqui que esta súmula não se aplica à ação de Embargos à execução fiscal, que exige a garantia do juízo, mas somente às ações autônomas, ordinárias, que visem a declaração de inexistência do crédito tributário que virá a ser lançado, ou ações anulatórias de lançamentos já concluídos que visam sua anulação, ou mesmo de medidas cautelares. Igualmente, nenhuma destas ações tem o condão de suspender por si só a exigibilidade do crédito tributário, necessitando da ordem judicial, que poderá ou não suspender a execução fiscal em trâmite. Ressalta-se que depósito é condição para suspender a execução fiscal, não para discuti-la.

Há também sedimentada a Súmula Vinculante n. 31 a qual alicerçou a tese de inconstitucionalidade de lei que preveja a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre operações de locação de bens móveis, por não se tratar efetivamente um serviço. Especificamente, compreendeu-se que embora o art. 156, III da CRFB/88 determine que os serviços de qualquer natureza a serem tributados serão definidos em lei complementar federal, tais serviços não podem abranger as atividades que não se constituam juridicamente em obrigações de fazer, como por exemplo, a locação, a qual se constitui numa obrigação de dar.

A Súmula Vinculante n. 32 no que lhe concerne, afastou a incidência do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS, estadual, da alienação de salvados de sinistros pelas

seguradoras, por não considerar os restos automobilísticos como um produto. Considerou o STF que as carcaças de veículos não são mercadorias, uma vez que saem do patrimônio do segurador e vão para a seguradora por vínculo contratual de compensação financeira, e não visando lucro advindo de circulação de produto habitualmente comerciável. Igualmente, seria um caso de incompetência do sujeito ativo, posto que os contratos de seguro somente podem ser tributados pelo imposto federal sobre operações de seguro, chamado de IOF, nos moldes do art. 153, V da CRFB/88.

Em outra tese fixada, a Súmula Vinculante n. 40 considerou que a contribuição federativa aos sindicatos não tem natureza de tributo, e portanto, não é obrigatória, e somente pode ser cobrada dos que voluntariamente se filiam ao seu respectivo sindicato profissional, nos moldes do que prevê o art. 8º, inciso IV da CRFB/88, o qual tipifica que a assembleia geral dos sindicatos fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva.

Neste trajeto, tem-se a Súmula Vinculante n. 41 a qual sedimentou antigo entendimento já muito consolidado na jurisprudência de todo o país, de que o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado pela cobrança de taxa dos contribuintes, pela impossibilidade de se especificar e dividir a quantidade do serviço aferido de forma individual. O art. 145, II da CRFB/88 em seu inciso II impõe que as taxas poderão ser cobradas em razão do poder de polícia, ou seja, o poder fiscalizatório, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Como o custo da iluminação pública não pode ser dividido entre todos os contribuintes, conforme o efetivo uso, o pagamento deste serviço prestado pelo poder público não poderá ser realizado mediante algum tipo de taxa.

Aqui vale frisar que para resolver esta situação jurídica, uma vez que a maioria dos municípios do Brasil mantinha a cobrança desta taxa, já no ano de 2002, foi feita uma emenda constitucional, o art. 149-A da CRFB/88, criando um tributo, com natureza de contribuição, para o custeio do serviço de iluminação pública. O efeito prático, para o contribuinte, contudo foi irrelevante.

Em outro caso salutar, o STF editou a Súmula Vinculante n. 48 a qual ajustou pela constitucionalidade de lei que preveja a cobrança de ICMS no momento do desembarço aduaneiro de mercadoria importada do exterior, num legítimo caso de exigência antecipada do tributo, antes da ocorrência de seu fato gerador. Ao interpretar o art. art. 155, § 2º, IX, 'a', da CRFB/88 a Corte compreendeu que a entrada do bem ou mercadoria no território brasileiro já permite a cobrança do tributo, não sendo necessária sua entrega efetiva ao importador.

Em outro momento, o STF deu luz à Súmula Vinculante n. 50 convencionando que uma norma legal, que tão somente altere o prazo de recolhimento de uma obrigação tributária, no caso,

de uma contribuição social, não se sujeita ao princípio constitucional da anterioridade tributária nonagesimal, previsto no art. 195, § 6º da CRFB/88 nem da simples anterioridade, do art. 150, III, "b", da CRFB/88.

A Súmula Vinculante n. 52 por seu lado, ao dar interpretação ao art. 150, VI, "c" da CRFB/88 assentou que um imóvel permanece imune ao pagamento de IPTU quando em propriedade de partidos políticos, inclusive suas fundações, e também das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

E por fim, a Súmula Vinculante n. 53 fixou que compete a justiça federal especial do trabalho a execução fiscal de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto de condenação constante das sentenças que proferir e nos acordos por ela homologados, não sendo necessário o ajuizamento específico de uma execução fiscal, ao pacificar a compreensão do art. 114, VIII, da CRFB/88.

Certamente, nos próximos anos, o STF irá proferir muitas súmulas vinculantes, máxime em matérias tributárias, e a elas afetas. Sendo esta segurança jurídica *a ratio* do preceito, não se a vê como um engessamento do direito tributário, mas uma forma de manter a igualdade nas decisões judiciais pelo país, a fim de que o exercício do direito não se seja uma loteria, conforme o juiz, mas uma confiança no sistema.

A seguir, no próximo capítulo será examinada a estrutura básica dos sistemas tributários de Portugal e do Brasil, dentro das suas nuances constitucionais, e, também de direitos fundamentais.



## CAPÍTULO III

### O SISTEMA TRIBUTÁRIO

*Sumário: 3.1 Concepções de Direito Tributário 3.1.1 As Significações do Conceito de Sistema Tributário 3.1.2 O Conceito Jurídico de Tributo 3.2 O Sistema Tributário no Brasil 3.2.1 Hierarquia das Normas em Matéria Tributária 3.2.2 As Espécies Tributárias 3.2.3 Espécies Tributárias Nominadas 3.2.4 Repartição de Receitas Tributárias 3.3 Sistema Tributário Português 3.3.1 Espécies Tributárias em Portugal 3.3.2 Tributação sobre o Consumo 3.3.3 Tributação sobre os Rendimentos 3.3.4 Tributação sobre o Patrimônio 3.3.5 A União Europeia e a Questão Tributária Para Portugal 3.3.6 Diretivas Fiscais do Conselho da União Europeia 3.3.7 A Abordagem Tributária na Constituição Portuguesa 3.4 Conflito entre a Arrecadação dos Tributos e a Efetivação do Orçamento 3.5 A Necessidade de Sintonia entre a Instituição e a Cobrança 3.6 Política Fiscal e as Finanças Públicas 3.7. O Orçamento em Portugal 3.8 O Orçamento no Brasil 3.9 A Arrecadação Tributária como Meio de Efetivação do Princípio da Dignidade*

#### **3.1 As Concepções de Direito Tributário**

Na linha de interpretação do posicionamento do termo direito, dentro de um estado, democrático, constitucional, inclui-se o direito tributário não como um ramo autônomo da ciência jurídica, posto que não existem matérias jurídicas distintas, mas apenas um direito separado apenas didaticamente para auxiliar o estudo.

O direito tributário e o direito financeiro são dois ramos da parte do direito que se denomina doutrinariamente direito público. A lei tributária como parte do sistema legal e como um setor das ciências jurídicas regula os atos e procedimentos pelos quais o estado e, comumente, outros órgãos públicos obtêm riqueza das economias privadas sujeitas ao imposto, acentuand-se a diferença entre ambos, para dispor dos meios monetários essenciais para o cumprimento de seus fins institucionais<sup>498</sup>.

Com vista à satisfação das necessidades coletivas, o estado historicamente passou a desenvolver uma extensa atividade tendente à obtenção de receitas e à realização de despesas, a partir um conjunto de normas jurídicas. Estas atividades desdobram-se numa série de operações, das mais variadas índoles, desde a elaboração do orçamento, a aquisição de receitas patrimoniais, e os gastos. Uma parte de toda essa complexa atividade se destaca pela especial situação em que os particulares ficam perante o estado: é a que tem em vista a cobrança das receitas, que o estado, no exercício do seu poder de império, exige coativamente. Assim, de maneira autonomizada, nasceu o direito tributário, o qual tem por objeto as normas que regulam a cobrança dos tributos<sup>499</sup>.

---

<sup>498</sup> GAFFURI, Gianfranco. *Diritto tributario: parte generale e parte speciale*. 6.ed. Padova – Itália: Cedam, 2009. p. 05.

<sup>499</sup> COSTA, José Manuel M. Cardoso da. *Curso de direito fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 1970. p.02.

No Brasil há uma tendência de utilizar os termos direito tributário e direito fiscal na mesma oportunidade. No entanto em Portugal o direito fiscal pode ser confinado ao estudo das relações jurídicas somente dos impostos e dos princípios jurídicos respeitante à criação, extinção e modificação desta espécie tributária, no que se pode designar como um direito dos impostos. Já a expressão direito tributário é amplíssima, pois abrange todas as receitas coativas, onde se incluem também os impostos, as taxas, as contribuições especiais e ainda as receitas parafiscais, ou seja, dentro dele está inserido o direito fiscal, pois engloba o estudo das relações jurídicas relativas à exigência de todas as prestações ablativas exigidas aos particulares.

O direito tributário, neste contexto, apresenta-se como um conjunto de regramentos que regulam as regras de cobrança de tributos do ente público frente ao particular, ou também entre os próprios. Tem-se hoje uma latente transdisciplinariedade entre o direito tributário e todos os demais ramos do direito, em destaque os superiores direitos fundamentais. Um olhar global totalizante sobre tantas disciplinas jurídicas é impossível. Mas sem uma visão sistemática do ordenamento jurídico é pouco provável que se tenha uma resposta adequada às necessidades da sociedade. Nada favorece um pensamento reducionista, voltado para definições que não levam em consideração partes e as suas complexas inter-relações. Há uma dialética infinita de interconexões na interpretação do direito tributário com os demais ramos jurídicos.

Aqui vale seguir ainda a distinção entre direito financeiro, direito fiscal e direito tributário. José Casalta Nabais<sup>500</sup> desde logo define que o direito financeiro se estende por três setores bem diversos, a saber: o direito das receitas, o direito das despesas e o direito da administração ou gestão financeira.

O direito das despesas disciplina a utilização dos recursos financeiros para fazer face às diversas exigências financeiras dos entes públicos, fazendo parte fundamentalmente do ramo do direito administrativo, constituindo ainda outras organizações como direito orçamental, direito econômico e direito da contabilidade pública. O direito das receitas se distribuiu pelo ramo do direito patrimonial, referente aos bens públicos, do direito ao crédito público, que disciplina o recurso ao crédito por parte das entidades públicas e a gestão da dívida pública, e o terceiro então, o direito tributário.

É o direito tributário assim o direito das receitas coativas do estado e demais entes públicos em que, por seu turno, se escada o direito fiscal, ou o direito relativo ao setor mais importante pela densidade da arrecadação: as receitas unilaterais dos impostos. É, sem dúvida, uma ciência jurídica autônoma, com princípios próprios e bases hermenêuticas distintas de todas as outras ciências.

---

<sup>500</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 32.

### 3.1.1 As Significações do Conceito de Sistema Tributário

A locução “*sistema jurídico*” é frequentemente referida para designar as duas construções linguísticas: tanto o sistema prescritivo do direito posto quanto o sistema descritivo da ciência do direito. Esta, por sua vez, é responsável por estudar o sistema chamado “*nomoempírico*” do direito positivo, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, que Hans Kelsen chama de “*norma hipotética fundamental*”, cuja função consistem em legitimar a lei constitucional, outorgando-lhe validade sintática. À conta desse texto básico, as restantes normas do sistema distribuem-se em vários escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide as regras individuais de máxima concretude. Uma concepção dessa ordem propicia uma análise estática do ordenamento jurídico – nomoestática – e uma análise dinâmica do funcionamento do sistema positivo – nomodinâmica. Na primeira as unidades normativas são surpreendidas num determinado instante, como se fossem fotografadas, e no segundo, é possível indagar do ordenamento nas suas constantes mutações, quer no que diz com a criação de regras novas, quer no que atina às transformações internas que o complexo sistema de normas tem idoneidade para produzir.<sup>501</sup>

O sistema jurídico é aquele que se conhece, e que tem a consistência e o tamanho do agregado social ao qual se refere. Há uma estrutura caracterizada por um desenvolvimento vertical, no topo do qual se encontra a norma fundamental, ponto de origem do mesmo sistema. Abaixo desta norma primigênia e vários outros preceitos da ordem positiva, que imediatamente ou moderadamente derivam dela, estão outros dispostos de acordo com a ordem hierárquica de prioridade e efetividade do caminho mais estreito. Esta supremacia, de inevitável, também assume importância jurídica, confirmando às regras basilares de todo o sistema uma hierarquia específica quando a constituição, que é o órgão legislativo que as codifica, prescreve um procedimento especial para sua mudança e, em geral, para a aprovação de atos que comugam a mesma natureza<sup>502</sup>.

Todos os sistemas, de formas diferentes, chegam a um compromisso entre duas necessidades sociais: a necessidade de certas regras que podem, sobre grandes zonas de conduta, serem aplicadas com segurança por indivíduos privados a eles próprios, sem uma orientação oficial nova ou sem ponderar as questões sociais, e a necessidade de deixar certas regras em aberto, para a resolução ulterior através de uma escolha oficial e informada, questões que só podem ser adequadamente apreciadas e resolvidas quando surgem num caso concreto<sup>503</sup>.

---

<sup>501</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.144.

<sup>502</sup> GAFFURI, Gianfranco. *Diritto tributário: parte generale e parte speciale*. 6.ed. Padova – Itália: Cedam, 2009. p. 22.

<sup>503</sup> HART, Herbet Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Trad. de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986. p.143.

O “*sistema tributário*”, por sua vez, é um pedaço do “*sistema jurídico*”, e corrobora com a soberania dos estados. E é a soberania dita fiscal de cada país que por meio da constitucionalização da ordem pública define os princípios e critérios do sistema econômico, jurídico e social, as funções do mercado, a liberdade de iniciativa econômica, e as regras fiscais, subordinadas aos princípios tributários os quais distinguem a correção dos sistemas tributários locais<sup>504</sup>.

José Casalta Nabais<sup>505</sup>, por sua vez, também distingue o sistema fiscal do sistema tributário, avocando ao primeiro a deliberação constitucional especificamente somente dos impostos, e ao sistema tributário as demais espécies tributárias, ou também chamadas de tributos bilaterais.

Gabriel Ardant<sup>506</sup> já aduzia em sua época, pós-segunda guerra mundial, que o sistema tributário é sempre um elemento de muita confusão, pois o imposto, *forma o sistema, mas o sistema não é o imposto*, pois corresponde a algo mais complexo, como um conjunto cujas partes estão conectadas por uma simples justaposição ou mesmo pelo acaso, caso contrário, acabaria a ideia de um sistema fiscal que poderia não ser sistemático. Para o Autor francês, o sistema tributário não se encontra dentro dos tributos, mas os tributos se encontram dentro dele, pois do contrário, não haveria um sistema. Sem embargo, o sistema tributário é o conjunto de normas e princípios que indicam quais tributos podem ser cobrados, quando, de quem, onde, por quem, e como.

Pertencendo ao mesmo extrato da constituição, o sistema jurídico constitucional tributário pode ser visto como um subsistema jurídico, e realiza as funções do todo, disposto sobre os poderes capitais do estado, no campo das exações, ao lado de medidas que asseguravam as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende-se, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre a administração e os administrados. E ao fazê-lo enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas<sup>507</sup>.

*Exempli gratia* é o sistema tributário alemão, utilizado como uma base para a confecção dos sistemas brasileiro e português, o qual sempre foi muito aberto, pois sua lei fundamental não contém nenhuma orientação prévia expressamente determinada quanto ao conteúdo da legislação tributária ou mesmo de proteção ao contribuinte<sup>508</sup>. Contudo, embora os limites de tributação

<sup>504</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.167.

<sup>505</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 57.

<sup>506</sup> ARDANT, Gabriel. *Théorie sociologique de l'impôt*. Annales: Économies, Sociétés, Civilisations. Vol. 21, Número 5. Ano de 1966, Paris. pp. 1126-1129. Disponível em: <[http://www.persee.fr/issue/ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5?sectionId=ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5\\_421467\\_t1\\_1126\\_0000\\_3](http://www.persee.fr/issue/ahess_0395-2649_1966_num_21_5?sectionId=ahess_0395-2649_1966_num_21_5_421467_t1_1126_0000_3)> Acesso em 25 de novembro de 2016.

<sup>507</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.153.

<sup>508</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 463.

também não estejam na lei fundamental, foram constatados pouco a pouco pela doutrina jurídica e pela jurisprudência, incorporando-se de forma peculiar, indiretamente à constituição<sup>509</sup>.

Nos próximos itens serão estudados os sistemas tributários de Portugal e do Brasil, de onde já se apresenta uma grande distinção: absolutamente todos os princípios tributários, espécies tributárias, limitações ao poder de tributar, competência tributárias, repartições de receitas tributárias e indicações sobre as regras gerais de direito tributário foram esculpidas detalhadamente na CRFB/88, enquanto Portugal optou por regras mais enxutas e genéricas.

### 3.1.2 O Conceito Jurídico de Tributo no Brasil

As execuções fiscais não miram somente a cobrança de tipos tributários. A dívida notadamente de caráter tributário, quando devidamente constituída, seja de que origem for, poderá ser objeto de cobrança pela metodologia processual da execução fiscal. Mas com precisão pode-se afirmar que a maior parte das receitas dos estados desta geração são oriundas de tributos, uma vez que o poder público há muito descaracterizou-se de estado patrimonial, para um estado dito fiscal. E diante desta realidade, o estudo dos tributos é sempre um tema tão relevante, que deveria ser ensinado nas escolas, já nos anos iniciais da adolescência. A correta compreensão dos tributos é o primeiro paço para a formação de um indivíduo como cidadão.

Colhe-se, pela etimologia, que tributo, provem do latim, *tributum*, i, participio passado do verbo *tribuere*, cujos tempos primitivos são: tribuo, -is, -ere, tribui, tributum, que tem, dentre outros significados, o de distribuir, dividir ou “*repartir entre as tribos*”.

O tributo indica, em termos gerais, sempre algo foçoso, que é realizado independentemente da vontade de quem o sofre a cobrança, e, normalmente, contra seus desejos. O título legal de que deriva a reivindicação do órgão público e, correlativamente, a obrigação do contribuinte, desconsidera qualquer ato do contribuinte, intencionalmente préordenado para determinar os seus efeitos<sup>510</sup>.

Em Portugal não há na legislação um conceito literal de tributo a ser invocado para interpretação. E embora não seja dever da legislação conceituar, no Brasil, há uma fórmula tipificada para o conceito de tributo, o qual se encontra no art. 3º do CTN: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

<sup>509</sup> KIRCHHOF, Paul. *Staatliche Einnahmen*. In: ISENSSE. *Handbuch des Staatsrechts*. T.4. Heidelberg: Müller, 1990. §88. N. 53, p. 112.

<sup>510</sup> GAFFURI, Gianfranco. *Diritto tributario: parte generale e parte speciale*. 6.ed. Padova – Itália: Cedam, 2009. p. 05.

Esmiuçando este conceito, tem-se que os tributos são exigências instituídas pelo estado, aqui incluindo-se exclusivamente a administração direta e as autarquias. No Brasil, qualquer tipo de ônus cobrado por pessoa que não seja de direito público poderá ter qualquer tipo de denominação, mas jamais a de um tributo.

O art. 3º ao indicar a expressão “*prestação pecuniária*” designa que sua exigência e pagamento deve ser feita em dinheiro, não se aceitando a entrega de tributo *in natura*, ou seja, em bens, ou o tributo *in labore*, como trabalho e serviços, ainda que de cunho social. No que concerne aos bens, existe apenas uma exceção, que é a “*dação em pagamento*”, de bens imóveis, prevista no art. 156, XI do CTN, nos casos de interesse da administração.

No que concerne à expressão em “*moeda corrente*”, esta limita o pagamento somente em dinheiro, e na moeda do Brasil, no caso o Real. O art. 162, I do CTN (vale ressaltar com redação antiga do ano de 1966) prevê a possibilidade do pagamento do tributo por intermédio do título de crédito “cheque”, em que pese o seu exponencial decrescente desuso no Brasil.

Há muita discussão jurisprudencial em larga escala sobre a possibilidade de compensação tributária para pagamento de tributos com precatórios. Neste sentido, quando o precatório se referir exclusivamente a devolução de tributos pagos indevidamente, a Súmula 461 do STJ<sup>511</sup> tipificou a possibilidade de compensação como forma de pagamento, desde que com o mesmo ente público devedor, não podendo ser suas autarquias ou fundações, e diante de lei autorizativa. Em outras situações, contudo, a compensação não será possível, visto que o precatório precisa aguardar uma origem cronológica de pagamento, consoante o art. 100 da CRFB/88.

Quando o art. 3º do CTN reporta-se ao termo “*prestação compulsória*” tem-se em mente desde logo que a relação tributária entre o indivíduo e o Estado não é de natureza contratual, não é voluntária, não é facultativa e tampouco altruísta. É justamente pela supremacia do interesse público que se dá guarida a esta imposição unilateral por parte do estado, independentemente da anuência do contribuinte. Traduz-se assim o tributo numa receita derivada do patrimônio do contribuinte, dotada de caráter compulsória e coercitivo, posto que poderá o ente público utilizar-se de sua soberania e poder de império para carrear recursos no patrimônio do devedor quando a dívida não for paga adequadamente. Este traço de compulsoriedade na exigência deriva sempre do princípio da legalidade, afastando-se qualquer ato discricionário da administração pública. O caráter coercitivo denota sempre a figura da expropriação patrimonial e restrição de direitos, não havendo previsibilidade constitucional de prisão de devedores por inadimplemento tributário civil, salvo, obviamente, os casos de sonegação fiscal.

Neste íterim, absorve-se também a expressão “*sanção*”, posto que tributo jamais será uma punição em forma de multa ou qualquer outra penalidade. O STF inclusive já definiu no Tema

<sup>511</sup> STJ. Súmula 461. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

031<sup>512</sup> que é inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pelo fisco, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários.

O tributo não é multa, e a multa não é tributo, não obstante, a multa, que também sempre deve ser prevista em lei, passa a compor o tributo e conseqüentemente a própria obrigação principal após sua aplicação por conta de alguma penalidade, como atrasos no pagamento, e desrespeito as obrigações fiscais de cunho acessório. Paga-se o tributo, porque ocorreu o fato gerador e paga-se a multa, porque foi descumprida uma conduta estatal, donde o estado fundando no seu poder fiscal de punir, deve aplicá-la. Não há que se esquecer que existem multas sem qualquer ligação com a questão tributária, como multas aplicadas por condutas ilegais, como por exemplo, de trânsito, meio-ambiente, e relações de consumo.

Esta certamente é uma questão muito tormentosa e que talvez no futuro venha a ser completamente redefinida. Um pedófilo, por exemplo, não pode com base nesta interpretação pagar uma alíquota de imposto de renda maior que de qualquer outra pessoa, pois o tributo não é uma punição por sua conduta antissocial. Em exemplos mais cotidianos, e com a mesma fundamentação, o estado não pode impedir por dívidas tributárias, em reforço, um incumprimento simples e não uma sonegação, uma empresa de continuar a desenvolver suas atividades, de emitir notas fiscais, não pode proibir uma pessoa de prestar serviços, ou de assumir um cargo em concurso público.

De outra ponta, a própria constituição pode estabelecer restrições de direitos por dívidas tributárias, como a vedação à participação em processos licitatórios, como o caso previsto no art. 195, § 3º do CRFB/88, o qual define como exceção a questão sancionatória, por ser um impedimento, que toda pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o estado, nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

A CRFB/88, em seu art. 22, XXVII outorga à União a competência para editar normas gerais sobre licitação. Há, contudo, regras infraconstitucionais de validade temerária, mas vigentes, que exigem a regularidade fiscal, como a que pede o pagamento de contribuições previdenciárias para o registro de incorporações imobiliárias, a certidão negativa ou positiva com efeito negativo de débitos para financiamentos com bancos públicos, em destaque os imobiliários, para ter o direito ao procedimento empresarial de recuperação judicial, e mesmo o próprio registro de uma usucapião. Todos estes casos estão previstos em lei federal, são empecilhos ao participante.

---

<sup>512</sup>STF. Tema 031. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2561427&numeroProcesso=565048&classeProcesso=RE&numeroTema=31> Acesso em 23 de maio de 2017.

Em continuidade da interpretação do art. 3º do CTN tem-se que o tributo é instituído sempre por “lei”, ou seja, em nenhuma hipótese a incidência tributária pode ser instituída por outro instrumento legislativo, em plena atenção ao art. 150, I da CRFB/88. A única exceção advém do art. 62, §1º, III da CRFB/88, que prevê a possibilidade de institui-se tributo por intermédio de medida de provisória, exceto aqueles cuja regulamentação a própria constituição exige que seja por lei complementar, o que em termos gerais, restringe-se aos impostos extraordinários para os casos de guerra.

Na finalização do conceito de tributo, observa-se que a legislação entabulou que deverá sempre ser “*cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Quer isso dizer que a administração pública não tem o poder discricionário ou arbitrário de decidir pela oportunidade ou conveniência se irá ou não realizar a cobrança do tributo. Ela é obrigada a realizar o lançamento fiscal e proceder em todos os atos para a cobrança, consoante disposto também no art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional e incidência em condutas improbidade administrativa, com consequências punitivas no âmbito civil, penal, administrativo e eleitoral.

### **3.2 O Sistema Tributário no Brasil**

J.J. Canotilho<sup>513</sup> cognomina que na visão do constitucionalismo se criam muitos elementos de contestação quando se tenta regular o sistema tributário. Como a constituição consagrou no Brasil o federalismo assimétrico, e ainda pouco recortado, tratar assuntos como este exige uma capacidade analítica imensa que é a tentativa de resposta aos anseios da sociedade.

Contudo, o sistema tributário brasileiro existe, é eminentemente constitucional, e, mesmo que condenado à complexidade, em razão da estrutura federativa do país, com três níveis de governo (federal, estadual e municipal) e da enorme disparidade de níveis de desenvolvimento entre as regiões<sup>514</sup>, há que este sistema ser dia a dia examinado para assim deixar de ser menos capcioso para a exegese. Afinal, nas palavras do ex-ministro da fazenda do Brasil, em 1995, Osiris Lopes Filho “*imposto bom é imposto velho*”<sup>515</sup>, no sentido *ceteris paribus*, que é um imposto fácil de interpretar, administrar e de pagar, pois está num sistema constante que já foi estudado, analisado, seus procedimentos de cobrança já foram devidamente institucionalizados, a população já está acostumada, e não traz surpresas desnecessárias.

<sup>513</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. Entrevista. CONJUR, 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-out25/fimde-entrevista-jose-joaquim-gomes-canotilho-constitucionalista-portugues>>. Acesso em 25 de novembro de 2014.

<sup>514</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 189.

<sup>515</sup> LOPES FILHO, Osiris. *Imposto bom é imposto velho*. Entrevista. Disponível em:

<[http://novos estudos.uol.com.br/v1/files/uploads/contents/76/20080626\\_imposto\\_bom\\_e\\_imposto\\_velho.pdf](http://novos estudos.uol.com.br/v1/files/uploads/contents/76/20080626_imposto_bom_e_imposto_velho.pdf)>. Acesso em 08 de dezembro de 2016.



Um dos motivos para o sistema tributário ter sido completamente anexado ao texto constitucional é o de realmente manter-se lá, e certamente para dar maior segurança ao contribuinte, pois a sua alteração não pode ser feita a qualquer momento, e depende de um quórum qualificadíssimo. Há uma tradição cultural de se criar muitas leis no Brasil, e se alterá-las a todos o instante. Essa volatilidade em tempos de crise financeira do estado, o que costuma ser frequente, poderia criar muita insegurança jurídica. A mão-do-estado, todavia, não foi tão beneficente, pois deixou muitos assuntos na área tributária a serem dispostos por lei complementar, o que no fim acaba facilitando algumas intervenções parlamentares em desajuste com os direitos fundamentais do indivíduo enquanto contribuinte.

O legislador constituinte originário que promulgou a CRFB/88 optou por assim fundamentar todo o sistema tributário nacional no bojo constitucional com o intuito de evitar tão fáceis alterações, posto que uma emenda constitucional no Brasil, na matriz do art. 60, da CRFB/88, necessita de um quórum especial, formado por 3/5 (três quintos) de todos os representantes do congresso nacional, o qual é bicameral, devendo ser votada duas vezes, em cada uma das casas do poder legislativo: no senado e na câmara dos deputados. As emendas constitucionais não são vetadas ou sancionadas pelo presidente da república, o que ocorre com as leis ordinárias e leis complementares. Essa rigidez que acompanha as colunas de sustentação do sistema tributário, jaz como um espectro de garantia forte ao contribuinte de mais segurança jurídica, e tempo de adaptação para as alterações.

Em 2015, para o período de 2015-2018, o Brasil apresenta 81 (oitenta e um) senadores (com mandato de oito anos), três por cada um dos vinte e seis estados da federação, mais o distrito federal, e atualmente, por um critério populacional, 514 (quinhentos e catorze)<sup>516</sup> deputados federais<sup>517</sup> (com mandato de quatro anos).

### ***3.2.1 A Hierarquia das Normas em Matéria Tributária***

As fontes do direito tributário podem ser as mesmas fontes de outros ramos do direito, dentro de uma repartição apenas científica distintiva de seu conteúdo. Há amplos domínios de onde o direito pode advir, mas ainda, salvo evidentemente a *Teoria dos Direitos Fundamentais* (e quiçá também a *Teoria dos Direitos Humanos*), são as normas que assumem notadamente a força de aplicabilidade, eficácia e eficiência no direito tributário.

---

<sup>516</sup> SENADO FEDERAL. Disponível em <<http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/quorum-de-votacao>>. Acesso em 16 de junho de 2015.

<sup>517</sup> A Assembleia da República de Portugal, em comparação, é atualmente composta por 230 deputados. E há 21 deputados no parlamento europeu (2014-2019).

E neste quesito, o exame da organização e importância das normas não consegue escapar da polêmica *Teoria Pura do Direito* de Hans Kelsen<sup>518</sup>, a qual visou desenvolver uma teoria jurídica pura, isto é, purificada de toda a ideologia política e de todos os elementos de ciência natural, uma teoria jurídica consciente da sua especificidade porque consciente da legalidade específica do seu objeto. Para o Autor, o ordenamento jurídico assume para a representação de uma pirâmide, em cujo topo encontra-se a constituição, abaixo as leis gerais e mais abaixo os regulamentos, negócios jurídicos e sentenças. Acima dessa pirâmide, fora dela e fundamentando-a, situa-se a norma fundamental pressuposto de validade do sistema. Cada patamar descido dessa pirâmide representa um ato de produção normativa, e de outra parte, cada patamar subido representa um ato de execução normativa, caracterizando uma estrutura hierárquica. Esta norma fundamental é representada o supremo fundamento de validade de todas as normas jurídicas que formam o ordenamento jurídico.

E nesta atmosfera, a hierarquia das normas no Brasil em referência ao seu respeito e aplicabilidade é idêntica para todas as suas searas jurídicas, na seguinte e atual ordem decrescente, aqui defendida: 1) constituição federal; 2) emendas constitucionais; 3) tratados internacionais sobre direitos humanos ratificados em quórum qualificado; 4) súmulas vinculantes (não é norma, por não advir do poder legislativo, mas tem a força obrigatória vinculativa de uma norma, até mesmo comparável a uma emenda constitucional, em exemplo, a Súmula Vinculante n. 25 sobre a prisão do depositário infiel); 6) constituições estaduais; 7) leis complementares; 8) tratados internacionais devidamente incorporados ao ordenamento jurídico; 9) leis ordinárias, decretos-legislativos, leis delegadas, medidas provisórias; 10) decretos regulamentadores; 11) portarias, resoluções e instruções normativas. Há outras fontes, porém não classificadas como normativas, visto que sua origem não advém de um processo de construção regulamentadora *erga-omnes*, a citar: convenções coletivas de trabalho, contratos, decisões judiciais, decisões arbitrais.

O Brasil não possui nenhuma *norma comunitária* relevante de aplicação, como é o caso de Portugal com a UE. Note-se, que os municípios e os estados também editam normatizações as quais, por sua vez, quando em conflito aparente com as normas federais, por força do art. 24, §4º da CRFB/88, permanecem suspensas.

Destaca-se que no Brasil a interpretação feita pelo STF sobre acordos internacionais em matéria tributária foi no sentido de que eles, quando internalizados no ordenamento jurídico por intermédio de um decreto legislativo, após a aprovação do congresso nacional, e também a ratificação, promulgação e publicação por parte do presidente da república, passa a ter *status* de lei interna, na qualidade de lei ordinária. Deste modo, passa a regra do tratado a ter força hierárquica para suspender a eficácia de leis ordinárias internas que estiverem em contradição com o seu texto, não se sobrepondo, entretanto, às leis complementares. Neste caso, um conflito aparente entre o

<sup>518</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. xi.

tratado e uma lei teria que ser resolvido como é da praxe internacional, por intermédio do instituto da “denúncia do tratado”, junto aos órgãos exteriores competentes.

No Recurso Extraordinário n. 460320<sup>519</sup> a espera ainda de um deslinde pelo STF, houve o deferimento prévio de uma liminar que reconheceu que os tratados internacionais que versam especificamente sobre matéria tributária ocupariam posição própria – *supralegal* – no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, poderia estar acima das leis ordinárias e também das leis complementares, e não poderiam deixar de ser aplicados mesmo diante de norma posterior superveniente. A decisão sustentou que o tratado internacional, na verdade, não necessitaria ter *status* paritário com lei ordinária ou lei complementar, uma vez que possui assento próprio na constituição, com requisitos materiais e formais próprios.

### 3.2.2 As Espécies Tributárias

No ordenamento jurídico brasileiro, o sistema tributário está expressamente composto dentro do texto da CRFB/88. Contudo, inexistente um artigo exato no corpo constitucional que determine plenamente quais são as cinco espécies tributárias. Esta delimitação foi consagrada após muitas interpretações dissonantes advindas do STF, que considerou a existência constitucional de uma estrutura quintipartite, formada por tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições gerais.

No sistema brasileiro uma espécie tributária somente pode existir se estiver plantada na constituição, ou mesmo advenha, futuramente, por uma emenda à constituição. Não se presumem as espécies, de modo que se o poder público estiver a cobrar algo do particular, com natureza tributária, haverá de obrigatoriamente se encaixar em algum destes cinco tipos, sob pena de ser inconstitucional, ou incorpora-se numa relação de natureza privada com o estado. Embora o que defina um tributo seja a sua natureza jurídica e a lei que o instituiu, uma coisa é certa no Brasil: somente o estado cobra tributos, mas o estado evidentemente, não cobra “só” tributos.

Após um longo período de incertezas legislativas advindas da época da ditadura militar, as discussões que antecederam a promulgação da CRFB/88 foram cheias de cautelas, e é certo que os próprios congressistas não tinham a real noção do impacto futuro de tudo o que incluíram dentro do texto constitucional. Traumatizados, certamente, cheios de sonhos, mas com medo de novas e cruéis intervenções estatais e com receio da insegurança legislativa, optaram os constituintes por consolidar na carga magna brasileira muitos direitos aos indivíduos, como pessoa humana, e

---

<sup>519</sup>STF. Recurso Extraordinário 460360. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2322387>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

também, pontualmente, muitos princípios normatizados para proteger o indivíduo como contribuinte de intervenções fiscais perigosas, que beirassem ordens ditatoriais.

Mas estas prerrogativas ao contribuinte não vieram num texto que se possa nominar como organizado e objetivo. Há regras tributárias deslocadas por todo o tecido constitucional. São como retalhos textuais advindos do trabalho das diversas comissões que atuaram de forma separada durante a elaboração da constituição, e que depois unificaram o texto para a votação. Na ânsia de aprovação, não houve um cuidado maior de conceder uma exclusividade plena e total às questões tributárias, aglutinadas em somente uma parte da constituição. Existem artigos sobre os tributos realmente “*perdidos*” em outros contextos. Em exemplo, há regras tributárias de imunidade na parte exclusiva dos direitos fundamentais, regras de incidência tributária na parte de acesso à saúde, hipóteses de incidência na parte da política urbana, e até mesmo no capítulo que trata sobre a educação. E essa confusão foi sendo aos poucos interpretada e organizada pelo STF no decorrer dos anos.

Tal situação, todavia, não tira o brilho de todo o avanço normativo em favor do contribuinte e de um estado de direito mais forte e seguro que foi inaugurado com a CRFB/88. Houve, de fato, uma tentativa de organizar um capítulo exclusivo e extenso para os regramentos do sistema tributário, que é o Título VI, que trata da tributação e do orçamento, o qual está entre os artigos 145 e 162 da CRFB/88.

A partir da CRFB/88, segue como lei complementar de caráter geral, regulamentadora das normas gerais, o então Código Tributário Nacional, Lei 5172 de 1966, e mais uma infinidade de outras normas tributárias específicas. Como o Brasil é uma federação, há regulamentos em todos os municípios, em todos os estados e também em âmbito federal. Não é menos verdade dizer que o Brasil é sem dúvida o país com a maior e mais complexa legislação tributária do mundo<sup>520</sup>. Isso é uma grande distopia, que somente atrapalha a vida dos contribuintes. Uma legislação complexa demais é um grande entrave para a construção de uma relação jurídico-tributária justa entre estado e contribuinte. Um emaranhado das normas complexas, que o próprio fiscal tem dificuldade de entender, fere de morte a eficiência da administração pública, e notadamente macula qualquer garantia fiscal que possa ter o contribuinte. Isso comprova que a democracia não se efetiva com mais normas, pelo contrário, a desburocratização do estado, sempre toda pautada em normas, minuciosas e complexas, é a tendência do estado que quer cumprir seu papel frente à população.

---

<sup>520</sup> Para colorir a afirmação, relata-se o caso de um advogado que após 23 anos de estudos, coletou e imprimiu toda a legislação tributária brasileira, formando um livro que após impresso transformou-se numa obra de 7,5 toneladas e mais de 41 mil páginas. Disponível em: <http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2014/03/em-protesto-complexidade-de-leis-advogado-lanca-livro-de-75-toneladas.html>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

### 3.2.3 As *Espécies Tributárias Nominadas da CRFB/88*

No art. 145 da CRFB/88 encontram-se nominados os impostos municipais, estaduais e federais. O conceito jurídico do que se pode considerar como um imposto não diverge em nada da base doutrinária e constitucional existente em Portugal.

Ao município compete instituir o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, o Imposto sobre a transmissão de bens imóveis intervivos – ITBI, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. A urbe também pode instituir taxas dentro de sua competência material, pode criar contribuições de melhoria por obra pública que traga valorização imobiliária, pode instituir Contribuição para o custeio do serviço de iluminação Pública – COSIP, e também a contribuição para o custeio da previdência dos seus servidores públicos municipais.

Aos estados-membros compete, em termos gerais, instituir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e de comunicação), e o Imposto sobre a transmissão causa-mortis e de doação – ITCMD. Podem também criar taxas de acordo com a sua competência material, bem como também contribuição de melhoria, e a contribuição para o custeio da previdência de seus servidores públicos.

A união, por sua vez, detém constitucionalmente o poder-dever de instituir e cobrar todos os outros tributos. Sobre os impostos, lhe é conferido instituir sete deles: Imposto sobre a Importação – II, Imposto sobre a Exportação – IE, Imposto sobre a propriedade territorial rural ITR, Imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza – IR, Imposto sobre as operações de câmbio, seguro, crédito e operações na bolsa de valores – IOF, Impostos sobre produtos industrializados – IPI, e Imposto sobre grandes fortunas (este nunca cobrado, por ausência de regulamentação). Cabe ao governo federal ainda o direito de instituir futuros impostos residuais não previstos ainda na constituição (até hoje não criados), desde que não tenham como fato gerador os mesmos que outros impostos já descritos na CRFB/88. É direito também da união instituir um imposto de guerra para eventuais períodos em que o Brasil venha a ter conflitos externos declarados, os quais poderão ter como fato gerador qualquer situação já tributada, inclusive por municípios e estados. Até hoje, felizmente, nunca precisou ser instituído<sup>521</sup>.

---

<sup>521</sup> O Brasil faz fronteira com dez países na América do Sul, e não possui com estes nenhum conflito territorial declarado. Contudo, há uma guerra interna não declarada no Brasil, que faz dele hoje o 16º país mais violento do mundo, e o 1º em número de homicídios, consoante o Índice Global da Paz (*Global Peace Index – GPI*), grau estatístico elaborado anualmente desde 2012 em trabalho conjunto da revista *The Economist* em parceria com a Universidade de Sydney, da Austrália, a Universidade de Londres, Reino Unido, e com a Universidade de Uppsala e o Instituto Internacional de Pesquisas pela Paz de Estocolmo, ambos na Suécia, os quais divulgam a estatística anualmente, desde o ano de 2012. Disponível em: VISION HUMANITY. <[http://static.visionofhumanity.org/sites/default/files/GPI%202016%20Report\\_2.pdf](http://static.visionofhumanity.org/sites/default/files/GPI%202016%20Report_2.pdf)>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

Além dos impostos, a união também pode instituir as taxas dentro de sua competência material, contribuição de melhoria, e Empréstimo Compulsório, este para situações extremas de calamidade pública, ou relevante interesse público que demandem investimento, sendo o único tributo que posteriormente é devolvido ao contribuinte.

Uma parte relevante da arrecadação tributária brasileira advém da quinta espécie tributária, as Contribuições. Esta espécie tributária, por sua vez, possui uma subdivisão em: a) Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE; b) Contribuições das categorias profissionais e econômicas; c) Contribuição para o custeio da previdência dos servidores; d) Contribuições Sociais Gerais.

As Contribuições Sociais Gerais possuem seus fatos geradores já previstos no próprio corpo constitucional, além da autorização, também constitucional, para a criação pela União de outras contribuições sociais que se fizerem necessária. Citam-se: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição sobre a folha de pagamentos, Contribuição sobre o faturamento ou receita Bruta, Contribuição sobre as Importações, Contribuição sobre a receitas de concurso de prognósticos e Contribuição para o Salário Educação.

Em países como a França, as contribuições sociais possuem outra nomenclatura, e notoriamente mais válida e adequada, chamada de “*cotisations sociales*”, ou seja, “cotizações sociais”. O termo “contribuição” impele a ideia à socapa de uma doação, de uma entrega espontânea, conceito completamente dissonante ao campo do direito tributário que se estabelece pela compulsoriedade. O termo “cotização” leva a ideia de que a seguridade social, detentora da gestão do tributo, é verdadeiramente de todos, e que o contribuinte se enquadra não como um escravo trabalhador deste sistema, mas como um participante proprietário, o que psicologicamente já tem um grande efeito pedagógico de pertencimento, o que leva a um cuidado individual desta estrutura.

Sem grandes veleidades, na França seu sistema tributário em âmbito federal é composto pelos impostos diretos, os quais incidem sobre a renda das pessoas singulares, progressivamente, e sobre as sociedades, os impostos indiretos, os quais compreendem o consumo de produtos energéticos, e a “*taxe sur la valeur ajoutée*” – TVA, que seria como o ICMS no Brasil. Não são numerosos os tipos de créditos, mas são de forte densidade, pois todos estes representam juntos mais de 90% (noventa por cento) das receitas do estado. Há também as cotizações sociais para a saúde, previdência e assistência social. Discute-se ainda na França, os valores de imposição de uma reforma no imposto direto de solidariedade sobre as grandes fortunas<sup>522</sup>. Uma discussão eterna que também se sucede no Brasil.

---

<sup>522</sup> ZARKA, Jean-Claude. *Finances publiques*. Issy-les-Moulineaux: Gualino, 2014. p.07.

### **3.2.4 A Repartição Constitucional das Receitas Tributárias**

Percebe-se sem grandes dificuldades, que a maior parte dos tributos são de competência da união, a qual comporta a maior parte do tesouro nacional. Mas a própria CRFB/88 contemplou uma repartição de tributos, passando sempre do maior ente para o menor, ou seja, a união divide com os estados e municípios, os estados com os municípios, e os municípios nada dividem, apenas recebem.

Assim, para subsistir, os municípios recebem outras receitas advindas de repartições tributárias constitucionais de competência dos estados e da união: a) metade da arrecadação de IPVA (estadual) dos veículos licenciados em seu território; b) 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS (estadual), sendo que  $\frac{3}{4}$  retornam para o município onde ocorreu o fato gerador, e  $\frac{1}{4}$  é dividido consoante critérios legislativos diferentes determinados em cada estado; c) participação na arrecadação da CIDE-Combustível (federal), mais precisamente, 25% (vinte e cinco por cento) sobre a parcela que vir a receber o estado, do governo federal ; d) participação de 70% (setenta por cento) na arrecadação do IOF-Ouro (federal e receita muito insignificante); e) metade da arrecadação de ITR (federal), ou sua totalidade, no caso do município realizar convênio com a União para realizar em seu nome a cobrança (outra receita irrisória); f) cota-parte oriunda do FPM – Fundo de Participação dos municípios, formado pela arrecadação do IR e do IPI (ambos federais, limitados a 24,4% do total); g) participação de 25% (vinte e cinco por cento) na parcela que o estado receber da união, pela arrecadação do IPI de produtos especialmente produzidos para a exportação; h) o IR recolhido dos seus próprios servidores.

E aos estados-membros: a) participação no IPI incidente sobre produtos industrializados para a importação, na proporção de 10% (dez por cento) sobre o valor recolhido, menos a parcela dos municípios; b) o IR recolhido de seus próprios servidores; c) 20% (vinte por cento) dos impostos residuais que venham ser criados pela União; d) 29% (vinte e nove por cento) da arrecadação da CIDE-Combustível, menos a parcela dos municípios; e) 30% (trinta por cento) da arrecadação do IOF-Ouro; f) cota-parte oriunda do FPE – Fundo de Participação dos Estados, também formado pela arrecadação do IR mais o IPI, limitado a 21,5%. Os estados da região norte, nordeste e centro-oeste possuem uma divisão separada de mais 3% deste fundo.

É certo que o poder público possui muitos tributos para arrecadar. Ainda que esta arrecadação por determinação constitucional penda significativamente para o lado da união, que centraliza a maioria dos recursos, há uma previsão para a repartição destas receitas.

A despesas de casa estado-membro, deveriam ser suportadas por ele mesmo, ou então pelas regiões do Brasil, divididas em sul, sudeste, norte, nordeste, centro-oeste. Mas como o Brasil é uma federação, a CRFB/88 considerou centralizar na união a maior parte dos tributos, os quais são

aplicados de acordo com os ditames anuais das leis orçamentárias. E aqui tem-se um problema, pois a repartição das receitas advindas dos tributos não é feita diretamente entre as pessoas, mas entre estruturais estaduais, regionais ou municipais que os representam. Como rege-se a constituição brasileira desde seu preâmbulo pelo *princípio da solidariedade*, comumente, alguns estados enviam mais dinheiro ao governo, e o retorno em investimentos é muito menor<sup>523</sup>.

### **3.3 O Sistema Tributário Português**

O estado português, tal como acontece com a maior parte dos sistemas jurídicos influenciados pela OCDE, aperfeiçoa continuamente seu sistema fiscal de cobrança tributária, assim com a maioria dos países constitucionais, tendo por base algumas incidências, quais são: a tributação do rendimento, do patrimônio, do consumo.

Diferentemente do Brasil, onde todas as espécies tributárias foram previstas e limitadas constitucionalmente, em Portugal sua identificação está também na LGT, mais precisamente, o Decreto-Lei 398/1998. Suzana da Silva<sup>524</sup> assevera que o modelo de economia de mercado desta época em Portugal torna não só inevitável a preponderância de critérios econômicos sobre os postulados tradicionais da justiça fiscal, e instituições dos tributos, como é uma tentativa de sobreposição de uma tributação corretiva com fundamento constitucional, sempre que a mesma ponha em causa o funcionamento da economia de mercado, algo que até o TJUE tem posto muito em evidência.

Com base no art. 104 da CRP/76, várias reformas fiscais ocorreram desde então, citando-se a reforma da tributação do consumo, com a introdução do atual IVA a partir de 1985, a reforma da tributação sobre o rendimento com a criação do IRS e do IRC em 1988, e a reforma da tributação do patrimônio com a adição dos IMI, IMT, além do IS a partir de 2003.

Há uma distinção entre o sistema tributário português, no que concerne à questão especificamente fiscal. Caberá à lei parlamentar estabelecer os elementos essenciais de cada imposto, e assim estruturar o sistema fiscal, e a articulação horizontal entre os impostos de rendimento, patrimônio e consumo, de modo a adequar um equilíbrio na tributação, e uma articulação vertical, a qual deve estar no mesmo ritmo do sistema fiscal da UE, e com os subsistemas fiscais das regiões autônomas, e das autarquias locais com o governo federal<sup>525</sup>.

---

<sup>523</sup> A existência de uma repartição tributária injusta entre estados tem levado a formação de grupos que idealizam uma proposta de emancipação de partes do Brasil para melhorar a forma de arrecadação e distribuição de tributos. Pode-se citar entre eles: “O sul é o meu país”, “São Paulo Livre”, e “Pernambuco Independente”.

<sup>524</sup> SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal: teoria geral*. 2.ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. p.101.

<sup>525</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 57.



E acerca das autarquias locais<sup>526</sup> o legislador ordinário tem vindo ampliar tal poder, conforme se percebe da leitura do art. 14 e do art. 15 do Regime Financeiro das Autarquias e Entidades Intermunicipais – RFAL, Lei n. 73/2013<sup>527</sup>.

### 3.3.1 As *Espécies Tributárias Constitucionais*

O objetivo da explicação deste item é explicar aos leitores da tese a distinção existente entre os dois países estudados. Longe de um intuito manualístico, o que se vê é a necessidade de dimensionar um espelhamento entre as espécies tributárias. Como

O sistema tributário português reconhece expressamente no art. 165, n. 1, 'i' da CRP/76 que será composto por *impostos, taxas e contribuições financeiras*. Disso se extrairia que seriam apenas três as espécies tributárias possíveis de cobrança, numa visível tipicidade cerrada. Contudo, não há a nominação destes tributos, verificando-se uma abertura muito grande de instituições das exações para o legislador infraconstitucional. Há, notadamente, também a contar: *das contribuições especiais, empréstimos públicos forçados e as contribuições para a segurança social*.

Freitas Pereira<sup>528</sup> elenca o que domina de “*figuras afins*” as outras espécies tributárias que se distinguem dos impostos. Note-se assim que o paradigma para indicação de uma espécie tributária e sua conceituação são os impostos, ou seja, verifica-se se cobrança é primeiramente um caso de imposto, e não o sendo, aí se passaria para a averiguação diante de outras outras espécies tributárias.

A primeira delas é a chamada *Contribuição Especial*, a qual possui um critério diferenciado de índole econômico-financeira. Define--se ela num tipo de benefício individualizado, reflexamente

<sup>526</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 58.

<sup>527</sup> Art. 14. Receitas Municipais. Constituem receitas dos municípios: a) O produto da cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI), sem prejuízo do disposto na Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro alínea a), do n.º 1, do artigo 23.º; b) O produto da cobrança do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT); c) O produto da cobrança de derramas lançadas nos termos do artigo 18.º; d) A parcela do produto do imposto único de circulação que caiba aos municípios, nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho; e) O produto da cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos 20.º e 21.º; f) O produto da participação nos recursos públicos determinada nos termos do disposto nos artigos 25.º e seguintes; g) O produto da cobrança de encargos de mais-valias destinados por lei ao município; h) O produto de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam ao município; i) O rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por eles administrados, dados em concessão ou cedidos para exploração; j) A participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o município tome parte; k) O produto de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor do município; l) O produto da alienação de bens próprios, móveis ou imóveis; m) O produto de empréstimos, incluindo os resultantes da emissão de obrigações municipais; n) Outras receitas estabelecidas por lei ou regulamento a favor dos municípios. Artigo 15.º Poderes tributários. Os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente: a) Acesso à informação atualizada dos impostos municipais e da derrama, liquidados e cobrados, quando a liquidação e cobrança seja assegurada pelos serviços do Estado, nos termos do n.º 6 do artigo 17.º; b) Possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio; c) Possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio; d) Concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo seguinte; e) Compensação pela concessão de benefícios fiscais relativos a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, por parte do Governo, nos termos do n.º 4 do artigo seguinte; f) Outros poderes previstos em legislação tributária.

<sup>528</sup> FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2013. p. 19.

derivado de uma atuação de uma pessoa de direito público, como por exemplo, no caso de obtenção de mais-valias prediais resultantes de uma obra pública, ou na necessidade de compensar o estado por despesas ocasionadas pelos particulares, como o desgaste nas estradas, provocado por veículos com certo peso, maior que a média usual. *Não possui, por sua vez, previsão constitucional expressa*, e está visada no art. 4º, n. 3 da LGT, ao anseio de que se assenta na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos. No que tange ao Brasil, existe a “*Contribuição de Melhoria*”, exclusivamente cobrada nos casos de valorização de imóvel, decorrente de obra pública.

Não há nenhuma característica diferenciadora<sup>529</sup> relevante entre a figura de *impostos*, adotada pela CRP/76 e as *contribuições especiais*. O que se pode dizer é que nas contribuições especiais há uma singular configuração do respectivo pressuposto de fato: em lugar de este ser provocado, como normalmente acontece, pelo contribuinte, é-o pela administração. Seguem estas contribuições especiais, o mesmo regime jurídico dos impostos. No Brasil, contudo, não há qualquer semelhança entre as contribuições e os impostos, cuja natureza jurídica e refiribilidade são completamente distintas.

A segunda figura a ser citada é a *Taxa*, em sua nomenclatura oficial, e com previsão expressa no art.165, n. 1, ‘i’ da CRP/76. Uma primeira distinção entre impostos e taxas, baseia-se no critério financeiro clássico, segundo o qual o imposto destina-se primordialmente ao financiamento dos serviços públicos indivisíveis (e por que não acrescentar à doutrina do Autor, as obras públicas de carácter coletivo), enquanto as taxas se destinam a cobrir total ou parcialmente um serviço público divisível, ou seja, aqueles serviços que prestam utilidades e ou vantagens individualizáveis. Porém, este critério é insuficiente, pois enquanto o imposto é uma prestação unilateral, as taxas caracterizam-se pela sua bilateralidade, o que significa que há um lugar para determinada contraprestação por parte do sujeito ativo da obrigação tributária, no caso, o estado<sup>530</sup>. Como no Brasil, o nó górdio da questão firma-se na delimitação de quais serviços públicos poderiam ter natureza de divisibilidade, e ainda, se tais serviços não seriam necessariamente, por essência, de exclusiva titularidade do estado, devendo ser arcados restritivamente a partir da arrecadação de impostos.

As taxas possuem assim natureza individual, concretizando-se por intermédio de um nexo sinalagmático, bem traduzido no fato que lhes dá origem, em qualquer de suas modalidades habituais. É preciso que haja também uma equivalência exata entre o quantitativo da taxa e o custo

<sup>529</sup> FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2013. p. 20.

<sup>530</sup> FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2013. p. 20-21.

da ação estatal, a fim de que exista um entrelaçamento isonômico, e não sirva este tributo como mero expediente arrecadatório. As taxas no Brasil exigem a contra-prestação estatal por um serviço de natureza pública, específico ou divisível, efetivo ou potencial, e também, numa segunda possibilidade, pelo exercício regular do poder de polícia, ou seja, o poder fiscalizador administrativo.

A terceira figura<sup>531</sup> é o chamado *Empréstimo Público Forçado*, não delimitado também no corpo constitucional. Diferencia-se dos Impostos, por não ser unilateral, pois dá origem ao pagamento de juros, nem é pago a título definitivo, pois é reembolsável ou amortizável posteriormente ao contribuinte. Há quem defenda que se enquadre também como uma Contribuição Financeira, do art. 165, n. 1, ‘i’ da CRP/76, para ter base constituição de instituição numa singular vigência<sup>532</sup>. No Brasil, o termo utilizado é “*Empréstimo Compulsório*”, cuja natureza jurídica é muito semelhante.

A quarta figura tributária seriam as chamadas *Contribuições para a Segurança Social* cuja particularidade é sua designação como tributos parafiscais, a fim de aludir a determinadas prestações coativas que têm a ver com a assunção por parte do Estado, em suas novas funções econômicas e sociais. Seriam, em outro nome, as contribuições financeiras esculpidas no art. 165, n. 1, ‘i’ da CRP/76. Esta espécie apresenta uma dupla vertente. Na parte referente ao contribuinte, quando trabalhador, o pagamento feito será restituído posteriormente sob a forma de algum benefício ou subsídio estatal. Já a parte paga pelo empregador, contudo, aproxima-se de caráter de imposto, já que em princípio, não há qualquer contraprestação correspondente posterior, apenas o dever de pagamento<sup>533</sup>. Este tributo também é previsto no Brasil, e com uma gama muito grama de fatores geradores.

Os entes públicos podem exercer atividades sujeitas ao direito público e também ao direito privado, e neste último caso, nos mesmos termos que os particulares. Nesta vertente, a cobrança estatal será por intermédio de uma figura não-tributária chamada de *Preço Público*, com nítida natureza contratual<sup>534</sup>. Essa figura é igual ao compaginado no Brasil.

E com a maior densidade jurídica de todos, tem-se como quinta espécie tributária a citar, os *Impostos*, igualmente previstos no art. 104 e também no art. 165, n. 1, ‘i’ da CRP/76. João Catarino<sup>535</sup> assenta que embora possam existir muitas definições de imposto, já é possível limitar-lhe um conceito, como sendo uma prestação coativa, unilateral, sem caráter de sanção, devida ao

<sup>531</sup> FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2013. p. 23.

<sup>532</sup> FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2013. p. 23.

<sup>533</sup> CATARINO, João Ricardo e outros. *Lições de fiscalidade*. 4.ed. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.185.

<sup>534</sup> SÁ GOMES, Nuno de. *Manual de direito fiscal*. Vol I. Lisboa: Editora Reis do Livros, 1996. p.91.

<sup>535</sup> CATARINO, João Ricardo e outros. *Lições de fiscalidade*. 4.ed. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015. p.182.

estado, ou a outro ente público, de natureza pecuniária, com visa à satisfação de necessidades públicas.

Há, portanto, uma pluralidade de ingredientes que formam o conceito da espécie tributária dos impostos. Esmiuçando o tema, tem-se que como primeira característica que sua prestação é coativa, como as demais espécies. E como segunda, cita-se que é uma prestação unilateral, ou seja, diferentemente de todas as outras figuras tributárias, não há o direito por parte do contribuinte de exigir uma contrapartida específica por parte do estado, a não ser de forma difusa, escrutinável na apreciação política que cada cidadão faz nas eleições sobre o uso dos recursos em serviços e obras públicas por parte dos administradores.

O terceiro ponto radica no fato do imposto ser uma prestação a título definitivo, ou seja, se quando devido, não dá lugar para a restituição, o que o distingue dos empréstimos públicos, ou de outras requisições administrativas. Os impostos, por sua vez, como quarta característica, não podem ter caráter de sanção, isto, é, a pessoa não paga impostos como punição por violação de um dever.

Como quinto aspecto, em regra, o imposto é uma prestação pecuniária, paga em dinheiro, da mesma forma que o estado tem que solver seus compromissos quitando igualmente em dinheiro. Contudo, em situações verdadeiramente excepcionais, a legislação pode aceitar que o contribuinte pague em prestações de trabalho, ou coisas.

Como sexta feição, os impostos são eminentemente arrecadatários, e devem destinarem-se a satisfazer necessidades do estado, de fins públicos e não particulares. Como sétima expressão, os impostos devem ter uma finalidade extrafiscal, para determinar uma maior redistribuição de renda, e assim alcançar uma diminuição das desigualdades entre as pessoas.

As espécies tributárias em Portugal são muito semelhantes as do Brasil, o que não poderia ser diferente, considerando que toda a base fiscal daquele serviu de fundamento para este. Contudo, o que certamente mais ressalta aos olhos é a clara forma de interpretação de como cada espécie se enquadra no sistema tributário em Portugal, ao contrário do Brasil, onde somente o STF acaba por delimitar qual a natureza jurídica de cada nova instituição tributária, por conta das inúmeras discussões jurídicas que nascem com o tributo.

### ***3.3.2 A Tributação sobre o Consumo***

O consumo, na vigência da atual CRP/76 foi o primeiro setor a ser objeto de uma grande reprogramação legislativa. A adoção do IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado -, inclusive, é obrigatória em toda a UE, o qual incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços

efetuadas em território nacional a título oneroso. Jónatas Machado<sup>536</sup> relata que em Portugal durante muito tempo a tributação sobre o consumo era efetivada mediante o chamado Imposto de Transações, introduzido desde o ano de 1966. Caracterizava-se por ser um imposto monofásico, inserido no processo produtivo, e apenas nas fases da produção ou de venda por atacado. Neste sistema, havia problemas na identificação do produto, na dificuldade de aplicação à prestação de serviços, e na distorção do funcionamento do mercado pela fraude fiscal de uns e pela evasão fiscal de outros. E quando o comércio por atacado e o varejo se processavam num único estabelecimento, ocorria uma redução artificial nos preços de transferência. Obviamente, isso traduzia-se num sistema ineficiente do ponto de vista arrecadatário.

A expressão “*valor acrescentado*” remete obrigatoriamente ao seu conceito econômico. Jónatas Machado explica<sup>537</sup> que o IVA é um imposto indireto, pago pelo vendedor ou prestador de serviço e repercutido integralmente ao consumidor final. Ele é devido pela empresa, mas é repassado e pago pelo consumidor final no momento da aquisição de produtos ou serviços. É, por sua vez, um imposto de obrigação única, ou seja, não é periódico, e incide sobre fatos de caráter instantâneo. Constitui importante fonte de receitas orçamentárias.

O IVA estabelece uma incidência objetiva, e divide-se em três categorias de operações de cunho econômico: transmissão de bens e prestação de serviços, importação de bens, operações intracomunitárias efetuadas no território nacional. Há, também, uma incidência subjetiva, compreendendo as pessoas coletivas que de forma habitual e independente exerçam atividades de natureza econômica, ou que pratiquem uma operação tributária relacionada com estas atividades ou ainda, quando essa operação preencha alguns pressupostos de incidência objetiva do IRS ou do IRC.

Há, além do IVA, alguns outros impostos especiais também sobre o consumo, advindos do Princípio da Equivalência, visando onerar os contribuintes na proporção das externalidades negativas provocadas pelos mesmos nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização ao princípio da igualdade tributária. Eles encontram-se regulados no Código dos Impostos Especiais de Consumo – CIEC, Decreto-Lei n. 73/2010.

Se determinados consumos provocam efeitos sociais nefastos, com grandes custos sociais, então, em nome do princípio da igualdade tributária, justifica-se a promoção da internalização desses custos por vida da imposição de um custo fiscal aos consumidores em causa<sup>538</sup>. Neste

<sup>536</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.336.

<sup>537</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.336-341.

<sup>538</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.367.

sentido, os impostos especiais sobre o consumo são sempre impostos corretivos, ou seja, que visam uma espécie de punição<sup>539</sup>.

O CIEC estabelece o regime de impostos especiais de consumo harmonizados pelo direito da UE, quais são: o imposto sobre o álcool e outras bebidas alcoólicas – IABA; o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos – ISP; e o imposto sobre o tabaco – IT.

A Lei n. 22-A/2007 ainda estabelece como impostos especiais o Imposto sobre Veículos – ISV, incidentes sobre a atribuição de matrícula portuguesa a certas classes de veículos com o objetivo de cobrir os custos por estes gerados nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária.

E a mesma norma instituiu o Imposto Único de Circulação – IUC, o qual tem como fato gerador a propriedade de veículos atestada pelo registro nacional com o objetivo de ressarcir indiretamente custos por estes gerados nos domínios viários e ambiental.

### **3.3.3 A Tributação sobre os Rendimentos**

Os tributos que incidem sobre os rendimentos, pontualmente a categoria de impostos, pode apresentar como sujeito passivo tanto a pessoa singular quanto a pessoa coletiva. Contudo, os objetivos prosseguidos relativamente a uns e a outros são diferentes. Enquanto no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares o objetivo da redistribuição do rendimento tende a prevalecer, justificando a imposição inclusive de alíquotas progressivas, no caso da tributação de pessoas coletivas é dominante o objetivo da promoção do investimento e do crescimento económico, legitimando assim alíquotas tendencialmente proporcionais e moderadas<sup>540</sup>.

O conceito de rendimento tributável é muito importante e tem sido admitido pela doutrina e pela legislação com uma nomenclatura mais apropriada, como rendimento global, ou rendimento acréscimo, o qual tem a subjacente ideia de capacidade contributiva, uma vez que considera como rendimento qualquer acréscimo patrimonial líquido, independentemente de ter sido originário ou não através do exercício de uma atividade produtiva, seja em sede da pessoa singular ou da pessoa coletiva – IRS ou IRC<sup>541</sup>.

Sobre o manto do conceito de vencimento tributável, é preciso ter em conta o termo “*Capacidade Contributiva*”, em destaque face a pessoa singular, o qual é visto antes de tudo como

<sup>539</sup> “*Impostos de Pigou*” foram assim nominados após o economista britânico Arthur Pigou em 1920 ter desenvolvido o conceito de externalidades económicas que justificassem outras exações fiscais contra seus causadores. Em seu livro “*Economics of Welfare*” o teórico propôs um imposto como meio idóneo para se chegar ao equilíbrio entre o custo social e o custo privado.

<sup>540</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.171.

<sup>541</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 172.

um princípio constitucional, na medida em que concretiza o dever de todos pagarem impostos, seguindo o mesmo critério, em decorrência do princípio da igualdade tributária.

Em seu art. 104, I a CRP/76 consta que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Trata-se da capacidade econômica, ou mais precisamente, a capacidade de pagamento, através de um critério unitária de tributação. Implica, outrossim, na tributação do rendimento global líquido, a personalização do imposto e a consideração das necessidades do agregado familiar. Há que se importar com as peculiaridades individuais de cada contribuinte, e não somente com seus rendimentos. Além o IRS e do IRC, soma-se na categoria de impostos sobre os rendimentos, o Imposto Especial de Jogo, cobrado sobre o exercício desta atividade, em duas parcelas, uma sobre a porcentagem do capital de giro inicial e outra sobre a porcentagem dos lucros brutos das bancas.

### 3.3.4 A Tributação sobre o Patrimônio

A CRP/76 trouxe a determinação da necessidade tributar o patrimônio a fim de entabular o princípio da igualdade entre os cidadãos portugueses. A partir do ano de 2003, com a reforma sobre os impostos relacionados ao patrimônio, exprimido no Decreto-Lei n. 287/2003, também chamado de CIMI – Código de Imposto Municipal sobre Imóvel - foi criado o *Imposto Municipal sobre os Imóveis – IMI*, com regras objetivas de avaliação dos prédios, e com normas transitórias de atualização do valor patrimonial tributário.

Acresce-se sobre o IMI, que sua implementação proporcionou um tratamento diferenciado entre imóveis com características e localidades diferentes, além de garantir uma distribuição constitucionalmente adequada da carga tributária pela avaliação da propriedade. Neste mesmo contexto, a proteção constitucional do direito à habitação também confere fundamento constitucional para tratar de forma distinta a propriedade residencial, da comercial e industrial além de um tratamento que difere a primeira da segunda morada do indivíduo<sup>542</sup>.

A incidência tributária do IMI se dá sobre o chamado valor patrimonial, o qual é calculado após o cumprimento de detalhados procedimentos de avaliação, levando-se em consideração as notas de fração territorial, como a existência de construções, plantações e áreas verdes, a permanência do proprietário, e o valor de mercado atual do bem. Diferem-se ainda os imóveis em urbanos, rústicos e mistos, de acordo com a destinação que lhe é dada.

A Lei do Orçamento de Estado (OE) de 2017 introduziu um “*Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis*” (AIMI), que nada mais que um imposto novo. Sua incidência se dá sobre

<sup>542</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.371-372.

a globalidade do patrimônio predial do contribuinte, retirando do IMI o critério definidor da sua base de incidência objetiva: o valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios<sup>543</sup>. O nobre objetivo desta nova norma foi o de substituir a taxa de 1% (um por cento) de Imposto do Selo aplicada aos contribuintes por cada imóvel com valor superior 1 (um) milhão de euros, com a intenção de introduzir um elemento de progressividade em sede de imposto sobre o património, o que denota mais repeito ao *princípio da capacidade contributiva*.

Há uma previsão de isenção de AIMI para valores patrimoniais de imóveis urbanos, incluindo terrenos para construção, até €600.000,00 (seiscentos mil euros) para pessoas singulares, ou, €1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil euros) para casais que optem pela tributação conjunta.

O art. 135-F do Código do IMI determina que ao valor tributável é aplicada uma taxa de 0,4% (zero vírgula quatro por cento) às pessoas coletivas e de 0,7% (zero vírgula sete por cento) às pessoas singulares e heranças indivisas. Na eventualidade de o valor tributável ser superior a um 1 (um) milhão de euros é aplicada a taxa marginal de 1% (um por cento) quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular. No que concerne às empresas é particularmente relevante o fato de não beneficiarem da dedução seiscentos mil euros aplicada exclusivamente às pessoas singulares e heranças indivisas. Não se trata, *a primo oculi*, de uma penalização às empresas, mas de um benefício às pessoas físicas, notadamente, as que possuem património de menor valor.

Uma importante consideração que manifesta resquícios de dignidade no tratamento tributário dado ao contribuinte com norte na cobrança do IMI é uma específica *isenção* prevista no art. 46 do EBF – *Estatuto de Benefícios Fiscais* de Portugal, Decreto-Lei n. 215/89, advindo de alterações legislativas do ano de 2011.

Esta norma isenta do pagamento do IMI os prédios, ou parte de prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados especificamente à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, cujo rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a €153.300,00 (cento e cinquenta e três mil e trezentos euros) e que sejam efetivamente afetos a tal fim, no prazo de 6 (seis) meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos. Esta isenção anterior abrange os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separados, mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo proprietário, inquilino ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta. Soma-se ao requisito do valor da renda familiar, o valor do imóvel, o qual não poderá exceder a quantia de €125.000,00 (cento e vinte e cinco mil euros), sendo que tal isenção é

<sup>543</sup> É possível a realização da tributação conjunta conferida aos casados, o que resulta, assim, da soma dos VPT dos prédios de que cada cônjuge ou unido de fato seja titular, subtraindo-se a esse resultado o valor individual da isenção multiplicado por dois ( $x \text{ €} + y \text{ €} - [600.000 \text{ €} \times 2]$ ).



válida por três anos, e pode ser reconhecida somente duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar.

O critério, ressalta-se, utilizado pelo legislador é *real*, posto que verifica as condições do valor do imóvel, e também *pessoal*, ao limitar a isenção pelos rendimentos anuais do proprietário deste imóvel, além de fixar também a destinação do imóvel quando em aluguel residencial.

Esta regra de isenção do IMI aplica-se também aos prédios novos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada ao *arrendamento para habitação*, iniciando-se o período de isenção a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento.

A isenção do IMI é aplicável também dentro de um critério de *baixa renda*, aos prédios rústicos e ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, desde que o rendimento bruto total do agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS<sup>544</sup> (valor indexante de apoio social, atualizado anualmente, equivalente em 2018 a € 15.295) e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda também 10 (dez) vezes o valor anual do IAS (€ 66.500). Esta isenção é automática, sendo reconhecida oficiosamente e com uma periodicidade anual pela AT.

A isenção do IMI, a critério de lei de cada Câmara Municipal, também poderá ser aplicada aos prédios urbanos objeto de *reabilitação urbanística*, construídos há mais de 30 (trinta) anos. O período do benefício será por um período de 3 (três) anos a contar do ano, inclusive, da conclusão das obras de reabilitação, podendo ser renovado, a requerimento do proprietário, por mais 5 (cinco) anos no caso de imóveis afetos a arrendamento para habitação permanente ou a habitação própria e permanente.

Encontram-se igualmente isentos de IMI, por um período de até 7 (sete) anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída o estatuto de *utilidade turística* (o que seguramente, são muitos em Portugal por conta de todo o seu contexto histórico). A benesse fiscal também é aplicada aos prédios afetos a lojas com história, reconhecidas pelo município como estabelecidos de interesse histórico e cultural ou social local, as quais integrem o inventário nacional dos estabelecimentos e entidades de interesse histórico e cultural ou social.

As empresas que efetuem investimentos considerados relevantes também podem beneficiar-se de isenção ou redução de IMI, por um período até 10 (dez) anos, relativamente aos prédios que sejam de sua propriedade e que constituam aplicações econômicas relevantes, a serem reconhecidas

---

<sup>544</sup> Para o ano de 2018 o valor do IAS é de 428,90 euros. O IAS foi criado, em 2006 pela Lei n. 53-B/2006, de 29 de Dezembro, tendo entrado em vigor no início de 2007, com o objetivo de substituir o salário mínimo mensal como valor base de referência para o cálculo e atualização das contribuições, das pensões e outras prestações sociais paras pelo governo português. Entre os anos de 2009 e 2016 esteve suspenso o regime de atualização.

pela AT. Um critério, notadamente, extremamente subjetivo, sem critérios mais objetivos e apto a levar a casos de corrupção por favorecimento de empresas indevidamente, em desfavor de outras.

Designadamente em Portugal, a regra de isenção do IMI costuma sofrer algumas alterações com frequência durante a elaboração anual das leis orçamentárias. Aliás, este é um fator muito interesse, e que se difere e muito do Brasil, pois lá as normas de concessão de algum benefício tributário como a isenção são sempre autônomas e não fazem parte da lei orçamentária.

As alíquotas do IMI previstas na legislação são de até 0,8% (zero vírgula oito por cento) para prédios rústicos, entre 0,3% (zero vírgula três por cento) a 0,45% (zero vírgula quarenta e cinco por cento) sobre prédios urbanos, e tratando-se de prédios constituídos por parte rústica e urbana, aplica-se ao valor patrimonial tributário de cada parte a respectiva alíquota. Os valores serão elevados, anualmente, ao triplo nos casos de prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano e de prédios em ruínas. E para prédios que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, a taxa do imposto é de 7,5 % (sete e meio por cento)

Aos municípios compete definir em deliberação com a assembleia municipal qual o valor da alíquota para cada ano, dentro dos limites acima indicados, sendo possível também majorar ou minorar em até 30% (trinta por cento) em casos especiais, como por exemplo, para áreas consideradas de reabilitação urbana ou de combate à desertificação. É viável também a redução cumulativa em até 20% (vinte por cento) da alíquota para os imóveis arrendados. Pode também haver a majoração em até 30% (trinta por cento) da taxa aplicável a prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens.

Os municípios, também mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 50 % (cinquenta por cento) da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural. As deliberações da assembleia municipal referidas no presente artigo devem ser comunicadas à direção geral dos Impostos, por transmissão eletrônica de dados, para vigorarem no ano seguinte, aplicando-se as alíquotas mínimas quando as comunicações não sejam recebidas até o prazo legal anual.

Os municípios portugueses abrangidos por programa de apoio à economia local, ao abrigo da Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto, ou programa de ajustamento municipal, com base na Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto, alterada pela Lei n.º 69/2015, de 16 de julho, podem determinar que a taxa máxima do imposto municipal para *prédios rústicos* de 0,8% (zero vírgula oito por cento) seja

de 0,5 % (zero vírgula cinco por cento), com fundamento na sua indispensabilidade para cumprir os objetivos definidos nos respetivos planos ou programas.

Segue também com um tributo sobre o patrimônio, o Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis – IMT, regulado pelo Decreto-Lei nº 287/2003. Sua incidência ocorre como o próprio nome já define, sobre fatores geradores relacionados a modificação de titularidade gravosa de bens imobiliários, com primazia ao *Princípio do Realismo Fiscal*, onde a substância econômica dos negócios jurídicos apresenta prioridade sobre qualquer outra forma de cessão patrimonial utilizada a fim de minimizar riscos de incerteza e insegurança jurídica.

Aqui vale mencionar uma salutar regra de isenção do IMT abarcada pela legislação. Consta no art. 9º a desoneração para prédios destinados exclusivamente a *habitação própria e permanente* cujo valor que sirva de base à liquidação não exceda 92 407 (euros). Percebe-se que é um valor diferente da isenção concedida para pagamentos do IMI, que perfaz a quantia de 125 000 (euros). Não há critérios objetivos para saber a origem destes valores, o porquê de a quantia limitadora do benefício ser esta, e por que são diferentes entre si.

As alíquotas do IMT estabelecidas na legislação são assim proporcionais: 5% (cinco por cento). Para a aquisição de prédios rústicos, 6% (seis por cento) para a aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas, e de 10% (dez por cento) sempre que o adquirente tenha a residência ou sede em outro país, sem direito a aplicação de qualquer isenção ou redução.

E ainda na categoria de Impostos sobre o Patrimônio, tem-se o chamado *Imposto do Selo – IS*, o qual existe em Portugal desde o ano de 1660, sendo, portanto, o mais antigo tributo do sistema fiscal português ainda em vigência, o qual, obviamente, recebeu muitas remodelações em destaque a partir da edição também do Decreto-Lei nº 287/2003.

O nome deste tributo é apenas uma indicação genérica, uma vez que sua natureza é *residual* e seu fato gerador pode vir a ser qualquer tipo de operação reveladora da capacidade contributiva não abrangida pela incidência de outros tributos. Seu caráter é multifacetado, o que impede que o mesmo possa ser identificado com apenas uma das categorias de impostos da CRP/76.

Com a reforma da tributação operada no ano de 2003, resultou a abolição do chamado Imposto sobre as Sucessões e Doações. Assim, as transmissões gratuitas de bens feitas em benefício de pessoas singulares passaram a ser tributada pelo Imposto do Selo, o que lhe poderia fazer participar então da classificação tributária de um tributo sobre o patrimônio<sup>545</sup>.

Ressalta-se, no entanto, que embora sua incidência tributária seja aparentemente aberta, não pode recair sobre operações já sujeitas ao IVA e dele não isentas.

<sup>545</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.411.

Objetivamente, a legislação determina que o Imposto do Selo deve incidir sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros fatos ou situações jurídicas previstas em tabela geral da autoridade fiscal, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Como regra de isenção, não se sujeitam ao IS em situações de transmissão de bens:

- a) o abono de família em dívida à morte do titular, os créditos provenientes de seguros de vida e as pensões e subsídios atribuídos, ainda que a título de subsídio por morte, por sistemas de segurança social;
- b) valores aplicados em fundos de poupança-reforma, fundos de poupança-educação, fundos de poupança-reforma-educação, fundos de poupança-ações, fundos de pensões, fundos de investimento mobiliário e imobiliário ou sociedades de investimento mobiliário e imobiliário;
- c) donativos efetuados nos termos da Lei do Mecenato;
- d) donativos conforme os usos sociais, de bens ou valores não incluídos nas alíneas anteriores, até ao montante de €500 (quinhentos euros);
- e) transmissões a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ainda que dele isentas;
- f) bens de uso pessoal ou doméstico.

Os valores e dinheiro depositados em contas conjuntas, guardados em cofres de aluguer ou confiados a qualquer pessoa ou entidade, consideram-se pertencentes em partes iguais aos respectivos titulares, salvo prova em contrário, tanto da fazenda nacional como dos interessados. E as alíquotas são variáveis, de acordo com o fato gerador previsto na legislação.

### ***3.3.5 A União Europeia e a Questão Tributária Para Portugal***

É relevante mencionar que Portugal, por fazer parte da UE, possui com ela enlances legislativos de forte internormatividade. O poder de tributar é um elemento fundamental da soberania<sup>546</sup> dos estados-membros, todavia para o bom funcionamento deste mercado único, a UE desenvolve disposições fiscais para a harmonização da tributação indireta. Paralelamente a estes esforços, a UE também visa intensificar também o combate à evasão e à elisão fiscais, que constituem uma ameaça à concorrência leal e provocam uma importante quebra nas receitas fiscais. Nos termos do Tratado da UE, as medidas fiscais devem ser aprovadas por unanimidade pelos estados-membros. Embora a política fiscal seja influenciada em grande medida pela jurisprudência TJUE, o Parlamento Europeu (lembrando que Portugal possui 21 deputados entre 751 eleitos nos 28

---

<sup>546</sup> Nas palavras de Rocha, a medula da soberania não fica alterada, nem a sua titularidade questionada, pois o estado é soberano e tem a *Kompetenz-kompetenz* para consentir limitações de soberania, em benefício de outras entidades. Pode-se dizer que se verifica uma autolimitação da soberania, mediante normas externas que tal estado reconhece como obrigatórias, mas, na medida em que ele consentiu nestas regras, estará a obedecer a si mesmo (ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 206).

estados-membros) só tem direito de opinar em matéria fiscal, excetuando a matéria orçamentária, onde, partilha o poder de decisão com o Conselho Europeu<sup>547</sup>.

A mola propulsora do direito tributário são suas fontes, como em qualquer área do direito. Para Portugal, sem dúvida alguma, a primeira delas é a Constituição Portuguesa. E segue em segundo lugar, notadamente, e as tratativas oriundas do TFUE. Há, notadamente a legislação interna derivada destes comandos superiores. Em termos gerais, o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – TFUE (Tratado de Lisboa, aprovado em 2007 e vigente desde o ano de 2009) possui regramentos fiscais para os países membros.

O capítulo de disposições fiscais está previsto entre arts. 110 -113 do TFUE, o qual determina o respeito à harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, e também aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos. O capítulo sobre a aproximação das disposições legislativas está regrado entre os arts. 114-118 do TFUE, abrangendo os impostos com efeito indireto no estabelecimento do mercado interno, não sendo as disposições fiscais sujeitas ao processo legislativo ordinário. Outras disposições relevantes para a política fiscal, referentes à livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais encontram-se nos arts. 45-66 do TFUE, ao ambiente nos arts. 191-192 do TFUE, e à concorrência nos arts. 107-109 do TFUE.

A cooperação reforçada prevista nos arts. 326-334 do TFUE pode ser aplicada em matéria fiscal. A característica principal das disposições fiscais da UE no que respeita à aprovação dos atos é o fato de o Conselho deliberar por unanimidade com base numa proposta da Comissão, e o Parlamento é apenas consultado. As disposições aprovadas no domínio fiscal incluem diretivas relativas à aproximação das disposições nacionais e decisões do Conselho.

Desde que cumpra as normas da UE, cada estado-membro é livre de escolher o sistema fiscal que considere mais adequado<sup>548</sup>. Neste âmbito, as principais prioridades de política fiscal da UE são a eliminação dos obstáculos fiscais à atividade econômica transfronteiras, o combate à

---

<sup>547</sup>PATERNOSTER, Dario. *Política fiscal geral*. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html)>. Acesso em 15 de julho de 2015.

<sup>548</sup> Vale mencionar que a UE desde o ano de 2011 tenta aprovar a criação de um imposto/taxa sobre as transações financeiras entre os países. Até o momento apenas 11 países (França, Alemanha, Bélgica, Portugal, Eslovênia, Áustria, Grécia, Itália, Espanha, Eslováquia e Estônia) manifestaram-se favoráveis, embora representem aproximadamente 2/3 do PIB do bloco. A Inglaterra, hoje, em período de transição para saída da UE manteve-se sempre como a principal opositora desta proposição (Disponível em: UNIÃO EUROPEIA. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV:mi0087>> Acesso em 02 de maio de 2017). Trata-se de um plano para implementar a Taxa Tobin, originalmente proposta por James Tobin, um macroeconomista norte-americano que venceu o Prémio Nobel da Economia em 1981, cuja ideia era desencorajar a especulação de curto prazo, dificultando certas movimentações de dinheiro entre países, através da cobrança de taxas de 0,1% (ou menos) para transações no estrangeiro a fim de proteger os países da volátil taxa de juro resultante desses movimentos. Nessa senda, parece claro que as questões relacionadas à execução fiscal ganhariam grandes contornos internacionais.

concorrência fiscal nociva e a promoção de uma maior cooperação entre as administrações fiscais no exercício do controle e no combate à fraude<sup>549</sup>.

Vale destacar que as Diretivas da UE podem ter impacto no direito nacional de um país membro ainda antes de decorrido o prazo de sua implementação. No período que medeia entre a aprovação e o decurso do prazo de transposição, os estados-membros devem evitar adotar medidas que ponham seriamente em causa o resultado previsto pela diretiva (TJUE Ac. de 18/12/97, *Inter-Environnement Walonie*, proc. C-129/96, Col. 1997, p. I-7411; ac. de 23/4/2009, Kiriaki Angedidaki, procs. C-378 a 380/07, Col. 2009, p. I-3071).

Nas alegações de recurso e nas respetivas conclusões, os recorrentes suscitam o “reenvio obrigatório” ao TJUE para se pronunciar se a interpretação que o acórdão recorrido faz do art. 6º ‘3 e 4’, do Decreto-Lei n. 314/2000, do art. 2º, ‘f’, da Lei n.º 18/2000, do art. 11 do Código das Expropriações e dos arts. 62, 65, 235, 237, 241 da CRP/76, está em conformidade com o direito comunitário, designadamente com os arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 17, 18, 19, 20, 21 e 22 do Tratado da União Europeia (TUE), com o art. 267 do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), com o art. 1º do Protocolo adicional da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH) e com os princípios comunitários da legalidade, da proporcionalidade e da proteção da propriedade privada.

Importa referir, antes de mais, que a pretensão de se iniciar um Processo Prejudicial no TJUE relativo à interpretação de regras do direito da UE que, no entender dos recorrentes, são necessárias à resolução do litígio, precisa já ter sido um pedido formulado ao longo do processo no poder judiciário do país-membro, tendo obtido sempre resposta negativa das várias instâncias.

As decisões judiciais tomadas podem dar margem para que o contribuinte utilize o mecanismo do *Reenvio Prejudicial ao TJUE*, tendo por objeto a interpretação das normas do direito europeu relativas ao procedimento de avaliação de alguma Diretiva do Parlamento Europeu, do Conselho, do Tratado da União Europeia – TUE, e dos princípios comunitários da precaução e da ação preventiva designadamente o direito de propriedade privada, o direito à habitação e o direito à saúde, que consideram consagrados nos arts. 2º a 6º e 17 a 22 do TUE. Ao invocarem as normas do TUE e do art. 1º do Protocolo adicional da CEDH (que corresponde ao art. 17 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia - CDFUE),

Independentemente do reconhecimento constitucional do primado do direito da UE – n.º 4 do art. 8º da CRP/76 – a desconformidade de norma legislativa interna com as normas comunitárias, de direito originário ou derivado, não constitui um problema de constitucionalidade que se integre na esfera cognitiva do TC (precedentes nos Acórdãos n.º 326/98, 621/98, 164/2001,

<sup>549</sup>PATERNOSTER, Dario. *Política fiscal geral*. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html)>. Acesso em 15 de junho de 2015.

466/2003, 598/2004, 717/2004 e 569/2016). Apenas nas situações expressamente previstas nos arts. 70, n. 1, alínea ‘i)’ e art. 71, n. 2 da LTC, o TC tem competência para fiscalizar a compatibilidade do direito interno com o direito da EU, conforme decidido no Acórdão 371/1991<sup>550</sup>.

O STA<sup>551</sup> já teve decisão proferida no Processo 9844/09 no sentido de que se suscitando no processo a desconformidade ao direito comunitário (diretivas) da interpretação que a AT fez de uma norma tributária interna, justifica-se o *Reenvio Prejudicial* para o TJUE, nos termos do art. 234 do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até à pronúncia deste Tribunal.

### 3.3.6 As Diretivas Fiscais do Conselho da União Europeia

Em termos mundiais, há que se indagar: a quem serve o poder tributário do estado, se muitos contribuintes atualmente são empresas que sonégam tributos, sediadas muitas vezes milhares de quilômetros de onde realmente ocorreu o fato gerador? Neste sentido serve como uma luva a expressão de Francisco Galgano<sup>552</sup>: “*La riqueza no tiene nación, las naciones no tienen riqueza*”.

A obrigação de cobrar corretamente tributos passa as fronteiras da soberania territorial. Em termos de fiscalização tributária *exempli gratia* são os acordos internacionais firmados entre os países com o objetivo de melhorar a arrecadação tributária e ao mesmo tempo evitar práticas criminosas de sonegação fiscal. O Brasil e Portugal, este pela representação da UE, se comprometeram perante o G20, junto à OCDE no Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Fórum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, e combater práticas ilícitas fiscais.

O caminho da fiscalização global cresce a cada dia. Além do Tratado junto ao G-20, o Brasil já em assinado Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, em 2011, para trocas automáticas ou a pedido de informações fiscais com os 128 países membros (ainda pendente de aprovação do Congresso Nacional), e a Convenção *Automática Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI), para trocas de informações fiscais sobre contas bancárias. Afora isso, o Brasil por sua vez também é cooperante do Programa BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting* (OECD). Surge assim o mais novo paradigma do Direito Tributário, o “*Fisco*

<sup>550</sup> TC. Acórdão 371/1991. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910371.html>> Acesso em 27 de abril de 2017.

<sup>551</sup> STA. Processo 9844/09. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/565b5b2489f67ab3802576c50051b5f2?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>> Acesso em 11 de maio de 2017.

<sup>552</sup> GALGANO, Francesco. *La globalizzazione nello specchio del diritto*. Bologna, 2005. p. 31.

*Global*”, pelo rompimento com a dogmática tradicional da soberania, ao se autorizar a realização de fiscalizações, notificações ou cobrança do crédito tributário em estados estrangeiros<sup>553</sup>.

Devido ao aumento da atividade econômica em escala mundial, a expansão da complexidade das legislações fiscais nacionais, a corrupção e problemas políticos ou de ordem econômica, incrementaram-se os fenômenos de evasão e de planejamentos internacionais agressivos, afora a chamada “concorrência fiscal danosa”. Este novo paradigma do fisco global tem o propósito de recompor a base de tributação nacional, o que permitirá o aumento de arrecadação, o que é um manto poderoso de resgate da igualdade, dado que como está difundido na literatura financeira, até 2010, o Brasil era o 4º país no ranking mundial de ativos no exterior (somente precedido por China, Rússia e Coreia do Sul), com cerca de US\$ 520 bilhões não declarados, em contas de mais de 200 mil brasileiros, segundo a *Tax Justice Network*<sup>554</sup>.

A sonegação tributária se retroalimenta dos recursos obtidos ilicitamente<sup>555</sup>, em ações de improbidade administrativa, que tanto furtam-se de obrigações fiscais, quanto estão envolvidas em desvios de recursos notadamente de natureza pública. O desenvolvimento de projetos metodológicos de luta contra uma sonegação tributária global é uma teoria de base para acabar com os espaços de ilicitude que aumentaram muito no mundo.

Toda crise financeira e econômica é inseparável das anomalias fiscais. A prova disso é que desde a acriação do G-20, surgiu a ideia de uma “*boa governança fiscal*”, a qual, ao seu ver, infelizmente serve de síntese perfeita do que *não* tem que ser feito no quadro financeiro e tributário internacional no futuro, abordando tanto o comportamento dos estados, quanto das instituições e mercados. E isso se traduz em limitar a concorrência fiscal desleal entre os países, que é muito prejudicial. Deve-se, no campo da tributação evitar ao máximo a transferência de benefícios das jurisdições de países de tributação ordinária para outros de baixa ou zero<sup>556</sup>.

Não obstante os percalços na busca de paraísos fiscais, de outra ilhargá o estado também organiza melhores estratégias para abarcar não só a tributação, mas a execução fiscal dos tributos em âmbito regional e global.

---

<sup>553</sup>TORRES, Heleno. *Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do fisco global*. 08 de jun. de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>> Acesso em 17 de novembro de 2016. O Autor explica que um novo paradigma do “Fisco Global” desafia a todos e cobra, como a Esfinge, o mantra “decifra-me ou te devoro”. Os próximos anos serão não apenas de aprendizado, mas exigirão compreensão e habilidade institucional para uma necessária “justiça de transição”, entre as situações do passado e os novos regimes de controle, com transparência e mais rigor. O certo é que o Direito Tributário como dantes se conhecia chegou ao fim.

<sup>554</sup>TJN. Tax Justice Network. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/tag/brazil/>>. Acesso em 17 de novembro de 2015.

<sup>555</sup> *Aqui vale destacar que o conceito de ilicitamente está muitas vezes disfarçado de lícito. Uma série de benefícios fiscais, concessões parciais de meios de comunicação, mega-contratos públicos de obras e serviços públicos, troca de informações privilegiadas tem criado um grupo seleto de brasileiros ricos e poderosos, apelidados por Alex Cuadros de “Brazillionaires”, numa típica plutocracia, configurando um motor para o aumento do nível abissal de desigualdade social no Brasil e da concentração de renda (CUADROS, Alex. Brazillionaires. Nova Your, USA: Spiegel & Grau, 2016).*

<sup>556</sup>ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.62.



Atualmente, a UE em matéria fiscal tem focado suas diretivas de aspecto tributário, nos assuntos interligados à elisão, evasão e fraude fiscal entre seus países membros e estrangeiros, como por exemplo a Diretiva 2016/1164<sup>557</sup>. A elaboração de regras interjurisdicionais nesta temática é extremamente relevante, pois o estado que normalmente determinava quem é o outro sujeito da relação jurídica tributária, está se deparando com um contribuinte móvel que depois da utilização dos mecanismos de planejamento fiscal, escolhe onde quer pagar seus tributos. Este fator é de uma novidade extrema, visto que o contribuinte global abandonou a passividade de uma posição de recetor de deveres e obrigações, e passou a exercer a proteção de direitos e garantias em função da escolha do sistema fiscal que estabelecer as obrigações e os direitos mais adequados aos seus objetivos<sup>558</sup>.

Com referência específica à cobrança de tributos, a mais destacável das Diretivas do Conselho da UE, é a de n. 2010/24<sup>559</sup>, a qual detalhe as orientações sobre a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas.

Consoante art. 10 da Diretiva, a pedido da autoridade requerente do país credor, a autoridade requerida do país onde encontra-se o devedor fiscal cobrará os créditos que sejam objeto de um título executivo no estado membro requerente.

Nos moldes do art. 22, todos os pedidos de assistência na cobrança tributária são enviados numa das línguas oficiais do estado membro requerido ou acompanhados de uma tradução para essa língua.

Destaca-se no bojo desta diretiva, no art. 12, as regras de confecção do título executivo uniforme pelo estado membro, e a determinação de que tal documento constituirá a única base para as cobranças e não estará sujeito a necessidade de nenhum reconhecimento prévio ou posterior pelo estado membro onde correr a cobrança.

O título executivo uniforme deve conter pelo menos as seguintes formalidades: a) informações relevantes para a identificação do título executivo inicial, uma descrição do crédito, incluindo a sua natureza, o período por ele abrangido, todas as datas relevantes para o processo de execução, bem como o montante do crédito e os seus diferentes componentes tais como capital, juros vencidos; b) Nome e outros dados relevantes para a identificação do devedor; c) o nome, endereço e outros contatos: i) do serviço responsável pela liquidação do crédito e, se diferente, ii) do serviço onde podem ser obtidas informações complementares sobre o crédito ou as possibilidades de impugnação da obrigação de pagamento. O pedido de cobrança de um crédito

<sup>557</sup>UE. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>> Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>558</sup>PIRES, RITA CALÇADA. *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrônico: desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 117.

<sup>559</sup>UE. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32010L0024>> Acesso em 23 de abril de 2017.

pode ser acompanhado de outros documentos respeitantes a esse crédito, emitidos no estado-membro requerente.

De acordo com o art. 14 da Diretiva, para efeitos da cobrança no estado-membro requerido, todos os créditos que sejam objeto de um pedido de cobrança devem ser tratados como créditos do estado-membro requerido, salvo disposição em contrário da própria diretiva. A autoridade requerida faz uso das competências e dos procedimentos previstos pelas disposições legislativas, regulamentares ou administrativas do estado membro requerido aplicáveis aos créditos relativos aos mesmos impostos ou direitos ou, na sua ausência, a impostos ou direitos similares, salvo disposição em contrário na presente Diretiva.

Na hipótese de considerar que, no seu território, não são cobrados impostos ou direitos da mesma natureza ou de natureza similar, a autoridade requerida fará uso das competências e dos procedimentos previstos pelas disposições legislativas, regulamentares e administrativas do estado-membro requerido aplicáveis aos créditos relativos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

O estado membro requerido não é obrigado a conceder aos créditos de outros estados-membros as preferências concedidas a créditos similares nele constituídos, salvo acordo em contrário entre os estados membros em causa ou disposição em contrário na legislação do estado membro requerido. Um estado membro que conceda preferências a créditos de outro estado membro não pode recusar conceder as mesmas preferências a créditos da mesma natureza ou de natureza similar dos demais estados-membros, nas mesmas condições. O estado membro requerido procede à cobrança tributária na sua própria moeda. A partir da data de receção do pedido de cobrança, são aplicáveis juros do mora pela autoridade requerida, nos termos das disposições legislativas, regulamentares e administrativas em vigor no Estado-Membro requerido.

A autoridade requerida pode, desde que as disposições legislativas, regulamentares e administrativas em vigor no estado-membro requerido o permitam, conceder ao devedor um prazo para pagamento ou autorizar um pagamento escalonado e pode cobrar juros sobre o mesmo. A autoridade requerida informa seguidamente a autoridade requerente sobre qualquer decisão nesse sentido.

A autoridade requerida responsável pela cobrança remete à autoridade requerente os montantes cobrados referentes ao crédito e os juros, podendo conservar as despesas relacionadas com a cobrança em que tenha incorrido, nos termos das disposições legislativas e regulamentares do estado membro requerido, de acordo com o art. 20 da Diretiva.

O art. 23 por sua vez estabelece que as informações de cobrança fiscal comunicadas estão sujeitas ao segredo profissional e beneficiam da proteção concedida às informações da mesma natureza pela legislação nacional do estado-membro que as recebeu. Contudo, tais informações

podem ser utilizadas para efeitos da aplicação de medidas executórias ou cautelares respeitantes aos créditos abrangidos pela presente diretiva. Poderão também ser utilizadas para liquidação e execução das contribuições obrigatórias para a segurança social.

O aspecto mais interesse desta Diretiva diz respeito aos casos de formação de litígio, ou seja, em que o contribuinte devedor deseja discutir o crédito tributário e defender-se da cobrança exacional. Estabelece o art. 14 que eventuais conflitos são dirimidos pelas instâncias competentes do estado-membro requerente, exceto as impugnações sobre específicas medidas executórias do estado-membro requerido, ou sobre a validade de uma notificação por ele realizada, temas estes que serão dirimidos pela instância competente desse estado-membro, seja administrativa ou judiciária, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que nele vigorem.

A partir do momento em que a autoridade requerida recebe a informação transmitida pela autoridade requerente ou pelo interessado, de que foi instaurado o litígio, deve proceder à suspensão do processo de execução, no que diz respeito à parte impugnada do crédito, ficando a aguardar a decisão da instância competente na matéria, salvo pedido expresso em contrário da autoridade requerente nos termos do terceiro parágrafo do presente número.

A pedido da autoridade requerente, ou se tal for considerado de outro modo necessário pela autoridade requerida, esta poderá tomar medidas cautelares para garantir a cobrança, desde que as disposições legislativas ou regulamentares em vigor no estado-membro requerido o permitam. Trata-se aqui de pedidos de penhoras ou arrestos de bens para resguardar o crédito tributário.

A autoridade requerente pode solicitar, de forma fundamentada, à autoridade requerida que proceda à cobrança de um crédito ainda que impugnado ou da parte impugnada, desde que as disposições legislativas regulamentares e as práticas administrativas em vigor no estado-membro requerido assim o permitam. Isto significa dizer que a discussão do crédito não suspende sua exigibilidade, salvo se a legislação do país assistente assim o determinar.

E na prognose de ter sido iniciado um procedimento amigável pelas autoridades competentes do estado-membro requerente ou do estado-membro requerido, e o resultado desse procedimento puder afetar o crédito para o qual foi pedida assistência, as medidas de cobrança serão suspensas ou interrompidas até que aquele procedimento esteja concluído, a menos que o mesmo diga respeito a um caso de urgência imediata devido a fraude ou insolvência.

Esta Diretiva 2010/24 sobre os processos de cobrança fiscal foi transposta ao ordenamento jurídico português por intermédio do Decreto-Lei 263/2012. Não estão abrangidas por esta sistematicamente de cobrança entre os países membros, nomeadamente, as contribuições para a segurança social os direitos de natureza contratual, como por exemplo as tarifas pelos serviços públicos, e as sanções pecuniárias penais aplicadas com base em ação penal promovida pelo ministério público.

### 3.3.7 A Abordagem Tributária na Constituição Portuguesa

Fato notório citado é que no ordenamento jurídico brasileiro, na esfera tributária o legislador constituinte originário de 1988 optou por incluir todo o sistema tributário nacional no corpo constitucional, este não foi o caminho traçado pelo constituinte português, quando da decretação da CRP/76.

Extraem-se dos 296 (duzentos e noventa e seis) artigos da CRP/76 que em comparação com a CRFB/88, aqueles que tratam sobre questões fiscais não foram demasiadamente minuciosos como se vê no Brasil. Contudo, percebe-se que optou o legislador português por inserir regras fiscais por todo o campo do texto constitucional, considerando sua relação específica com outros temas.

De início, tem-se o art. 66, 2, “h”, da CRP/76 que ao tratar do ambiente e qualidade de vida, orienta que seja assegurado uma política fiscal que se compatibilize o entre estes dois institutos.

Neste seguimento, o art. 81, “b” da CRP/76 ao apontar as incumbências prioritárias do estado, indicou entre elas a promoção da justiça social, assegurando a igualdade de oportunidades e com as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.

O art. 103 da CRP/76 ao vociferar expressamente sobre o sistema fiscal em seu item 1 prescreve que seu objeto é a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Cita o art. 103 da CRP/76 em seu item 2 que os impostos são criados por lei, a qual determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Há regramento equivalente na CRFB/88 a qual demarca o princípio da legalidade, ou da reserva legal, onde nenhum tributo poderá ser cobrado sem lei anterior que o defina, assim como nenhum favor fiscal poderá exigir sem expressa autorização legal. Em comparação à regra constitucional brasileira, esta foi além, ao exigir que em relação aos impostos, com exceção da sua alíquota, que poderá ser por lei ordinária, a designação do contribuinte, do fato gerador e da hipótese de incidência deverão advir de lei complementar. Já, as garantias dos contribuintes, ficou a cargo do próprio texto constitucional brasileiro, na forma de princípios para limitar o poder do estado frente o particular, não se aguardando que tal proteção viesse posteriormente de atos infraconstitucionais.

E o item 3 do art. 103 da CRP/76 apregoa que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não haja sido criado nos termos da constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Descreve- nesta toada também o art. 104 da CRP/76 o qual fala dos impostos. O seu primeiro regramento determina que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do

agregado familiar. Evoca de maneira muito parecida o regramento brasileiro constitucional de que os impostos “*sempre que possível*” serão estipulados conforme a capacidade contributiva do indivíduo, e que entre todos eles, apenas o IR, ITR e o IPTU poderão ser progressivos (estes dois últimos não são de natureza pessoal, mas patrimonial). Especificamente ao IR, tem-se a ordem que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Aduz-se também deste regramento o equivalente brasileiro ao princípio constitucional da igualdade tributária, aplicado a todos os tributos e não somente aos impostos.

O *segundo* regramento constitucional português expõe que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. O comando mais similar no texto brasileiro, é o do art. 195, da CRFB/88 o qual estipula que as empresas devem contribuir para a seguridade social (que no Brasil abrange a assistência, saúde e previdência), através de uma tributação, na espécie contribuição social, sobre a sua receita ou faturamento, e também sobre o lucro. Como não houve priorização constitucional, no Brasil há dois regimes de tributação previstos, conforme o tipo societário e faturamento: ou pelo lucro real, ou pelo lucro presumido, ressalvado os privilégios de tributação em alíquota única sobre o faturamento para as empresas consideradas legalmente de pequeno porte, ou microempresas.

O *terceiro* regramento da constituição portuguesa estabelece como princípio norteador que a tributação do patrimônio deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Novamente, o equivalente brasileiro mais aproximado é o próprio princípio da igualdade tributária, que se compreende como uma obrigação de tratar cada desigual, desigualmente, dentro de suas desigualdades, considerando o termo desigual no sentido de diferente, o que se traduz numa previsão de possibilidades para isenções e progressividades (exceto as limitações de impostos, que como dito, só permitem progressividades para o IR, ITR e IPTU).

O *quarto* regramento que se extrai do art. 104 da CRP/76 é de que a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo. Este é um princípio quase gêmeo, do princípio constitucional brasileiro da seletividade. A diferença é que enquanto o texto português fala que é um princípio para todos os tributos, a CRFB/88 o entabulou apenas para o IPI, como uma obrigação, e para o ICMS como uma possibilidade.

Na lide dos tributos, a CRP/76 indicou em seu art. 115, n. 4, ‘b’, que são excluídas do âmbito dos referendos as questões e atos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro. No Brasil, há duas figuras constitucionalmente previstas, o plebiscito e o referendo. No plebiscito, o cidadão se manifesta sobre um assunto antes de uma lei ser constituída. No referendo, a consulta popular se dá sobre uma lei que já foi aprovada. Ambos os institutos poderão ser utilizados sem limitação de assunto, como parte da soberania popular sendo que cabe ao Congresso Nacional

autorizar o referendo e convocar plebiscito. Assim, diferentemente da constituição portuguesa, a constituição brasileira permitirá a consulta popular para assuntos fiscais.

Sobre a competência legislativa em matéria tributária o art. 165, 1, “i” da CRP/76 funda que é da exclusiva competência da assembleia da república legislar, salvo autorização ao Governo, sobre a criação de impostos e sobre o sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (o parlamento português é formado por 230 deputados eleitos por sufrágio direto, para um mandato de quatro anos e não há senadores). E no art. 165, número 5, foi previsto que as autorizações concedidas ao governo na lei do orçamento quando incidentes sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam. Note-se aqui que a CRP/76 elencou a existência direta de três categorias tributárias possíveis em seu ordenamento jurídico: impostos, taxas e contribuições financeiras, diferente do Brasil, como já especificado, que possui cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições gerais.

Um outro regramento de cunho tributário se encontra no art. da CRP/76, art. 227, número 1, “i” , “j” que ao tratar das regiões autónomas (Ilha da Madeira e Ilha dos Açores) lhes autoriza exercer poder tributário próprio, nos termos de lei, bem como adaptar o seu sistema fiscal nacional às suas especificidades regionais, também nos termos de lei-quadro da assembleia da república, e também lhes concede o direito de dispor nos termos de suas leis, das receitas fiscais que cobrar ou gerar, bem como lhes concede uma participação nas receitas tributárias do Estado, repartição esta estabelecida de acordo com princípio da efetiva solidariedade nacional, além de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetas às suas despesas. E no item “r” do art. 227 ainda estabeleceu que as regiões autónomas participação na definição e execução das políticas fiscal, monetária, financeira e cambial, de modo a assegurar o controle regional dos meios de pagamento em circulação e o financiamento dos investimentos necessários ao seu desenvolvimento económico-social. O art. 232 da CRP/76 ao complementar estes regramentos reassegurou a exclusiva competência das regiões autónomas para a aprovação do seu orçamento regional, do seu plano de desenvolvimento económico e social e das contas além da viabilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às suas especificidades.

No art. 228, n. 4, a CRP/76 tipifica que as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos em lei federal. Aqui cabe ressaltar que em Portugal as autarquias são as pessoas jurídicas de direito político, mais precisamente, são as pessoas coletivas territoriais, dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas.

A CRP/76 enuncia três espécies de autarquias locais: as freguesias (juntas), os municípios e as regiões administrativas. As autarquias locais possuem e patrimônio, finanças, receitas, poder

regulamentar e quadros de pessoal próprio<sup>560</sup>. Há também a figura da das assembleias, constituídas pelo presidente da junta (como se fosse o prefeito no Brasil), e os membros eleitos (os vereadores no Brasil).

O art. 254 da CRP/76 assenta que os municípios participam, por direito próprio e nos termos definidos pela lei, nas receitas provenientes dos impostos diretos e que disporão de receitas tributárias próprias, nos termos da lei. Aqui há uma grande diferença em relação ao Brasil, posto que a CRFB/88 demarcou pontualmente quais as receitas serão de competência de municípios e estados, deixando para a legislação apenas especificar os critérios de divisão.

Consta também na CRP/76 um regramento genérico, no art. 67, n. 2, 'f', que incumbe, designadamente, ao estado para proteção da família regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares. Não há regra equivalente na CRFB/88, constando apenas no art. 227, §3º, VI, que o poder público deverá prever, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, a quem acolher sob a forma de guarda, criança ou adolescente órfão ou abandonado.

### ***3.4 O Conflito entre a Arrecadação dos Tributos e a Efetivação do Orçamento***

No dealbar do novo milênio, são muitos os governos que nas mais diversas latitudes prometem profundas reformas fiscais. Estas bandeiras, todavia, não representam nenhuma novidade, pois desde que existam sistemas fiscais, os indivíduos sempre estarão a pedir por sua reforma, o que já se tornou uma espécie de mito. Certo é que o binômio estado-tributo ou mais precisamente, estado-contribuinte formou desde cedo na história da humanidade um elo suficientemente sólido, que resistiu a todas as vicissitudes próprias do espaço e do tempo, atravessando milênios e chegou nos dias atuais sem grandes alterações na sua essência: representa a ligação entre a base econômica da sociedade e a realização de desígnios políticos alimentados pelos indivíduos que a compõem<sup>561</sup>.

Ao longo do tempo a humanidade deixou de viver isoladamente, para abdicando de uma parcela de sua liberdade individual, viesse a viver em grupos, onde a manutenção da vida passaria a ser menos penosa. Para que este grupo tivesse meios para garantir a segurança de seus membros (segurança como aspecto inicial dos primórdios dos tempos) cada um deles abriu mão de uma parte

---

<sup>560</sup> Ressalta-se que esta composição adveio de uma reforma territorial após a segunda guerra mundial, a fim de melhor organizar as aldeias, e dar meios e dimensões para que cada comunidade pudesse realmente desenvolver-se pelo que é. Contudo, as autarquias locais continuam com problemas de autonomia, competências e principalmente, carecem de uma melhor repartição de receitas tributárias. Há um antagonismo entre a centralização administrativa federal, e as responsabilidades das autarquias, um domínio que ainda será muito explorado. Mesmo após mais de quarenta anos de empoderamento local, muitos pontos ainda permanecem em órbita, como o regime de contratação de pessoal, as leis trabalhistas para as funções públicas, o controle dos gastos, a forma de contratação de serviços jurídicos qualificados, e principalmente, qual o objetivo e o que se fazer futuramente com esta estrutura administrativa.

<sup>561</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 146.

de sua propriedade privada, ou seja, de seus próprios bens, para que outros bens de importante valor fossem providenciados. Ocorre que no mesmo compasso da evolução humana, evoluíram também novas necessidades. E para que estas precisões sejam efetivadas de maneira coletiva, os representantes deste grupo passariam a exigir mais recursos de seus membros para elencar, priorizar e gerir estas necessidades. Equacionar os recursos e as necessidades tornou-se por derradeiro o grande desafio do Estado atual.

Trata-se, outrossim, de uma tendência esquizofrênica da contemporaneidade que, por um lado, enquanto contribuintes, rejeitam o imposto, e por outro lado, enquanto administrados, reclamam um crescimento dos serviços públicos. A conciliação destas duas tendências radicalmente opostas só pode realizar-se no domínio do imaginário. Esta tentação do sonho utópico em matérias fiscais está ainda reforçada pela tecnicidade do imposto que lhe confere, aos olhos da maioria dos contribuintes, e até dos especialistas, um poder quase mágico de efetividade e de adaptabilidade. Quer dizer que o fenômeno fiscal constitui, de algum modo, um objeto social ideal para o exercício de uma mentalidade utópica<sup>562</sup>.

Para ilustrar, em exemplo desta década, foram as condições que o FMI – Fundo Monetário Internacional e o EuroGrupo (que reúne os ministros das finanças da zona do euro) impuseram para auxiliar a Grécia com novos empréstimos a partir do ano 2015. Entre as exigências, consta a simplificação do sistema de arrecadação tributária, que elevasse o valor do IVA – Imposto sobre Valor Agregado, para uma alíquota única de 23% (vinte e três por cento) para produtos, bares, restaurantes, de 13% (treze por cento) para produtos como água, energia elétrica, alimentos básicos, de 6% (seis por cento) para medicamentos, livros e teatro, uma tarifa de 30% (trinta por cento) sobre jogos de azar. Também se propôs à Grécia que eliminasse as isenções fiscais de IVA nas ilhas turísticas, aumentasse a alíquota do imposto corporativo das empresas para 29% (vinte e nove por cento), bem como criasse um imposto sobre embarcações com mais de cinco metros. O objetivo destas medidas foi, notoriamente, aumentar as receitas de um país que se descontrolou na gestão de seus gastos. Amealhou muitas despesas com necessidades sociais que não estavam de acordo com suas receitas. Por conta desta situação, as propostas para reajustar a economia da Grécia passaram por medidas ferrenhas de austeridade como a diminuição de benefícios sociais, aumento da idade para aposentadoria, diminuição de funções e serviços públicos, abertura do comércio aos domingos, privatização dos serviços de energia elétrica, e reforma sobre as regras trabalhistas e de pensões. Claramente, todo o ajuste econômico deste país passou pelo aumento da arrecadação tributária.

Como ocorreu na Grécia, a população elege seus representantes legais, os quais podem vir a tomar decisões trágicas na gestão tributária do país, e assim leva-lo ao colapso econômico. Por tal fato, regras prévias sobre a organização orçamentária dos países são muito importantes para que se

<sup>562</sup> BELTRAME, Pierre. *Utopies fiscales et idéologies politiques*. Paris: Revue Française de Finances Publiques, n. 29, 1990. .



tenha equilíbrio nos gastos e receitas. E sempre é por intermédio do aumento dos tributos, como no caso em epígrafe, que se encontrará a primeira boia de salvação para os naufrágios financeiros dos estados.

Os direitos sociais, sobretudo nos períodos mais críticos de dificuldade econômica, são, necessariamente, por força do seu condicionamento pela reserva financeira do possível, direitos sujeitos à alteração, reforma, retrocesso, adaptação a novas realidades e problemas novos. Mas é também nestes períodos que, política e socialmente, mais se faz sentir a sua fundamentalidade e, conseqüentemente, no plano jurídico, a importância de uma adequada compreensão da sua relevância<sup>563</sup>.

E há outros estados, como o Brasil, historicamente desajustado do ponto de vista de suas finanças, mas que ainda luta para enquadrar-se em regras de responsabilidade fiscal. E neste caminho entra em constante confronto e indagação sobre o ponto de equilíbrio para ministrar as necessidades prioritárias mínimas possíveis de serem realizadas de forma eficiente aos seus residentes, mediante os recursos empenhados com a arrecadação tributária.

A resposta a esta indagação é um grande desafio quando se está diante de uma constituição federal que garantiu um mundo perfeito a todas as suas pessoas, custeado exclusivamente pelo estado. Há dezenas de direitos efetivos, plenos, contidos, programáticos, quase todos de índole eminentemente social, de cumprimento impossível, ou, quando tentando executá-los, mostra-se por meio de atividades e serviços de péssima qualidade. Mais nobre e viável seria garantir pouco, e cumprir tudo e da melhor maneira possível.

Em algum ponto será preciso limitar legalmente as necessidades humanas num mínimo existencial executável, sob pena do estado tornar-se um segurador universal, por deverás incompetente. A CRFB/88, a exemplo, garante em seu art. 5º, *caput*, acesso total e irrestrito a saúde de “*todas as pessoas*”, o que incluiu a todos os estrangeiros, residentes ou não. Com o avanço diário de tanta tecnologia nas áreas médicas, nestes termos, o estado brasileiro cobraria tributos que conseguiriam no fim apenas custear de forma básica a saúde de seus residentes, para cumprir a regra fundamental de acesso a saúde. Todavia, não há sequer médicos suficientes para o atendimento da população brasileira<sup>564</sup>.

Diante da presença ostensiva do estado na organização da distribuição das receitas advindas em sua maioria dos tributos, muitas vezes realizada de forma ineficiente, vale reproduzir Hans Gadamer<sup>565</sup> o qual preceitua que em verdade, os estados não são mal administrados, são as bases econômicas de toda a vida política que se encontram numa situação sem saída aparente, ou, pelo

<sup>563</sup>NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: triunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p.208.

<sup>564</sup> O Brasil contratou somente em dezembro de 2016 mais de 1300 médicos de Cuba para auxiliar a saúde básica pública do país. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/saude/2016/12/mais-medicos-contrata-1-3-mil-profissionais-cubanos>>. Acesso em 04 de maio de 2017.

<sup>565</sup> GADAMER, Hans-Georg. *Herança e futuro da Europa*. Trad Antônio Lisboa: Edições 70, 1998. p.13.

menos, com falta de sentido, semelhante à vivida por Platão na Grécia, na época de sua derrota política.

### 3.5 A Necessidade de Sintonia entre a Instituição e a Cobrança

Alexis Tocqueville<sup>566</sup> já explanava que se uma tal forma de governar se afigurar útil e razoável, é obrigatório reconhecer que ela certamente será dispendiosa, e mesmo numa democracia é possível predizer que se uma grande dificuldade vier um dia assolar o país, certamente se verá os impostos a elevarem-se. Esta, efetivamente, é uma *frase-regra* que acompanha o mundo.

A existência de muitos fatos geradores a serem tributados, a possibilidade de exações sobre uma gama considerável de hipóteses de incidência tributável, não significam, entretanto, uma receita tributária grande, quando presentes de forma contundente os seguintes fatores: a) incumprimento simples; b) sonegação; c) benefícios fiscais sem critérios e compensações; d) falhas administrativas; e) problemas de interpretação legislativa; f) corrupção pública e privada.

Todos estes itens isolados ou somados trazem como consequência inicial a falsa ideia de que o estado não alcança uma arrecadação tributária sustentável por ter poucos tributos instituídos, ou baixas alíquotas sobre os tributos instituídos. Estas premissas equivocadas tentam justificar a criação de novos tributos por parte do poder público, ou mesmo motivar o aumento das alíquotas.

Em análise ao fator do incumprimento tributário, quando muitos particulares sejam eles pessoas singulares ou pessoas coletivas, deixam de quitar seus tributos, o poder público também pode tentar justificar a necessidade de novos tributos para garantir o equilíbrio das contas públicas. Há, não obstante, muitas atitudes que deve a administração adotar, antes de cogitar o aumento da carga tributária.

Uma delas é identificar as causas mais relevantes do atraso no pagamento das dívidas tributárias. Não é menos verdade que uma causa salutar para o inadimplemento é uma alta carga tributária que beire, ainda que subjetivamente e indiretamente, o confisco, nos casos, por exemplo, de altas cargas tributárias de ICMS/IVA. No mesmo caminho problemas na economia afetam as contas dos particulares e seu poder decisório na seleção de quais despesas serão prioridades, e quais despesas serão relegadas a melhores tempos.

Toda a economia encontra-se interligada constantemente com variáveis tortuosas como o desemprego, a inflação e a diminuição do PIB. Como são fatores que dependem de políticas administrativas e não da atuação direta do contribuinte, mais uma vez, o estado na figura dos seus representantes, pode punir diretamente quem não participou de decisões administrativas, com o

<sup>566</sup> TOCQUEVILLE, Alexis. *Da democracia na américa*. Trad. Maria da Conceição Ferreira da Cunha. Porto: Rés-Editora, 1978. p. 72.

aumento da carga tributária para tentar reorganizar as contas públicas. O aumento do tributo é a escolha mais comum por ser a mais rápida, mas muito possivelmente, a menos adequada.

Outro fator que pode maquiar o real motivo de um aumento da carga tributária é a sonegação fiscal. O poder público não realiza suas projeções orçamentárias com foco numa expectativa de receita advinda da sonegação. Mas a sonegação fiscal existe e é uma realidade que precisa ser contabilizada. É possível que dados oficiais divulgados pelo governo, como por exemplo, o valor do crescimento anual do país, ou da alíquota do PIB, sejam completamente irreais, não por erro ou dolo, mas ante o número gigantesco de casos de sonegação fiscal que escapam dos olhos oficiais. A geração de riquezas do país não pode ser exatamente medida quando a sonegação fiscal é uma constante relevante. Ao invés de desenvolver métodos operacionais que permitam evitar ao máximo a ausência do conhecimento dos fatos geradores tributáveis, e melhorar o controle fiscal, com eficiência e efetividade, é novamente, mais fácil e rápido ao poder público elevar os tributos.

Adiante, outro fator que disfarça o aumento de tributos são os benefícios fiscais, mesmo quando previstos em lei, na forma de isenções, totais ou parciais, anistia, remissão, diminuição ou alíquotas zeros. Todas estas benesses precisam ser criteriosamente estudadas, antes de implantadas, pois certamente se um lado pagará menos tributos, exceto no caso muito raro de *superávit* fiscal, outro lado pagará mais tributos. À exceção das imunidades que são regras constitucionais de eficácia plena, incluídas no texto constitucional originário, quando uma benesse fiscal entre em vigência, esta deveria estar inicialmente prevista em leis orçamentárias anteriores, que diagnosticassem e demonstrassem o impacto e a utilidade nas contas públicas.

Os benefícios fiscais existem substancialmente com dois objetivos. O primeiro, em casos de incentivos a pagamentos em atrasos, serve para incentivar uma negociação com o poder público, a fim de recuperar um numerário que anteriormente se compreendia impagável para o contribuinte, e um crédito morto para a administração, de modo que represente, ao final, um aumento da receita tributária do estado. Entrementes, se usado com frequência, terá um efeito ao inverso, pois o indivíduo sabedor da existência de assíduos programas de refinanciamento fiscal se escusará de pagar o tributo devido no momento correto, na espera de futuras vantagens, mais precisamente, descontos na figura jurídica isenções parciais, anistias e remissões.

O segundo objetivo de um favor fiscal se consolida em uma espécie de gerência política estatal sobre a economia para aquecer alguns setores que por algum motivo mereçam naquele momento um auxílio para manterem-se competitivos e vivos. Em exemplo, concede-se um benefício fiscal para as empresas a fim de que repassem esse desconto no preço do valor do produto ou serviço, incentivando o consumo, ou mesmo, gerando mais empregos. Contudo, se estes benefícios não forem criados cuidadosamente, com real motivo de ser, tornar-se-ão um instrumento

de barganha política, e de desigualdade, incentivando alguns seguimentos da sociedade, em detrimento de outros, determinando o que será prioritariamente consumido, pois a tendência é sempre o consumo do produto com menor preço, independentemente das reais necessidades sociais. É o *darwinismo fiscal*: a evolução de determinados seguimentos empresariais depende dos privilégios tributários que venham a receber do estado. No mesmo sentido há o perigo dos financiamentos das campanhas políticas.

E este desajuste na política de privilégios fiscais poderá se transformar numa justificativa para o aumento de tributos, quando a renúncia fiscal for tão demasiadamente alta, e sem equilíbrio entre os setores, e que não se compense com outros fatores que deveriam advir do barateamento da carga tributária.

Há benefícios fiscais que visam realmente a dignidade da pessoa humana. Quando o estado somente começa a tributar os rendimentos da pessoa singular, como o imposto de renda, excluindo uma faixa de tributação e criando uma categoria isenta, está, na realidade, dizendo que certas pessoas, por ganharem pouco, não pagarão este tributo. Da mesma maneira, quando a pessoa singular pode deduzir no pagamento do seu imposto de renda, durante o ajuste anual, os gastos com saúde, educação, previdência privada, plano de saúde, pensão alimentícia, dependentes ou com a contribuição previdenciária do empregado doméstico, ainda que com limites, está favorecendo o indivíduo, propiciando que tenha menos gastos, ou ainda, quando a lei prevê que verbas indenizatórias como auxílio transporte, alimentação, estudo e similares pagos em dinheiro ao trabalhador, pela empresa, não sejam tributados, o que se vê é o reconhecimento de menos pressão fiscal sobre o indivíduo.

Obviamente, que esse tipo de benefício fiscal não é, plenamente, um presente, na medida que considerando os outros tributos já pagos pelo contribuinte, tais itens dedutíveis deveriam, na verdade, terem sido fornecidos gratuitamente pelo poder público, de modo que a isenção seria até mesmo, resguardada as formalidades legais, uma dívida do estado para com o contribuinte. E em outro norte, há casos de profunda ausência de benesses, como no Brasil, a exemplo, onde os gastos com medicamentos não podem ser deduzidos da base de cálculo do pagamento de imposto de renda da pessoa singular, mas também, em sua maioria, não são fornecidos gratuitamente pelo Estado.

Adiante, outra justificativa que foge da realidade, é o aumento tributário sobre a premissa da existência das falhas administrativas, ou seja, problemas burocráticos. Um número não suficiente de servidores, a falta de equipamentos, de estrutura operacional, de problemas na formalização e trâmite administrativo acabam por extinguir sem culpa ou dolo possivelmente individualizável, o crédito tributário. Considerando que o ato de lançamento tributário é cheio de formalidades intrínsecas e extrínsecas, e que a administração é por vezes, sufocada por sua própria falta de

organização, muitos tributos desaparecem do mundo jurídico ante o fenômeno da prescrição, da decadência, e de falhas que acabam por anular toda constituição do tributo.

Há imbróglios também na própria gestão fiscal, especificamente, na fiscalização. Como os cargos de direção, chefia e assessoramento na área pública podem, constitucionalmente, ser comissionados ou de confiança, a fiscalização, que somente deve ter servidores concursados por regra constitucional, pode vir a sofrer interferências políticas que afetam o que, como e a quem fiscalizar. Ainda que a arrecadação, o que incluiu a fiscalização e gestão tributária, seja uma atividade vinculada, não há como fiscalizar a tudo e a todos de uma única vez. Neste viés, a administração em seus comandos opta por quem será prioritariamente fiscalizado de forma mais contundente, o que pode levar a desmandes, abuso de poder e omissão, de difíceis comprovação. O estado, em termos gerais, falha na cobrança, ou melhor, na falta desta, omitindo-se em fiscalizar seguimentos sabidamente com problemas. Não foge à regra novamente, as situações em que pessoas doam aos candidatos eleitos, e depois seus negócios são menos fiscalizados. A sociedade acaba sendo duplamente punida: uma vez pela receita tributária perdida e uma segunda vez, com o aumento de tributos para compensar a falsa égide de crise econômica.

É possível citar também os problemas de interpretação legislativa que promovem uma cobrança equivocada, que posteriormente, precisa ser devolvida ao contribuinte, ou compensada. Diante de normas tributárias extremamente complexas e confusas, que muitas vezes nem mesmo o próprio estado compreende de forma uniforme entre seus funcionários, valores controversos milionários por problemas de hermenêutica são diuturnamente lançados, anulados, suspensos, executados e extintos corriqueiramente. Não raro, como todo o sistema tributário tem sua base principiológica no corpo do texto constitucional, estes entraves levam anos no poder judiciário, até que sejam definitivamente resolvidos. Ainda que não seja uma falha direta das operações fiscais, a truncada interpretação legislativa, e, muitas vezes, a própria deficiência no corpo da lei impacta a arrecadação tributária e pode significar um rombo ou um êxito nas receitas públicas, conforme venha a decidir o poder judiciário. A interpretação divergente do conceito de uma só palavra pobre da lei representar milhões de reais a mais ou a menor no orçamento do estado. Quando se perfaz numa decisão contrária ao fisco, ou seja, na necessidade de devolução do tributo, ainda que haja modulação temporal dos efeitos da decisão, a receita destinada muitas vezes para um fim social, terá que ser realocada para o pagamento deste precatório.

Há fatores muito graves que iludem o real motivo do aumento de tributos. E quando o estado não consegue evitar que tais fatores sejam onipresentes, duas situações se verificam: o aumento na carga tributária, e a intensidade das cobranças judiciais dos créditos lançados. E nesta ânsia em arrecadar, o estado comete arbitrariedades processuais junto às execuções fiscais fatais à dignidade

do indivíduo, seja diretamente contra o contribuinte, seja indiretamente, contra a pessoa singular, colaboradora de empresas afetadas por desmandos legislativos e interpretativos.

### **3.6 A Política Fiscal e as Finanças Públicas**

Quando uma nação passa por problemas econômicos, o que aparentemente é a regra das administrações atuais, cuja pujança econômica parece ter ficado no passado, a primeira alternativa costuma ser maior rigidez nas posturas de combate à sonegação fiscal, e conseqüentemente, o apuro mais na cobrança tributária.

O termo política fiscal deve ser compreendido como a gestão dos níveis de composição do gasto público, realizada em paralelo à gestão do nível e da composição da carga tributária.

Há dois tipos de gastos públicos identificáveis: aqueles para o custeio da máquina administrativa do estado, e aqueles destinados a investimentos. O primeiro tipo de estende desde os pagamentos de salários aos funcionários até os gastos com fornecedores, como de energia elétrica, materiais de expedientes e tantos outros produtos e serviços que a administração pública contrata. O governo por intermédio dessas aquisições, contudo, também pode gerar uma demanda na economia em forma de investimento. São os casos de realização de grandes obras públicas, por exemplo. Assim, os gastos públicos podem ser considerados uma despesa, mas também uma fonte de recursos, através dos tributos que são arrecadados originados destes dispêndios<sup>567</sup>.

Como regra, o nível de tributação reduz a capacidade de gasto do setor privado. Assim, rigorosamente, o consumo das famílias e mesmo o investimento privado são influenciados pela intensidade da tributação. Por conta disto, a política fiscal adotada por um país pode ser utilizada para influenciar o comportamento do PIB, tanto pelo lado dos gastos do governo com custeio e investimento, quanto pelo lado da tributação. Desta maneira, a política fiscal se tornou uma das fortes ferramentas dos governos no sentido de influenciar a trajetória dos níveis de produção, emprego e renda<sup>568</sup>.

Quando o total de gastos não financeiros de um país, isto é, suas despesas com custeio e investimentos, exceder a arrecadação tributária, diz-se que há um déficit público primário, ou alternativamente, que o resultado primário foi negativo, o qual, na realidade, é apenas parcial, pois como antes foi dito, considera apenas as receitas e despesas não financeiras. Mas, se for considerado também o pagamento líquido de juros aos credores da dívida pública, chega-se ao conceito de déficit público nominal, ou também chamado de resultado nominal do setor público. Neste contexto, pode ocorrer um eventual superávit primário, que mesmo assim seja insuficiente

---

<sup>567</sup> GONÇALVES, Robson Ribeiro. (et al). *Economia internacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p.90.

<sup>568</sup> GONÇALVES, Robson Ribeiro. (et al). *Economia internacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p.91.

para a quitação de juros de certo período contábil. Neste caso, diz-se que o governo incorreu em um déficit nominal, ou também, que o resultado nominal foi negativo ou deficitário<sup>569</sup>.

Assim, as variáveis da política fiscal são ferramentas estratégicas de política econômica utilizadas para estabilizar as flutuações cíclicas da demanda agregada. De um lado, a política fiscal se refere à gestão dos níveis de gastos públicos os quais, por sua vez, interferem de forma direta no comportamento do PIB a curto prazo, e de outro lado, os tributos alteram completamente o potencial de gastos do setor privado, e conseqüentemente, afetam o PIB de forma indireta<sup>570</sup>.

Uma vez que o governo tenha gasto além de suas receitas correntes, não terá outra alternativa, que se endividar. Por isso o *déficit* nominal também é chamado de “necessidade de financiamento do setor público”, pois para honrar seus compromissos o governo terá que tomar recursos oriundos do patrimônio dos particulares para honrar seus compromissos, como por exemplo, empréstimos de bancos, fundos e até mesmo pela venda de títulos da dívida pública. Não obstante, há um paradoxo com outro aspecto relevante, que é a problema gerado quando os governos tomam recursos empregados do sistema financeiro, competindo com o setor privado, que também procura empréstimos. Uma eventual escassez de crédito pode reduzir o consumo privado, e conseqüentemente a arrecadação tributária<sup>571</sup>.

Para apurar-se uma boa política fiscal é possível socorrer-se do conceito de *Nível de Fiscalidade*, também chamado de coeficiente fiscal ou carga fiscal, que mede a punção fiscal exercida pelos poderes públicos, relacionando-a com o valor da produção nacional. É entendido como a relação percentual entre o total dos tributos cobrados e um indicador do rendimento global do universo donde emanam. O valor da punção fiscal por sua vez, deve ser devolvido à economia através de múltiplas ações desenvolvidas pelo setor público, de tal forma que, em condições normais, um contribuinte mais fortemente tributado encerra uma outra pessoa que recebe da economia pública um maior volume de satisfações<sup>572</sup>.

Aqui, é imperioso lembrar Jean Jacques. Rousseau<sup>573</sup> o qual já inferia a seu tempo que “quanto mais aumenta a distância entre o povo e o governo, mais se tornam onerosos os tributos”.

Dois países gerando idêntica produção econômica podem vir a dispor de capacidades contributivas acentuadamente diferentes, bastando que as respectivas populações tenham dimensão

<sup>569</sup> GONÇALVES, Robson Ribeiro. (et al). *Economia internacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p.92.

<sup>570</sup> GONÇALVES, Robson Ribeiro. (et al). *Economia internacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p.92.

<sup>571</sup> GONÇALVES, Robson Ribeiro. (et al). *Economia internacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p.94.

<sup>572</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 448-449.

<sup>573</sup> Rousseau ressaltava ao seu tempo que “A palavra fazenda é um termo de escravo” (ROUSSEAU, Jean Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Rolando Roque da Silva. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>> Acesso em 21 de novembro de 2016. p.39),

fortemente desigual. O fato de apresentarem o mesmo nível de fiscalidade não implica que o cumprimento das obrigações fiscais ocasione o mesmo esforço social para os seus respectivos r<sup>574</sup>.

O estabelecimento de uma relação matemática entre o valor do nível de fiscalidade e uma outra grandeza que seja considerada conveniente para indicar a capacidade contributiva da pessoa em situação mediana de um país, proporciona um novo indicador, chamado de *Esforço Fiscal*, ou *Sacrifício Fiscal*. É a medida da importância relativa que tem, para um habitante médio, a parcela dos seus recursos econômicos que são transferidas aos cofres públicos para a satisfação das obrigações tributárias<sup>575</sup>.

Quanto maiores forem os rendimentos individuais e de grupo, maior será presumivelmente a aptidão para contribuir<sup>576</sup>, e conseqüentemente, a possibilidade de efetivação de mais direitos fundamentais. Nestas condições, o esforço fiscal pode ser indicado pelo estabelecimento de uma relação entre o nível de fiscalidade e o PBI. Não obstante, a capacidade contributiva de um país não depende somente do nível do seu desenvolvimento econômico, havendo a necessidade da utilização de outros indicadores econômicos para quantificar o conceito de capacidade contributiva<sup>577</sup>.

Um destes índices é o de *Henry Frank* o qual defende que a capitação dos impostos indica o valor exigido a pessoa, em situação mediana, sem ponderar a sua capacidade fiscal, e neste contexto, o nível de fiscalidade mediria a parcela do PIB que é absorvida pelos impostos, mas abstrai do esforço desenvolvido pela sociedade para produzir um *quantum* de rendimento. A fusão destes dois indicadores remedeia tais insuficiências, proporcionando uma medida do esforço associado ao pagamento de impostos. Seria mais rico que a medida do nível de fiscalidade por condensar um maior volume de informações acerca da realidade subjacente<sup>578</sup>.

Expõe-se também o índice de *Richard Bird*, o qual defende por sua vez que o índice de esforço fiscal constitui uma simples variante na fórmula proposta por Henry Frank. A diferença entre os dois índices residiria no fato das receitas fiscais deixarem de ser confrontadas com o PIB para passarem a ser uma aproximação do rendimento disponível. Em contraposto há o *índice de Jorgen Lotz e Elliot Morss*, o qual acolhe a ideia de que a capacidade fiscal de um país não depende, apenas, do respectivo rendimento *per capita*, mas de um conjunto mais amplo de variáveis. A partir da reunião de valores assumidos por estas variáveis num dado país, e estabelecendo uma regressão entre esses elementos e o nível de fiscalidade praticado, obtém-se o que se pode considerar com um padrão de desempenho fiscal. Do confronto de tal norma com a

<sup>574</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 471.

<sup>575</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 472.

<sup>576</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 473.

<sup>577</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 473.

<sup>578</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 473.



realidade resultaria, enfim, um índice confiável de esforço fiscal. Todavia, este índice assim como os demais também apresenta falhas, pois a capacidade fiscal de um país está associada em moldes não negligenciáveis, a fatores exteriores ao foro econômico, como questões políticas e sociológicas, de difícil quantificação. Há uma heterogeneidade no que toca ao conjunto de variáveis possível, que refletem obviamente nos resultados que serão obtidos. Logo, o emprego de tais índices deve ser sempre rodeado por grande prudência<sup>579</sup>.

Um outro traço característico da política fiscal é chamado de *Estrutura Fiscal*, a qual mede o peso relativo de cada uma das diversas categorias de impostos no total das receitas que, no seu todo, o sistema tributário proporcional. Assim como não é indiferente que um determine volume de receita tributária seja recolhida com predominância sobre outro tipo de rendimento, despesa ou patrimônio, também é importante, conhecer dentro de cada uma destas categorias, qual o tipo de matéria tributável sobre a qual se faz incidir o ônus fiscal, se mais sobre o trabalho, sobre o capital, sobre bens essenciais ou supérfluos, ou se sobre o patrimônio. A estrutura fiscal reflete não apenas o desenvolvimento econômico de um país, mas suas opções políticas que tendem a predominar, no que Montesquieu *apud* Albano Santos<sup>580</sup> já proclamava que “*a natureza dos tributos é relativa ao seu governo*”.

Ao gênio de lembrar as observações de Alexis Tocqueville em 1835<sup>581</sup>: “*Se nunca aconteceu aos Americanos dispendem o dinheiro do povo em festas públicas (...) é porque entre eles o povo vota o próprio imposto*”. Certo que não diz tudo, mas que diz muito sobre políticas públicas orçamentárias e seus contextos históricos que debandam a situação atual de muitos países.

Debruçando-se ainda sobre o tema vale citar a *Teoria da Curva de Laffer*, popularizada pelo economista norte-americano Arthur Laffer, na década de setenta. Esta tese calcula em gráfico a relação entre a carga tributária e o total arrecadado por um governo, ao mostrar que há um ponto em que a arrecadação atinge seu limite viável, pois a partir daquele do ponto de intersecção, ainda que os tributos aumentem, e arrecadação começa a cair. A justificativa se dá pelo fato de que passa a ser mais atrativo sonegar tributos ou parar de produzir do que pagar efetivamente o encargo fiscal.

Contudo, nas palavras de Albano Santos<sup>582</sup>, esta teoria defenderia na verdade o resgate de ideias clássicas propagadas por Adam Smith de que os impostos, diminuindo por vezes o consumo dos bens passíveis de imposto e estimulando por vezes o contrabando, proporcionam não raro ao governo um crédito mais pequeno do que aquele que deveria ser retirado dos impostos se mais moderados. Não é possível apurar com a dose indispensável de rigor e objetividade qual seria o

<sup>579</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 477-478.

<sup>580</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 485-486.

<sup>581</sup> TOCQUEVILLE, Alexis. *Da democracia na américa*. Trad. Maria da Conceição Ferreira da Cunha. Porto: Rés-Editora, 1978. p. 265.

<sup>582</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 467.

valor do ponto de interseção, o que leva a teoria a um caráter vago e impreciso. Todavia, sua popularidade se justificou e ainda o fez como um emblema contra o aumento dos tributos.

Em síntese, vale também citar Joseph Caillaux, *apud* Albano Santos<sup>583</sup>, várias vezes ministro das finanças da França que resumiu bem este entendimento, ao dizer que “*os impostos demasiado elevados devoram a matéria tributável*”.

Até mesmo o socialista francês Thomas Piketti<sup>584</sup> reconhece que a partir do momento em que um governo passa a desempenhar na vida econômica e social um papel central, adquirido nas décadas do pós-guerra, é normal e legítimo que esse papel esteja em debate permanente e seja posto em questão. Para o Autor é necessário ao mesmo tempo inventar novos instrumentos que retomem o controle de um capitalismo financeiro que enlouquece, renovar e modernizar de maneira profunda e permanente os sistemas de arrecadações e gastos, coração do estado social atual, que atingiram um grau de complexidade que por vezes ameaça gravemente sua inteligibilidade e sua eficácia social e econômica.

Da mesma maneira que se discute uma boa governança global, discute-se também uma boa governança fiscal, a qual não pode servir para expropriar os bens globalmente definidos como essenciais da pessoa. Não é digno de um lado o estado conceder isenções enormes sem a devida contraprestação para grandes conglomerados estatais, e de outro lado catar migalhas sobre as deduções de imposto de renda pessoa singular.

O estado reflete juridicamente a sociedade, e segundo John Rawls<sup>585</sup> a estrutura básica da sociedade centra-se na definição *da justiça*, do modo em que as principais instituições sociais e políticas da sociedade de ordenam em conjunto, e um sistema de cooperação social, é a forma em que estas atribuem os direitos básicos e regulam a divisão das vantagens que surgem da cooperação social em seu tempo.

O conteúdo da estrutura básica da sociedade são as normas constitucionais, as formas jurídicas de propriedade, a organização da economia, da natureza e da família. A continuidade da estrutura social básica depende de sua aptidão para adequar-se em tempo aos princípios que inspiram respeito aos contratos justos e livres entre as pessoas, a evolução das tendências sociais, atenção com as contingências históricas, e com a alteração das relações sociais para sua conservação<sup>586</sup>.

A função das instituições que pertencem a estrutura básica da sociedade é assegurar as condições que sirvam de fundamento contra ações que venham de encontro ao indivíduo. A menos que esta estrutura seja adequadamente regulada e ajustada, mediante um processo inicial

<sup>583</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 469.

<sup>584</sup> PIKETTY, Thomas Piketti. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 461-462.

<sup>585</sup> RAWLS, John. *Political liberalism*. USA: Columbia University Press, 2005. p.258.

<sup>586</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.165.

socialmente justo, poderá deixar de ser justa, por mais livres e justas que possam parecer as transações contempladas em si mesmas<sup>587</sup>.

As instituições servem para realizar a cooperação social em razão de determinados princípios e modelos de comportamento que devem respeitar ao longo do tempo. As instituições são essencialmente para aplicar a justiça de fundo (*background justice*), a qual alimenta a estrutura básica da sociedade, que representa a forma esperada de justiça social<sup>588</sup>.

É a estrutura básica, é o sistema social em que tomam parte as atividades de associações e indivíduos, para assegurar o acesso aos chamados bens primários. John Rawls<sup>589</sup> neste contexto procurava responder as objeções de Hegel à teoria do contrato social e isto é esclarecedor para se compreender o alcance justificacional de sua teoria. As ideias de Hegel baseavam-se na crítica da absolutização da particularidade, na identificação do estado com uma associação privada, no conteúdo do direito público ser determinado por interesses privados, na sociedade civil ser absolutizada, e no não reconhecimento da natureza social dos seres humanos. John Rawls, por sua vez, responde a essas objeções afirmando que o objetivo primeiro da justiça como equidade é a estrutura básica da sociedade. A posição original caracteriza-se por ser um acordo equitativo entre pessoas livres, morais e racionais, que podem chegar a um acordo racional em termos de uma noção de bens primários (*primary goods*). O que está em jogo neste tipo de acordo que especifica os princípios para a estrutura básica é que apresenta diversas características de outros acordos dentro dessa estrutura. John Rawls responde à objeção sobre a ausência de uma natureza social do indivíduo em que, na posição original, se pode valorizar a natureza social dos seres humanos. Esclarece o Autor que sua teoria se diferencia de outras teorias contratualistas, pois deseja estabelecer uma divisão de trabalho entre as operações da estrutura básica na manutenção da justiça de fundo e a definição e imposição pelo sistema legal de normas que se aplicam a indivíduos e associações.

E neste caminho, a competência fiscal é um dos temas que surgem com referência à justiça de fundo, ante a qual a soberania formal aparece insuficiente e ilimitada. Como sugestão, John Rawls<sup>590</sup> propõe como estrutura social básica e justiça de fundo, um programa a tempo, *para evitar desvios no modo de cooperação social original*. O que inclusive poderia se dá em âmbito internacional.

Contudo, há fortes críticas de cunho liberal à teoria de John Rawls. Em exemplo, pode-se citar Robert Nozick<sup>591</sup> que o contradiz ao especificar que nenhum princípio finalista ou princípio

<sup>587</sup> RAWLS, John. *Political liberalism*. USA: Columbia University Press, 2005. p.266.

<sup>588</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.165.

<sup>589</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 286

<sup>590</sup> RAWLS, John. *Political liberalism*. USA: Columbia University Press, 2005. p.272.

<sup>591</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, estado e utopia*. Trad. Vitor Guerreiro. Lisboa: Edições 70. p.206.

distributivo padronizado de justiça, como o princípio da diferença, pode ser continuamente realizado sem interferir continuamente na vida das pessoas, ou seja, se conseguir manter um princípio padronizado de justiça será preciso violar a liberdade individual e os direitos de propriedade<sup>592</sup>.

A competência fiscal lesiva do estado muitas vezes é repreensível na medida em que os impostos não são motivados por objetivos de natureza econômica, social, política, de setores mais deficientes, que precisam realmente da realização de um projeto de justiça social<sup>593</sup>. Caminha-se longe ainda de um primado de justiça que compreenda a cobrança tributária dentro dos direitos fundamentais, e que consiga fornecer serviços e bens primários, pois a sociedade não conseguiu definir adequadamente uma cooperação eficiente entre estado e indivíduo.

### ***3.7 O Orçamento em Portugal***

É muito visível atualmente que as questões orçamentárias passaram a ser o grande desafio dos últimos anos a todos os países que buscam com mais eficiência consolidar os direitos sociais. Neste interim, Portugal, juntamente apenas com a Grécia e a Irlanda, foi um dos únicos três países a pedir resgate financeiro junto à Troika (grupo composta pelo Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia) no ano de 2011.

Uma grande diferença entre Portugal e o Brasil está justamente na existência da Troika, pois esta acaba por figurar como um forte filtro fiscalizador para o controle das contas públicas de Portugal, ao passo que o Brasil somente deve satisfação orçamentária a si próprio. É realmente salutar reconhecer que a UE se transfigura como um mecanismo muito favorável às contas públicas dos seus países-membros, na tentativa de construir efetivamente um sólido bloco econômico e financeiro.

Tanto o estado social como o estado mais austero baseiam a sua estrutura econômico-financeira sobre os impostos. O fundamento do estado social estabelecido na Europa depois da segunda guerra, foi uma forma de compensar as *desigualdades de nascimento*, de família, de

---

<sup>592</sup> O princípio da diferença é uma concepção padronizada da justiça: a propriedade deve ser distribuída de forma a que os mais desfavorecidos fiquem melhor possível. De acordo com John Rawls, se não se respeitar este padrão então a sociedade será injusta. Mas, uma vez dado o rendimento e riqueza às pessoas segundo o princípio da diferença, algumas gastá-lo-ão, outra obterão mais, e assim a sociedade acaba por se afastar do princípio da diferença. Portanto, algumas ações livres (trocas, ofertas, apostas) conseguem quebrar o padrão. Para que o padrão inicial fosse repostado, a propriedade teria que ser redistribuída. O estado assim teria de intervir através de meios como a cobrança de impostos. Deste modo, para se concretizar o padrão do princípio da diferença, o estado tira de alguns indivíduos, parte daquilo que possuem legitimamente, para beneficiar os mais desfavorecidos. Porém, de acordo com Nozick esta redistribuição interferirá consideravelmente com a liberdade e os direitos de propriedade que as pessoas deviam gozar. Esta interferência do estado seria eticamente inaceitável, pois violaria os direitos de propriedade dos indivíduos e desrespeitaria a liberdade individual. Para além disso, Nozick defende claramente que “*a tributação dos rendimentos do trabalho é equiparável ao trabalho forçado*” (RAWLS, John. *Political liberalism*. USA: Columbia University Press, 2005. p.213).

<sup>593</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.169.

habitação, que são comuns no sistema capitalista. As turbulências dos anos sessenta e setenta do século XX, iniciaram um contraciclo que se mantém triunfante. Os efeitos do reino da Wall Street, da concorrência, do individualismo, do desemprego, da pobreza e a ansiedade das pessoas, aprofundaram as desigualdades. Com o governo austeritário em Portugal, por exemplo, os impostos passaram a ter um grande peso sobre o rendimento do trabalho, das pensões, das reformas, e dos funcionários públicos. E ocorreram muitos cortes nos serviços básicos de saúde e educação, com a finalidade de redirecionar o recurso para o pagamento de dívidas externas. O circuito fez-se ao contrário do da redistribuição social, pois tirou-se dos pobres e remediados e deu-se a um poder mundial sem rosto. Para a população, os impostos e os cobradores de impostos passaram a ser o inimigo a qual desconfia cada vez mais do estado, grande parte não percebendo que a saúde, a educação e os seus agentes também são *estado*<sup>594</sup>.

Diante da imperiosa redistribuição de tributos por meio do orçamento público, em Portugal vige a Lei 151/2015, conhecida como Lei do Enquadramento Orçamental do Estado – LEO -, a qual constitui a pedra angular do sistema de organização, apresentação, debate, aprovação, execução, fiscalização e controle do orçamento público. Na ordem constitucional representa o quadro jurídico fundamental que preside à concretização do *princípio do consentimento*, elemento essencial interligado com o princípio da legalidade na execução dos gastos públicos. Rege-se também o orçamento por um quadro de programação plurianual orçamental – QPPO - para o período do mandato do governo, estabelecido no primeiro ano do início da legislatura, cujo prazo é de cinco anos<sup>595</sup>.

Esta norma encontra-se estruturada aos principais tópicos: objeto, âmbito de aplicação, política orçamental, princípios e regras orçamentais e relações financeiras entre as administrações públicas, processo orçamental e suas fases, sistematização da lei, estrutura do orçamento, programas orçamentais, execução do orçamento processo de revisão e alteração orçamental.

O processo orçamental se materializa com o envio do governo à assembleia da república com a proposta de lei, a qual antes de ser aprovada é encaminhada à Comissão Europeia juntamente com um programa de estabilidade com as atualizações do QPPO.

O capítulo II da norma enuncia expressamente como princípios orçamentais a unidade e universalidade, a estabilidade orçamental, a sustentabilidade das finanças públicas, a solidariedade recíproca, a equidade inter geracional, a anualidade e plurianualidade, a não-compensação, a não-consignação, a especificação, e economia, eficiência e eficácia, e transparência orçamental.

<sup>594</sup>CARMO, Isabel. *Impostos e gordura*. Disponível em: < <https://www.publico.pt/politica/noticia/impostos-e-gordura1724153>> Acesso em 07 de novembro de 2016.

<sup>595</sup>DGO. Direção Geral de Orçamento. Disponível em: <<https://www.dgo.pt>> Acesso em 18 de maio de 2017.

O art. 52 expressa os princípios gerais de execução orçamental para a receita e despesa, a citar: 1 - nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada sem que, cumulativamente, seja legal, tenha sido objeto de correta inscrição orçamental, e esteja devidamente classificada; 2 - a liquidação e a cobrança de receita podem ser efetuadas para além dos valores previstos na respetiva inscrição orçamental; 3 - nenhuma despesa pode ser autorizada sem que, cumulativamente: a) o fato gerador da obrigação respeite as normas legais aplicáveis; b) disponha de inscrição orçamental no programa e no serviço ou na entidade, tenha cabimento e identifique se os pagamentos se esgotam no ano ou em anos futuros no período previsto para o programa; c) satisfaça os requisitos de economia, eficiência e eficácia; 4 - nenhuma despesa pode ser paga sem que o compromisso e a respetiva programação de pagamentos previstos sejam assegurados pelo orçamento de tesouraria da entidade; 5 - o montante anual de um programa estabelece o teto máximo de pagamentos que podem ser feitos. 6 - as operações de execução do orçamento das receitas e das despesas obedecem ao princípio da segregação das funções de liquidação e de cobrança, quanto às primeiras, e de autorização da despesa e do respetivo pagamento, quanto às segundas; 7 - a segregação de funções pode estabelecer-se entre diferentes serviços ou entre diferentes agentes do mesmo serviço; 8 - os compromissos que dão origem a pagamentos em ano económico, que não seja o ano da sua realização, ou em vários anos económicos constantes dos programas, podem ser assumidos pelas entidades e serviços sem pagamentos em atraso, mediante prévia autorização do ministro da tutela; 9 - cabe às entidades gestoras do programa assegurar o cumprimento por parte das entidades e dos serviços do registo tempestivo nos sistemas local e central dos compromissos.

Esta norma tem o intuito de melhor gerir os recursos dos portugueses, e contribuir para melhorar o funcionamento das administrações públicas através do aumento da responsabilidade orçamental dos ministérios setoriais, em destaque o controle e a gestão orçamentais, bem como para aumentar a eficiência e a transparência orçamentais, designadamente pela implementação da orçamentação por programas e pela alteração do calendário orçamental.

### ***3.8 O Orçamento no Brasil***

Gastar é de maneira especial uma decisão política, não jurídica. E há uma controvérsia notável nos estados modernos atuais sobre quem deve determinar a priorização dos gastos públicos.

No Brasil, as regras orçamentárias têm suas bases estão previstas entre os art. 163-169 da CRFB/88, e sua regulamentação na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Lei Complementar 101/2000, juntamente com a Lei 4320/1964, a qual estatui as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos. Apenas esta última

norma apresenta princípios expressos a serem observados, quais sejam, os princípios de unidade universalidade, da anualidade, e da unidade de tesouraria

No sistema orçamentário brasileiro permanecem em vigência ao mesmo tempo três leis a) PPA – planejamento plurianual, elabora uma vez, para o período de quatro anos; b) LDO - lei de diretrizes orçamentárias, elaborada anualmente; c) LOA – lei orçamentária anual, também confeccionada anualmente. E todos os entes públicos fazem de forma autônoma suas próprias leis orçamentárias.

Em regra, elas são encaminhadas pelo poder executivo (prefeito, governador e presidente) ao poder legislativo (câmara de vereadores, ou assembleia legislativa, ou congresso nacional), que detém o direito constitucional de apresentar emendas e substitutivos. Após a aprovação, caberá ao poder executivo a sanção, e também a maior parte de implementação dos objetivos legislativos traçados.

Da essência do texto constitucional brasileiro, mais precisamente o art. 167, IV, extrai-se o *Princípio da Não-Afetação*, que privilegia a liberdade do legislador orçamentário, ao possibilitar a alocação da previsão de recursos de acordo com as prioridades que considerar pertinente, desde que obedeça a outros comandos constitucionais que vincularam a obrigatoriedade de receitas mínimas para certos tipos de gastos sociais, além da destinação específica das contribuições, cuja receita somente pode ser utilizada para as finalidades a que foram criadas, a qual chama-se de “*Princípio da Referibilidade*”.

Há também limitações com alguns tipos de gastos, como por exemplo, com o pagamento das remunerações dos servidores públicos. Outro aspecto sobre a eleição dos gastos está associado aos mandamentos constitucionais de imunidade tributária. Diz-se que há uma desoneração constitucional quando o legislador constituinte prevê uma renúncia fiscal, o que significa dizer que certas pessoas ou situações não poderão ser tributadas por todos ou por alguns tributos, o que já deve estar previsto no orçamento. E também, existe os investimentos mínimos em áreas sociais. O art. 212 da CRFB/88 impõe que a união aplicará, anualmente, nunca menos de 18% (dezoito por cento) e os estados, o distrito federal e os municípios 25% (vinte e cinco por cento) no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. O art. 198, §2º, comungado com o art. 77 II e III dos ADCT's, em conjunto com o art. 5º da Lei Complementar 141/2012 impõe que a união aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do PIB, num mínimo de 15% (quinze por cento) da receita corrente líquida do exercício financeiro. Os municípios deverão aplicar ao mínimo 15% (quinze por cento) da arrecadação de impostos, e os estados um mínimo de 12% (doze por cento) da arrecadação de impostos.

Em destacam, a LRF determina em seu art. 19 que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados: I - união: 50% (cinquenta por cento); II - estados: 60% (sessenta por cento); III - municípios: 60% (sessenta por cento). Na esfera federal ainda há outras limitações de pagamento com pessoal: a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o poder legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; b) 6% (seis por cento) para o poder judiciário; e c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o poder executivo; e d) 0,6% (seis décimos por cento) para o ministério público da união. E na esfera estadual: a) 3% (três por cento) para o poder legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; b) 6% (seis por cento) para o poder judiciário; c) 49% (quarenta e nove por cento) para o poder executivo; 2% (dois por cento) para o ministério público dos estados. E na esfera municipal: a) 6% (seis por cento) para o poder legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o poder executivo.

No Brasil, nos últimos anos, houve um uso exagerado da tributação como medida de política econômica, criando benefícios fiscais, exceções a legislação e favores apenas para alguns e um direcionamento da atividade econômica em razão de prioridade do governo. É necessário parar de dar incentivos fiscais e criar um sistema mais claro e justo e com uma tributação mais moderada para todos. É preciso sair da perspectiva que o governo pode definir aonde que se deve ter benefícios, para que seja possível criar um sistema em que a atividade empresarial seja facilitada e que prosperem os setores que tiverem mais competência empresarial e não esses artifícios tributários<sup>596</sup>.

As questões tributárias são de fundamental para o desenvolvimento do país. Quando uma situação envolve a matéria tributária, deve-se prestar atenção nas questões que são próprias da perspectiva tributária, que é um mundo que lida com dinheiro para o contribuinte e para o fisco. No Brasil, a questão de tratamento de processos tributários no juízo comum cria o “*amesquinamento de importância*” da matéria tributária. Não há como em Portugal, a existência de tribunais especializados, como os administrativos. E esta ausência só serve aos interesses do estado<sup>597</sup>.

A segurança jurídica do orçamento público previsto também deve ser levada em conta como um direito fundamental, pois é inviável o pagamento de tributos, a criação de uma expectativa de receitas e conseqüentemente despesas, que posteriormente são anulados judicialmente pela volatilidade da interpretação dos textos legais tributários. O indivíduo passa a ser sujeito passivo de uma ação de execução fiscal, embasa em crédito tributário de natureza totalmente divergente, e

<sup>596</sup> PAULSEN, Leandro. Entrevista. 2014. *Direito tributário*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-ago12/juizo-comum-amesquinha-importancia-tributaria-desembargador>> Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>597</sup> PAULSEN, Leandro. Entrevista. 2014. *Direito tributário*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-ago12/juizo-comum-amesquinha-importancia-tributaria-desembargador>> Acesso em 09 de fevereiro de 2016.



além de ter que provisionar um valor para o futuro pagamento, ainda será obrigado a provisionar patrimônio para segurança do juízo, a fim de ter o direito de discutir a causa.

Vale ressaltar que infelizmente, a maioria das obrigações tributárias objetos das execuções fiscais são dívidas formadas “*ex lege*”, ou seja, por interpretações conflitantes entre o fisco e o contribuinte, afastados os casos de sonegação deliberada. A avaliação de riscos derivada de questões tributárias não se pode converter em um instrumento de opressão financeira para o contribuinte, com agravamento das dificuldades daqueles que decidem discutir suas dívidas tributárias, em muitos casos totalmente indevidas ou com jurisprudência amplamente favorável ao executado. E também aos gestores públicos que muitas vezes não são os responsáveis pelos imbróglis fiscais, mas precisam gerir receitas volúveis ao crivo dos ponderamentos hermenêuticos nada seguros do atual poder judiciário brasileiro<sup>598</sup>.

### ***3.9 A Arrecadação Tributária como Meio de Efetivação do Princípio da Dignidade***

Mesmo os direitos fundamentais básicos, conhecidos como de primeira dimensão, possuem um alto custo, e precisam ser sustentados por toda a sociedade. A manutenção, em exemplo, de atividades exclusivas do estado, como a existência do poder judiciário, do poder legislativo, do poder executivo, do ministério público, do tribunal de contas, e da defensoria pública, os quais possuem orçamento próprio constitucionalmente previsto, representam uma grande despesa e precisam ser financiados através de um sistema tributário forte e ágil, posto que ainda existem os outros direitos de segunda, terceira e quarta dimensão que precisam de verbas públicas para a sua manutenção<sup>599</sup>.

E há também há os direitos fundamentais que não exigem uma atuação estatal mais perceptível, direta e imediata, mas também representam um custo para o estado, como o saneamento básico, as defesas territoriais, e obras públicas. É impossível conviver em um estado democrático de direito sem o custeio de liberdades básicas, ainda que muito pouco se implante na área social. Daí a importância dos tributos e de sua eficiência cobrança, também resguardando garantias mínimas do indivíduo. Neste sentido se traduz velha dicotomia entre o estado liberal, ou também estado mínimo, e o estado social no tocante à inexistência de carga tributária. Ambos, entretanto, são indubitavelmente um estado discal.

Os direitos são, em suma, serviços públicos que o governo presta em troca de tributos. A todo direito está simetricamente aduzida uma responsabilidade. A titularidade e fruição de direitos

---

<sup>598</sup>TORRES, Heleno Taveira. Entrevista. 2014. *Processos tributários exigem controle de riscos e regras especiais*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out22/consultor-tributario-processos-tributarios-exigem-controle-riscos-regras-especiais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>599</sup>HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 2000. p.44.

são realidades convergentes, de modo que um estado sem recursos não tem como proteger os direitos, sendo assim impossível afirmar que existam direitos absolutos<sup>600</sup>.

A proteção da propriedade privada, a segurança, a paz com os estrangeiros, a ajuda direta por conta de desastres naturais, dependem fundamentalmente de uma vigora ação estatal. O estado é fundamental na proteção dos direitos e liberdades. Os direitos não podem ser protegidos sem fundos públicos e o uso de instrumentos governamentais. Direitos somente existiriam quando efetivamente passíveis de proteção.

Os direitos podem ser definidos de dois modos: de uma perspectiva moral, ou de uma percepção descritiva. Esta última percepção é a característica do positivismo jurídico. Do ponto de vista moral os direitos são definidos a partir do que o ser humano seria titular, pelo simples fato de ser um humano. Um interesse é qualificado como um direito quando um sistema jurídico efetivo o reconhece como tal, mediante o uso de recursos coletivos para defendê-lo<sup>601</sup>.

Um direito existe, tão somente, quando pode se revelar seus custos orçamentários. O poder de invocar a aplicação de uma norma seria afetado pelos custos orçamentários que a aplicação da regra possa exigir. Em exemplo, argumentam os autores que há diferenças entre o “*valor liberdade*” e o “*valor da liberdade*”. Isto é, liberdades de nada valem se o interessado não tenha recursos para torná-las efetivas, o que permite concluir que os direitos individuais são todos bens públicos, pois dependem de financiamento público<sup>602</sup>.

Todavia, é visível o problema metodológico para o cálculo preciso dos custos dos direitos que um governo deve minimamente se obrigar a garantir. E isso, de acordo com Holmes e Sunstein, leva a um infeliz paradoxo: o cálculo dos custos dos direitos pode ameaçar a realização dos direitos cujos custos conseguem ser calculados. A judicialização, por exemplo, de boa parte das discussões públicas faz com que os juízes venham algumas vezes a decidir onde alocar o dinheiro dos contribuintes diante de omissões estatais. Assim, a questão não consiste tão somente em saber quanto custam os direitos, mas também em determinar quem é que decide realmente pela alocação de tais recursos<sup>603</sup>.

Como citado anteriormente, o STF compreende que o poder judiciário pode interferir em situações precárias no redirecionamento do orçamento. E isso ocorre com muita frequência, de modo que os orçamentos municipais, por exemplo, estão sendo soterrados por liminares que obrigam o realocamento de verbas constantemente de outras pastas, para a saúde, submetendo a um investimento orçamentário superior ao definido pela constituição federal.

---

<sup>600</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 2000. p.15.

<sup>601</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 2000. p.17.

<sup>602</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 2000. p.19.

<sup>603</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass Robert. *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 2000. p.26.

Não obstante, neste caráter não há validade em citar um direito se não for olhado o montante de recursos financeiros estabelecidos pelo estado para sua realização. A mera e singela proclamação de direitos em um papel apenas simbólico, caso não haja uma prévia atribuição de recurso, nada vale. Na esteira, J.J. Canotilho<sup>604</sup> ressalta que constituições como a brasileira alicerçam muitas expectativas que o país ainda não está em condições de satisfazer. Ente outros motivos, está claramente uma arrecadação tributária inferior ao tamanho de tantos “*mínimos existenciais*” de eficácia imediata a que as pessoas merecedoras.

Estão indissolúvelmente associadas as ideias de *tributação e cidadania*, pois há que se entender que ser cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, o poder de contribuir para as despesas do estado representa um aspecto do exercício da cidadania. Somente pode ser considerado um cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva que auxiliam na manutenção do estado, e conseqüentemente, da busca pelo cumprimento dos direitos fundamentais, em destaque a dignidade humana<sup>605</sup>.

O contorno de evidência da dignidade revela-se na necessidade de que o estado eleja como fatos geradores regras-matrizes de incidência tributária com significativo conteúdo econômico, de modo a conferir sustentáculo ao sistema tributário, sempre balizado nos direitos fundamentais, os quais dão suporte tanto à atividade tributante do estado, e ao mesmo tempo, configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade. Não se pode tributar o que não gera riqueza, ou que está a margem da pobreza<sup>606</sup> sob o manto de um controle econômico ou de uma isonomia mínima.

A ideia normalmente posta é a de que a arrecadação tributária corresponde com mais prepotência à noção de *fiscalidade*, bem vista no emprego de instrumentos processuais com a finalidade eminentemente obtenção exclusiva de receita. Por outro lado, essa é uma posição que não se sustenta, pois, todos os tributos levam em si uma base de extrafiscalidade, que busca primordialmente atingir metas sociais, políticas e econômicas constitucionalmente contempladas.

Considerando que a constituição brasileira já tem três décadas, a maioria da população economicamente ativa não participou de sua discussão inicial, assim como a constituição portuguesa com seus mais de quarenta anos. É o momento necessário para uma revisão das responsabilidades lá apresentadas nesta dicotomia estado-contribuinte, em destaque sobre os direitos fundamentais intrínsecos nesta relação de cobrança. O déficit democrático questiona a

---

<sup>604</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Revista Conjur. Entrevista. In: *Devemos ter políticas públicas que garantam os direitos humanos*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun16/precisamos-politicas-globais-direitos-humanos-canotilho>>. Acesso em 16.07.2015

<sup>605</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 25.

<sup>606</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 26-27.

responsabilidade daqueles que tomam decisões sem a intervenção dos governados. É a assimetria de responsabilidade que não comporta guarida entre os direitos fundamentais<sup>607</sup>.

Sobre a dignidade da pessoa humana, o essencial é que tenha uma eficácia mesmo que indireta sobre as relações obrigacionais tributárias, pois possuem efeitos patrimoniais decorrentes da apropriação de meios de pagamento, e também efeitos comportamentais juntos ou separados dos encargos tributários, tais relações atingem a esfera privada do contribuinte e mantém uma relação necessária com sua liberdade e propriedade, ambas disponíveis de afetação<sup>608</sup>. O direito à vida não seria violado pelas leis tributárias, desde que se mantivesse disponível um mínimo de liberdade e de propriedade<sup>609</sup>.

Importa salientar que a dignidade humana, frente à limitação do estado em tributar, qualifica-se, conforme seu paradigma: quanto ao nível em que se situa, na sua dimensão de princípio, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, porém, que ela atua sobre outras normas, podendo ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se na sua dimensão de princípio, como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo poder público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de dignidade do ser humano como valor e não como objeto; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa e material, na medida em que como princípio fundamental, impõe ao poder público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de dignidade e valorização do ser humano<sup>610</sup>.

Certamente o dever de coerência exige uma relação muito delicada entre a competência do poder legislativo e do poder executivo na instituição dos tributos frente à dignidade humana e os direitos fundamentais de liberdade dos contribuintes, a fim de que estes possam desenvolver sua propriedade privada, em virtude do qual precisa ser encontrada uma harmonia entre interesses públicos e privados na determinação da carga tributária<sup>611</sup>.

Nesta perspectiva, a preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do estado nesses bens jurídicos<sup>612</sup>, mas exigem deste mesmo estado medidas efetivas

<sup>607</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.157.

<sup>608</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 331.

<sup>609</sup> ENDERS, Christoph. *Die Menschenwürde in der Verfassungsordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1997.

<sup>610</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 333-334.

<sup>611</sup> FRUAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Anforderungen na die Gesetzgebung über Steuern von Einkommen und von Ertrag*. *Steuerecht und verfassungsrecht*, DStJG (12): 8-23, 1989.

<sup>612</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 332.

para a proteção desses bens<sup>613</sup>, posto que o aspecto tributário nesta tarefa “*é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo*”.

Inexoravelmente, deve-se dar substancial relevo ao *princípio da dignidade humana* como suporte material para a aplicação de todas as normas tributárias, e também para orientar os juízes. Porém, este princípio não poderia ser o critério de aplicação da norma, porque todas as normas jurídicas já confluem para a dignidade humana. Um critério serve para avaliar se determinados elementos possuem ou não a qualidade por ele indicada. E se todas as normas têm essa qualidade, o critério perde automaticamente sua função, de modo que a dignidade humana seria muito importante, mas não é o último critério de aplicação dos direitos fundamentais, pois seu caráter fundante impediria qualquer caráter distintivo<sup>614</sup>.

A reboque, materializa-se também o *Princípio da Proibição do Excesso*, onde o poder de tributar não pode ser utilizado para alterar o conteúdo essencial mínimo dos direitos de liberdade e de propriedade, normalmente associado também ao *Princípio da Proporcionalidade*. Todos os direitos fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, naquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia, e por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental<sup>615</sup>.

O poder dos tributos é também o poder de manter o contribuinte vivo, de modo que nem pode a cobrança tributária ter um efeito confiscatório direto, pelo próprio valor do tributo, nem pode indiretamente, pela expropriação do patrimônio do contribuinte na execução fiscal. O poder público em muita conformidade com a dignidade da pessoa humana, fica proibido de tolher, cercear ou dificultar, os direitos básicos conferidos às pessoas. Um tributo, pode até ser exorbitante, desde haja um fundamento constitucional justificativo, como por exemplo, produtos de luxo, e a natureza extrafiscal decorrente desta tributação. Todavia, mesmo nestes casos é preciso avaliar se o princípio da livre iniciativa e do livre comércio não acabam sendo aniquilados completamente. O estado não pode proibir o exercício de um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do motivo<sup>616</sup>. Em continuação ao estudo, no próximo capítulo, será examinada a execução fiscal propriamente em Portugal e os mecanismos de defesa do contribuinte.

<sup>613</sup> BADURA, Peter. Staatsrecht. *Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland*. 2.ed. München: Beck, 1996. p.97.

<sup>614</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 333.

<sup>615</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 335

<sup>616</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 341.



## CAPÍTULO IV

### A EXECUÇÃO FISCAL EM PORTUGAL

*Sumário: 4.1 Aspectos Iniciais 4.2 O Sigilo da Execução Fiscal 4.3 Os Princípios que Estruturam o Processo Tributário 4.4 O Ato Administrativo de Liquidação 4.5 As Taxas Judiciárias 4.6 Os Tribunais Tributários Especializados - Competência Judiciária 4.7 A Legitimidade Ativa 4.8 A Representação da Fazenda Pública 4.9 A Legitimidade Passiva 4.10 Os Pressupostos Formais do Título Executivo 4.11 A Citação na Execução Fiscal 4.12 As Defesas do Contribuinte ante a Cobrança Tributária 4.12.1 A Reclamação Graciosa 4.12.2 As Reclamações Graciosas Necessárias (Prévias) 4.12.4 O Processo de Impugnação Judicial 4.12.5 A Ação Administrativa 4.12.6 A Ação de Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária 4.12.7 A Oposição à Execução Fiscal 4.12.8 O Requerimento de Dação em Pagamento 4.13 A Solicitação do Pagamento em Prestações – Parcelamento 4.14 A Resolução Alternativa de Litígios em Matéria Tributária 4.15 A Penhora na Execução Fiscal 4.15.1 A Penhora do Direito de Habitação/Moradia em Portugal 4.16 A Verificação e Graduação de Créditos 4.17 A Venda dos Bens Penhorados 4.18. A Suspensão da Execução Fiscal 4.19 A Extinção da Execução Fiscal 4.20 As Reclamações das Decisões do Órgão de Execução Fiscal 4.21 A Intimação para um Comportamento 4.22 O Processo para a Derrogação do Sigilo Bancário 4.23 Dos Recursos dos Atos Jurisdicionais 4.24 Os Recursos dos Despachos Interlocutórios na Impugnação 4.25 A Revisão da Sentença 4.26 As Providências Cautelares*

#### **4.1 Aspectos Iniciais**

No aprofundamento do tema se mostra necessário delimitar a execução fiscal a começar por Portugal. E esta tarefa é desafiadora, sobretudo quando se está analisando a legislação de dois países onde em um deles a cobrança é totalmente judicial, como no caso do Brasil, e em outro, Portugal, a cobrança inicia-se administrativamente e só havendo a deflagração do conflito, é que passará à seara judicial.

O processo de execução fiscal em Portugal é um meio processual regido a partir do art. 148 ao 238 do CPPT, e tem como objetivo primacial<sup>617</sup> a cobrança dos créditos tributários de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples que o processo de execução comum, a fim de conseguir uma maior celeridade da cobrança dos créditos, recomendada, pelas finalidades de interesses públicos das receitas, que através dele são cobrados.

Neste ambiente, o processo de execução fiscal como a possibilidade atribuída ao estado de reagir *in executivis*, sem necessidade de prévia sentença judicial, para proceder ao recebimento das suas dívidas. Quer aquelas dívidas que resultam diretamente da aplicação das leis fiscais, quer aqueles casos muito numerosos em que há uma obrigação parafiscal, ou mesmo pela simples prática

<sup>617</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário*. 6.ed. Vol. III. Lisboa: Áreas Editora, 2011. p.28.

de atos de gestão privada de empresas públicas, como é o caso de dívidas resultantes do incumprimento em relações creditícias que têm por sujeito ativo, em exemplo, a Caixa Geral de Depósitos. Os problemas colocados por este excessivo alargamento do conceito de execuções fiscais, ao pôr no mesmo nível dívidas resultantes dos poderes soberanos do estado e dívidas que têm a sua origem na administração indireta, sob formas de direito privado, mas limitando-se a questão central da execução fiscal, como um exercício de autotutela executiva por parte do estado, na medida em que não é precedida de uma ação declarativa onde se discuta a existência da dívida fiscal, é fundamental a existência de meios que possibilitem amplamente a possibilidade de discussão sobre a cobrança<sup>618</sup>.

No contexto, a execução fiscal em Portugal é, antes de tudo, um processo e não apenas um procedimento. Afigura-se como um contencioso eminentemente processual e não um contencioso com viés administrativo. Em Portugal, a execução fiscal é uma adaptação do processo de execução comum à cobrança de dívidas que por estar o interesse público na arrecadação da receita em causa, se pretende que seja o mais célere possível, estando até previsto o prazo ideal de um ano para o feito. Por isso, em tudo quanto não esteja regulado no CPPT, é aplicável o disposto no CPC/13<sup>619</sup>.

No procedimento administrativo o tributo ainda está sendo constituído, ao passo que na execução fiscal já se tem o crédito devidamente lançado, e se está a realizar a sua cobrança, donde se considera por tal, que há um processo instaurado. Embora a execução fiscal não vise, inicialmente, uma sentença, a possibilidade da existência do contraditório, juntamente com o respeito aos direitos fundamentais forma sua natureza jurídica de processo.

A simples criação dos tributos por lei não é capaz, por si só, de atender às metas constitucionais, pois é imprescindível o efetivo ingresso dos recursos nos cofres públicos. Por isso a cobrança executiva forçada é uma etapa para o cumprimento de tais objetivos, e que por tal, não podem fugir dos direitos fundamentais, posto que tanto é importante arrecadar como é importante respeitar a pessoa durante esta operação. A execução fiscal constitui assim o modo de impor coercitivamente o pagamento dos tributos àqueles que não cumprem voluntariamente seus deveres legais, a fim de conferir eficácia à relação tributária<sup>620</sup>.

Prenuncia pontualmente o art. 103 da LGT que o processo de execução fiscal tem *natureza judicial*, com a participação dos órgãos da AT nos atos que não tenham natureza jurisdicional, mas sendo garantido aos interessados o direito de Reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da AT. Desde a preceituação do art. 3, n. 1, do

<sup>618</sup>SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

<sup>619</sup>CARDOSO, Paulo e VALENTIM, Carlos. *Roteiro de justiça social: os poderes da administração tributária versus as garantias dos contribuintes*. Porto: Grupo Editorial Vida Econômica, 2011. p. 276.

<sup>620</sup>CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 38.



Decreto Lei 241/93, o processo de execução fiscal passou a aplicar-se exclusivamente à cobrança coercitiva de dívidas do estado e outras pessoas coletivas de direito público.

Como finalidade, o art. 5º da LGT estabelece que a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, além de que deve respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

Com a lembrança destes princípios, fortes nos direitos fundamentais propriamente esculpidos na CRP/76, as cobranças tributárias em âmbito processual não podem se dissociar também destes objetivos.

No ordenamento jurídico português vigora um sistema caracterizado, tendencialmente, como um sistema de administração impuro, em sentido impróprio, face à natureza judicial que o legislador atribuiu ao processo de execução fiscal. Com efeito, é defensável, de certo modo, que o sistema português possui, atualmente, alguns aspectos práticos que o aproxima muito do sistema de administração puro, pois os atos, quase em exclusivo, são praticados pelo órgão da AT e o papel dos tribunais é de última *ratio*<sup>621</sup>.

Insta salientar que em Portugal as regras pertinentes a seara tributária, e conseqüentemente também, às execuções fiscais, costumam ser alteradas anualmente, num momento bem específico: o da elaboração das leis orçamentárias. Ao contrário do Brasil, que em qualquer momento do ano um projeto de lei sobre execução fiscal pode ser encapado para votação nas casas legislativas federais, em Portugal é durante a organização do orçamento que se avaliam também as regras tributárias e de cobrança tributária. Tal posicionamento é muito lógico, uma vez que para fixar as despesas, as receitas precisam estar corretamente estimativas, e da mesma forma o seu procedimento de cobrança. Esta maneira de atuação legislativa em Portugal traz segurança jurídica à população que saberá o momento de posicionar-se em suas contas para possíveis aumentos, e também para participar em discussões junto aos seus representantes. Embora no Brasil as leis orçamentárias também tenham momentos bem específicos designados na legislação para sua elaboração, as questões afetas à execução fiscal e até mesmo ao direito tributário não são pontos significativos em suas redações.

Em exemplo, cita-se a Lei 46/2016 de Portugal, que aprovou o orçamento do estado, e entre tantas alterações legislativas, modificou o CPPT, e previu que de €5.000 para €10.000 será o novo o limite das dívidas fiscais do devedor executado para efeito de dispensa de prestação de garantia no

---

<sup>621</sup> TAVARES, Carla Sofia da Rocha. *Estudo sobre a reclamação dos atos proferidos em processo de execução fiscal*. Ano de 2013. Disponível em: < <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/27694/4/Carla%20Sofia%20da%20Rocha%20Tavares.pdf> > Acesso em 29 de maio de 2017.

pedido de pagamento em prestações no caso de pessoa coletiva, e de €2.500 para €5.000 se for pessoa singular. Também, esta norma veio determinar a caducidade da garantia prestada para suspender a execução fiscal se na ação de Impugnação Judicial ou de Oposição quem a prestou obtiver decisão integralmente favorável em 1ª instância. Oficiosamente, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias a contar da notificação da decisão, o órgão de execução discal procederá ao cancelamento da garantia, ou 120 (cento e vinte) dias, caso a sentença seja proferida até 31/12/2016).

Convém enaltecer que o TC no Acórdão n. 80/2003<sup>622</sup>, no Processo n. 151/02, analisou o problema da eventual inconstitucionalidade das normas que atribuem à AT competência para a instauração e prática de atos no processo de execução fiscal, e considerou que sendo o processo de execução fiscal “*nuclearmente jurisdicional*”, permite, na sua tramitação, a prática de atos que não têm que ser necessariamente praticados pelo juiz, podendo ser praticados por funcionários da AT, mas salvaguardada a possibilidade de sindicância pelo juiz. Concluiu o TC, assim, pela constitucionalidade material e orgânica das normas que passaram a conferir no ano de 2003, aos órgãos da administração, competências para a prática de atos no processo de execução fiscal que até então eram jurisdicionais.

O art. 46 da LGT ao tratar do prazo de caducidade da cobrança tributária, ou seja, a *decadência* para a constituição do crédito tributário, proclamou que esta suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho, no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, essa regra, e contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa pela AT tenha ultrapassado o prazo de 6 (seis) meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.

O prazo de caducidade suspende-se ainda: a) em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão; b) em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios; c) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição; d) em caso de o direito à liquidação resultar de Reclamação Graciosa ou Impugnação Judicial, a partir da sua apresentação até à decisão e) com a apresentação do pedido de revisão da matéria coletável, até à notificação da respectiva decisão.

Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contraordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final E em caso de fiscalização tributária

<sup>622</sup> TC. Acórdão 80/2003. Disponível em: < <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html> > Acesso em 25 de maio de 2017.

por solicitação do sujeito passivo, nos termos de lei especial, não podem ser praticados posteriormente à notificação das suas conclusões ao contribuinte, novos atos tributários de liquidação com fundamento em fatos ocorridos no período compreendido na referida ação e incluídos no seu objeto.

Com alusão à *prescrição*, o art. 48 da LGT delinea que as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de 8 (oito) anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o fato tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o fato tributário ocorreu, exceto no IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o fato gerado tributário

Entre as causas que interrompem a prescrição, constam no art. 49 da LGT: a citação, a Reclamação Graciosa, o Recurso Hierárquico, a Impugnação Judicial e o pedido de Revisão Oficiosa também administrativa da liquidação do tributo interrompem a prescrição. A interrupção da prescrição tem lugar uma única vez, com o fato que se verificar em primeiro lugar.

Já, as causas que suspendem a prescrição são: a) o deferimento do em pagamento prestações; b) enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de Reclamação Graciosa, Impugnação Judicial, Recurso ou Oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida; c) desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo ministério público; d) durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto à habitação própria e permanente; e) desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

A cobrança da prestação tributária, na linha do art. 52 da LGT, suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou *Reclamação Graciosa, Recurso, Impugnação Judicial e Oposição à Execução* que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n. 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação, em situação de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes estados membros. Esta suspensão da execução depende da prestação de garantia idônea nos termos das leis tributárias.

A AT pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, mas poderá, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos em que lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis

para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado.

#### **4.2 O Sigilo da Execução Fiscal**

Um fator que merece destaque é que os processos de execução fiscal em Portugal, assim como em regra todos os processos, são sigilosos. Há uma confidencialidade extrema, uma vez que o objeto da cobrança é de interesse público. As publicações das jurisprudências seguem apenas com as abreviações dos nomes das partes envolvidas. No Brasil, em exemplo, a regra, por força do art. 97, IX da CRFB/88 é sempre pela transparência na divulgação tanto dos nomes das partes envolvidas em processos judiciais, quanto dos atos e das decisões, o sigilo sempre será uma exceção, quando devidamente justificada. Com referência à divulgação sobre as dívidas do contribuinte, não há direito ao sigilo, tanto que o STF na ADI 5135<sup>623</sup> decidiu pela constitucionalidade do protesto público do débito. O art. 198 do CTN expressa apenas que sem prejuízo da 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 atividade.

Este artigo não veda literalmente a divulgação sobre os débitos fiscais, mas, efetivamente, sobre as informações obtidas da vida do contribuinte obtidas em função da atividade fiscalizatória efetuada pelo estado. O § 2º do CTN permite que haja um intercâmbio de informações entre os órgãos públicos, desde que instaurado previamente um processo administrativo devidamente fundamentado.

Na linha de estimular a adimplência fiscal se insere o julgamento da ADI 2859<sup>624</sup>, no qual o STF declarou em 2016 a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/01. O dispositivo admite o acesso das autoridades fiscais a dados bancários dos contribuintes para fins de apuração e constituição do crédito tributário, independentemente de prévia autorização judicial.

Em suma, não é de interesse coletivo, e nenhum princípio constitucional é resguardado com o sigilo de uma execução fiscal, o nome do executado e o valor da dívida. As pessoas precisam ter o direito de reconhecer os devedores para com o estado, como forma de controle social indireto. Trata-se do direito de acesso à informação aos contribuintes de como estão seus pares, e da própria publicidade intrínseca a tudo que é de fato público.

<sup>623</sup>STF. ADI 5135. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=ADI&numero=5135&origem=AP>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>624</sup>STF. ADI 2859. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2859&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 22 de maio de 2017.

Em Portugal vige a Lei 26/2016, a qual regula o acesso aos documentos administrativos e à informação administrativa, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva n. 2003/4/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2003. No Brasil a regra alvissareira é pela maior publicidade de tudo que envolva questões públicas, o que inclui as receitas advindas das execuções fiscais e as dívidas dos contribuintes. E a Lei complementar 131/2009 e a Lei 12.527/2011 regulamentam o acesso à informação, e normatizam o art. 5º, inciso XXXIII, este nomeadamente um direito fundamental, o inciso II do § 3º do art. 37 e também o § 2º do art. 216 da CRFB/88

A CRP/76 apregoa em seu art. 20, item, que a “*lei define e assegura a adequada protecção do segredo de justiça*”. A par disso, a Lei 26/2016 determina em seu art. 1, item 4, ‘d’ que a presente norma não prejudica o acesso à informação e documentos abrangidos pelo “*segredo de justiça e segredo fiscal*” (essa, de fato, é uma expressão que não deveria existir). O art. 18, item 4, ‘iv’, estabelece ainda que, um pedido de acesso a documentos administrativos pode ser indeferido quando versar sobre a confidencialidade das informações comerciais ou industriais, sempre que essa confidencialidade esteja legalmente prevista para proteger um interesse económico legítimo, bem como o interesse público no segredo estatístico, fiscal e bancário.

A *Access Info Europe* (AIE) e o *Centre for Law and Democracy* (CLD) mantêm o site *RTI Rating*<sup>625</sup>, o qual contém resultados atualizados de todos os países com leis nacionais de direito de acesso à informação e pesquisáveis em vários parâmetros. A legislação de acesso à informação em Portugal está classificada na 76ª posição e a do Brasil em 22ª posição entre os 111 países avaliados, sendo que o país que está na posição mais próxima do primeiro lugar, significa que possui a pior avaliação em relação a sua transparência nas informações públicas.

O art. 64, ‘4’ da LGT prevê que o dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da sua Reclamação, Recurso ou Impugnação Judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Há compreensões, num contra ciclo, que o sigilo fiscal se dá para proteger o contribuinte, seus dados bancários, suas informações pessoais e outros tantos fatos. Obviamente, não são estes elementos os quais se busca a divulgação, o que se defende é a divulgação de todos os atos e todas as decisões judiciais proferidas no processo de execução fiscal, com os nomes expressos dos envolvidos. Permitir que haja a suspeita de que um contribuinte possa ter sido favorecido indiretamente por uma decisão judicial, em detrimento de outro, já seria motivo suficiente para a publicidade. Afora isso, todo o contribuinte tem o direito de verificar se há tratamento isonômico

<sup>625</sup> RTI. Global Right to Information Rating. Disponível em: < <http://www.rti-rating.org/country-data/> > Acesso em 19 de abril de 2017.

entre as partes, e verificar a estabilidade tanto cronológica quanto procedimental entre os envolvidos no processo. A transparência deve ser a regra, e não o contrário.

Não se vislumbra o direito a uma intimidade processual resguardado no bojo constitucional português, e ao contrário, a regra é o direito à publicidade de todos os atos administrativos e judiciais quanto se está diante da cobrança de tributos, cujo essência é de destinação coletiva. Uma vez que as dívidas com a segurança social são divulgadas, inclusive pela internet, não há motivos jurídicos para que as execuções fiscais também não caminhem da mesma forma. Certamente, isso será modificado em curtos anos. As gerações que nascem, em conjunto com toda a tecnologia que quebra as barreiras geofísicas, e a maior ciência dos direitos certamente levará a mais transparência.

De outra ponta, a questão da intimidade processual e do cuidado com os dados e a intimidade do contribuinte para justificar o sigilo das execuções fiscais também é muita ingenuidade jurídica, pois o art. 249 do CPPT ao tratar da publicidade da venda dos bens penhorados na execução fiscal determine a “ampla divulgação” do nome do contribuinte e dos bens. Não há qualquer razoabilidade que a execução fiscal siga em sigilo e o edital posteriormente divulgue os dados do contribuinte. Eventuais informações que tenham alguma natureza especialíssima, a AT ou o poder judiciário poderiam vir a decretar sigilo, desde que devidamente fundamentada esta decisão, mas manter o sigilo, principalmente, dos nomes dos envolvidos na publicação dos acórdãos nas execuções fiscais não está de acordo com os parâmetros constitucionais que regem a publicidade dos atos de interesse público como é a arrecadação tributária.

O contribuinte deve ser protegido, mas a sociedade tem o direito de reconhecer a quem são dadas as decisões judiciais nas execuções fiscais. Mais pontualmente, todas as decisões da AT e do poder judiciário deveriam ser devidamente publicadas nos jornais oficiais. Com toda a tecnologia atualmente envolvida nas questões jurisdicionais, a única justificativa ainda viva para o sigilo das execuções fiscais é resguardar o aspecto secreto de decisões desiguais que favoreçam a alguns contribuintes em detrimento de outros. E esta reflexão é válida também para as decisões arbitrais, cuja necessidade de publicidade é ainda maior pelo aspecto mais distante das salas judiciais e, portanto, por envolver receitas públicas, merece ainda mais mecanismos de controle e fiscalização, por intermédio da publicidade.

### 4.3 Os Princípios que Estruturam o Processo Tributário

Todos os princípios como tal, devem ter uma dimensão de efetivação constitucional e mais ainda em prol dos direitos fundamentais. Não seria diferente na produção legislativa e na própria aplicação das normas relacionadas à execução fiscal.

Neste âmbito, a teoria processual deve ser compatibilizada com a preocupação hoje generalizada de defender os direitos do administrado perante um estado que aumentou de tamanho, sem que tenha melhorado a sua eficiência ou o seu apego à justiça. Somente depois de resolvidas questões sobre os princípios é que se poderá abordar outros tipos de problemas, como os que mais diretamente se ligam com a especificidade do processo fiscal<sup>626</sup>.

A existência de princípios ordenadores no campo do processo tributário, conforme elucida constitui uma mera consequência processual dos direitos fundamentais previstos na constituição, dentro de um estado de direito, ou *État Constitutionnel*, e se transformaram em normas de direito comum para a limitação jurídica do poder político. Para além das formas específicas que assumem a concessão de tutela aos direitos dos contribuintes através desta ou daquela forma de organização judiciária ou de estrutura das ações, em todos os ordenamentos jurídicos estruturados segundo os princípios fundamentais do estado de direito pode-se encontrar um corpo comum de princípios com a mesma intencionalidade e que se destinam a tutelar os direitos subjetivos dos contribuintes<sup>627</sup>.

A LGT, por sua vez, indica pontualmente no seu capítulo I quais princípios devem ser respeitados no momento da incidência tributária: legalidade, justiça social, igualdade de oportunidades, correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, generalidade, e justiça material, os quais, notadamente, também inspiram com vigor no processo de execução fiscal.

Não há como esquecer que o art. 6º da LGT exige que a tributação direta tenha em conta a necessidade da pessoa singular e do agregado familiar a que pertença, para disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna, a situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar, a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo. E na tributação indireta deve haver o favorecimento aos bens e consumos de primeira necessidade. E em ambos os casos, direta e indireta, a tributação deve respeitar a família e reconhecer a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no

<sup>626</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

<sup>627</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autônoma das pessoas que o constituem.

Defende-se aqui, com desiderato de ser, que o “*Princípio da Capacidade Contributiva*”, direito fundamental, afeto ao momento da instituição dos tributos, seja também fortemente considerado na ocasião da execução dos tributos. É um princípio da natureza material, que precisa ser também reflexionado em toda a aplicação de normas de caráter adjetivo, como normalmente se inserem as normas de execução fiscal. A construção de um sistema fiscal justo (ao menos num mundo ideal) passa pela adoção do *princípio da capacidade contributiva* através do qual o legislador fiscal garante a observância das especificidades pessoais e familiares do contribuinte, garantindo que este último apenas é tributado com base na sua efetiva possibilidade de contribuir para as despesas coletivas, assim protegendo o patrimônio e a necessária disponibilidade dos rendimentos pelo contribuinte, afetando-se à tributação apenas aquilo que está fora do necessário para a sobrevivência e para o desenvolvimento daquele sobre quem recai o tributos<sup>628</sup>.

O art. 9º a LGT entabula para fins processuais o *Princípio do Acesso à Justiça Tributária*, e bem faz ao preceituar que a todos é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. A expressão mais correta, contudo, deveria ser acesso ao poder judiciário, mas a palavra justiça comporta infundáveis digressões na resolução de uma lide. Todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis. Mesmo o pagamento de exação tributária que nos termos de lei atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições, não preclude o direito de *Reclamação, Impugnação ou Recurso*, não obstante a possibilidade de sua renúncia expressa, nos termos da lei.

O CPPT, por sua vez, não identifica num capítulo específico os princípios que devem guiar o processo tributário e a execução fiscal propriamente, contudo, é certo que existem e exurgem tanto do corpo constitucional, como já trabalhado anteriormente, como do corpo legislativo.

Assim, do CPPT tem-se no art. 45 que para o procedimento tributário deve-se o respeito ao *Princípio do Contraditório*, no art. 46 o *Princípio da Proporcionalidade*, no art. 47 e no art. 66 o *Princípio do Duplo Grau de Jurisdição*, no art. 47 e art. 48 o *Princípio de Cooperação das Partes*, e no art. 50 o *Princípio da Ampla Defesa Probatória*.

Por se tratar de um litígio de direito público subordinado à realização de um interesse público, que é o da justa distribuição dos encargos tributários, o conjunto de princípios estruturantes distintos do processo tributário deveria se diferente dos conjuntos que regem o direito processual civil. Contudo, ao contrário do processo civil, criado para a solução de litígios de natureza privada

---

<sup>628</sup> PIRES, RITA CALÇADA. *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrônico: desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 78.



constituindo por isso o prolongamento da autotutela dos interesses privados, o processo tributário existe para a tutela do interesse público, que consiste na realização da tributação de acordo com a lei. E por isso todo o contencioso tributário se deve encontrar ordenado para proporcionar aos contribuintes uma tutela contra a possível violação dos seus direitos por parte da AT, destacando-se assim o *Princípio da Legalidade*<sup>629</sup>.

O art. 66 da LGT ao enaltecer o *Princípio do Contraditório* determina que os contribuintes e demais interessados podem, no decurso de um procedimento tributário, reclamar de quaisquer atos ou omissões da AT. Esta reclamação, contudo, não suspende o procedimento, mas os interessados podem *Recorrer ou Impugnar* a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade.

A par disso Joaquim Freitas da Rocha<sup>630</sup> enquadra os princípios que devem reger o processo tributário administrativo e judicial, como um todo em Portugal. O primeiro deles seria o *Princípio da Plenitude dos Meios Processuais*, o qual resguardaria ao contribuinte os meios de impugnar os atos da AT, criando instrumentos apropriados para a discussão de ações intrusivas, restritivas e omissas, nos moldes traçados no art. 97, ‘2’, da LGT.

Segue-se o *Princípio da Justiça*, ou também conhecido, como *Verdade Material*, atrelado basicamente ao objetivo do processo. Neste sentido, até mesmo ao juiz é dada a possibilidade de investigar em termos de requerimento de provas e diligências, para além do alegado pelas partes, como estabelece propriamente o art. 13, ‘1’, do CPPT e também o art. 99, ‘1’ da LGT.

Ajusta-se aqui o *Princípio do Inquisitório* (*Untersuchungsgrundsatz*) como expressamente apregoa o texto da lei, ou *Princípio da Oficiosidade*, que permite ao julgador ter poderes para atos para o melhor apuramento da busca pela verdade material. Porém, a legislação lhe dá limitações: não poderá o juiz investigar fatos não alegados pelas partes, ou servir-se deles na prolação da sua decisão final. Aqui ainda se entrelaça a necessidade do juiz se pronunciar pontualmente sobre os pedidos das partes, embora, resolver as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não esteja vinculado a apreciar todos os fundamentos jurídicos invocados.

Cita-se também o *Princípio da Cooperação*, o qual se consubstancia na obrigação de todos os atores do processo cooperarem de forma recíproca, e também as autoridades públicas. Esta compreensão é extraída do art. 13, ‘2’ do CPPT o qual determina que as autoridades e repartições públicas são obrigadas a prestar as informações que o juiz entender necessárias ao bom andamento dos processos. No mesmo sentido, e art. 99 da LGT estabelece que particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil, e que todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz

<sup>629</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

<sup>630</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014.p. 254-262.

entender necessários ao conhecimento do objeto do processo. Soma-se a isso o art. 104, '1' da LGT o qual traz a possibilidade de aplicação de penalidades para aqueles que litigam de má-fé no processo.

O processo também deve respeitar o *Princípio da Celeridade*, ou seja, deve ser decidido num prazo razoável. O art. 96, I do CPPT designa que o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária. O art. 177 do CPPT prescreve que a extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas. Todavia, não há qualquer penalidade tipificada na legislação de punição processual para o caso de descumprimento deste prazo, salvo alguma conduta dolosa devidamente comprovada contra algum servidor público.

Infere-se também o *Princípio do Contraditório*, o qual permite que as partes do processo devam ser sempre convidadas a terem a oportunidade de apresentarem uma manifestação no processo quando surjam questões que possam lhes afetar. É corolário ao *Princípio da Igualdade Processual* entre as partes, e certamente é um dos princípios mais importantes e interligados ao direito fundamental de contestar os atos da AT.

Há também o *Princípio da Aquisição Processual*, o que se traduz no direito de que a prova utilizada em um processo também possa ser utilizada em outro processo, seja a favor ou contra a parte que o aduziu, por passa a pertencer não somente àquela ação, mas à comunidade dos sujeitos processuais envolvidos na lide. É irrelevante para fins de direito que no segundo grau de jurisdição o tribunal venha se pronunciar eventualmente sobre um tema pela primeira vez no litígio, pois continua a ser uma decisão em segundo grau, posto que o objetivo do recurso é uma segunda decisão, e não diretamente uma avaliação sobre todas as questões já equacionadas no processo.

Tem-se com muita importância o *Princípio do Duplo Grau de Jurisdição*, que mais do que um princípio, é fortemente um direito fundamental. Sua aplicação está ligada ao direito da parte de que seu litígio não seja objeto de mais de duas decisões por parte de dois tribunais diferentes. É, precipuamente, um limite ao direito de recorrer, na medida que a sentença somente pode ter um recurso. De forma muito diferente este princípio é recebido no ordenamento jurídico brasileiro, onde ele não é visto como um direito da parte a uma segurança jurídica das decisões, mas como um direito de sempre buscar uma tutela diferente. Mais precisamente, é visto como o direito a sempre ter uma segunda opinião, e por vezes uma terceira ou quarta, posto que é característica do processo civil brasileiro numerosos recursos. Mesmo com as alterações para evitar essa imensidão de intervenientes processuais infundáveis, o NCPC/15 não conseguiu nem perto uma interpretação deste Princípio nos parâmetros portugueses, que indiscutivelmente, são mais realistas, justos e razoáveis.

Neste contexto vale menção também ao *Princípio da Sucumbência*, o qual nos moldes do arts. 105 da LGT, art. 6º do EFAT, e art. 280, ‘4, do CPPT proíbem recursos de decisões que pelo baixo valor da causa não atingem a necessária alçada.

Nesse viés, como princípio estruturante do contencioso tributário, entre aqueles relativos à estrutura processual, tem-se o *princípio da tutela efetiva*, que estaria interligado ao direito de acesso direto aos tribunais, ao objeto em discussão na contestação, ao efeito útil da sentença, a celeridade, a economia processual, a *pro actione* com menos formalidades, a sindicabilidade dos atos da AT. A seu ver, concretiza-se em Portugal o direito fundamental da tutela jurisdicional efetiva no contencioso tributário, não obstante possuírem algumas deficiências<sup>631</sup>.

No tocante ao princípio estruturante do contencioso tributário, entre aqueles relativos à promoção processual, tem-se o *princípio do impulso processual*, e em relação à prossecução processual, o *princípio da investigação em contraposto* ao princípio dispositivo, no sentido de que o poder de investigação do juiz está limitado aos fatos trazidos a julgamento pelas partes, bem como os fatos que o tribunal possa conhecer oficiosamente, sempre limitado pelo pedido e pela causa de pedir, vigorando assim, mais precisamente, o princípio dispositivo de forma restrita. Também, o *princípio da igualdade*, *princípio do contraditório*, e *princípio da cooperação*, este vinculando o tribunal, o contribuinte, a AT e terceiros. E no que concerne à produção de prova, rege-se o contencioso tributário pelo princípio da livre apreciação da prova, este abarcando o princípio da imediação (o julgador deve ter o maior contato possível com as fontes de prova) e o princípio da prova escrita mitigado com manifestações de oralidade. É salutar também a discussão sobre a antagonismo no contencioso tributário, na produção de prova entre o *princípio in dubio contra fiscum* e o *princípio in dubio pro fiscum*<sup>632</sup>.

O art. 75 da LGT estipula que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei. Não obstante, a própria norma enuncia um conjunto de situações em que a presunção não deve operar. Neste caso, a lei não impõem a prova *stricto sensu* de um fato, mas apenas a prova da existência de indícios fundados. O escudo protetor do contribuinte da presunção de veracidade cai perante a prova de inícios fundados de que os elementos contabilísticos não permitem o conhecimento da matéria tributável.

Não há uma norma para o contencioso tributário que determine de quem é o ônus da prova em sentido formal. No conteúdo do art. 74 da LGT, a responsabilidade pela prova dos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Quando os elementos de prova dos fatos estiverem em poder da administração tributária, o ônus será considerado satisfeito caso o interessado tenha procedido a sua correta identificação junto à

---

<sup>631</sup> SILVA, André Festas. *Princípios estruturantes do contencioso tributário*. Lisboa: Dislivro, 2008. p.67.

<sup>632</sup> SILVA, André Festas. *Princípios estruturantes do contencioso tributário*. Lisboa: Dislivro, 2008. p.103.

administração tributária. E em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à administração tributária a prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo a prova pelo excesso de quantificação.

Não se exige a prova de fato negativo, a *probatio diabolica*, pois tal situação, inclusive, seria de duvidosa constitucionalidade, a par da afronta ao princípio da igualdade do art. 13 da CRP/76.

Em sentido do ônus da prova formal, cabe à AT, como parte, demonstrar os pressupostos de fato da sua atuação, designadamente, a existência de fatos tributários, a verificação dos pressupostos legais de sua atuação agressiva e ao contribuinte cabe demonstrar os pressupostos dos respectivos benefícios fiscais ou dos vícios do crédito tributário. Por isso, a invocação de meros indícios ou presunções naturais neste domínio é incompatível com o princípio da legalidade. Em contrapartida, cabe ao contribuinte apresentar a prova de ilegalidade do ato advindo da AT<sup>633</sup>.

Já, no sentido do ônus da prova material, a AT, como julgadora, poderá exigí-lo do contribuinte, principalmente nos casos previstos no art. 100 do CPPT, quando a prova produzida durante o contencioso tributário pelo contribuinte resulte em “*fundada dúvida*” sobre a existência e quantificação do fato tributário, vigorando o o princípio *in dubio contra fiscum*. Ao contribuinte caberá demonstrar o erro ou manifesto excesso na matéria tributária quantificada. Note-se que se trata de uma aplicação em casos *non liquet* sobre fatos, e não sobre o direito.

#### **4.4 O Ato Administrativo de Liquidação**

O ato de liquidação do tributo é eminentemente um ato administrativo, o qual dará ensejo a emissão de documentos que serão o objeto de cobrança da ação de execução fiscal. As dívidas não fiscais, da pessoa jurídica de direito público, e também as coimas aplicadas pelas pessoas jurídicas de direito público também serão cobradas pelo rito da execução fiscal desde que exista lei que expressamente autorize esta forma de cobrança.

O ato tributário é sinônimo de ato de liquidação, que mais não é do que o ato de quantificação da obrigação tributária, em que pese também, que este mesmo conceito de ato de liquidação possa ser considerado num sentido mais vasto, não se resumindo à mera operação aritmética da determinação do montante de imposto a ser pago. Não é um ato constitutivo, é declarativo, pois a parte irá ser notificada, e somente após o escoamento do lapso temporal para a reclamação administrativa, considerar-se-á o ato devidamente constituído<sup>634</sup>.

Os atos tributários são uma subespécie dos atos administrativos no sentido em que, tal como estes, são atos jurídicos, unilaterais, com caráter decisório, praticados no exercício de poderes

<sup>633</sup> SILVA, André Festas. *Princípios estruturantes do contencioso tributário*. Lisboa: Dislivro, 2008. p.159.

<sup>634</sup> RIBEIRO, Nuno Cerdeira. *O controle jurisdicional dos atos da administração pública*. Coimbra: Almedina, 2014. p. 87.

jurídico-administrativos e destinados a produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta. A sua nota distintiva, isto é, o elemento que permite particularizá-los no conjunto dos atos administrativos é dado pelo fato de serem atos emanados da AT, que envolvem a imposição do pagamento de determinada quantia e se destinam a produzir efeitos da esfera jurídica dos contribuintes.

Neste viés, o ato de liquidação tributária precisa ser dotado de alguns mínimos para assegurar a defesa dos direitos dos contribuintes em um grau razoável de segurança jurídica. Porque de duas uma: ou a execução se vai basear numa liquidação que assenta no cumprimento por parte do contribuinte dos seus normais deveres de cooperação, e nesse caso a dívida fiscal em causa formou-se a partir dos elementos fornecidos pelo próprio administrado, que não só tem consciência da sua existência como de certo modo contribuiu para a sua formação, ou então se está num caso de liquidação oficiosa, ou mesmo num daqueles casos em que cabe à AT quase toda a atividade de liquidação do imposto, recebendo o contribuinte o aviso para pagamento, ou naqueles em que a liquidação oficiosa resulta da violação de deveres de cooperação por parte do contribuinte<sup>635</sup>.

Em qualquer destes casos, a dívida surge geralmente no decorrer de um processo em que há alguma participação do contribuinte, momentos em que lhe facultam a impugnação das decisões da AT, e formas de o alertar para alguma reação. O mesmo não se passa em casos em que a dívida se forma numa atividade que escapa ao seu controle e verificação, o que poderia permitir em flagrante violação de princípios fundamentais da legalidade fiscal, que tem de se estender ao processo de execução fiscal como forma de limitar juridicamente os privilégios que esta concede ao estado.

Não contendo a legislação fiscal, nomeadamente, a LGT e o CPPT normas específicas quanto à invalidade dos atos tributários, estes encontram-se sujeitos ao regime de invalidação em geral estabelecido no CPA, art. 161, para os atos administrativos. A anulabilidade é a forma para invalidar o ato pelo seu desvalor jurídico, só sendo nulos os atos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade.

O ato de liquidação do tributo exige para que seja corporificada sua constitucionalidade que seja ofertado ao contribuinte a possibilidade de manifestar-se sobre a legalidade de seu resultado. E em Portugal o ato de liquidação se distribui em vários momentos. Cita-se o ato de autoliquidação pelo que o próprio contribuinte declara a sua riqueza consubstanciando-se numa confissão de dívida posteriormente confirmada pela AT; o ato de retenção do tributo na fonte, derivado da substituição tributária; o ato de pagamento por conta; os atos de fixação de valores patrimoniais que determinam a base tributável para efeitos de IMI e IMT; os atos para correção na matriz imobiliária; os atos de

---

<sup>635</sup>SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

fixação da matéria tributável; o ato de agravamento à coleta aplicando-se quando seja intentada Reclamação Graciosa completamente destituída de fundamento; e os atos de indeferimento total ou parcial de Reclamações Graciosas, atos de decisão em Recurso Hierárquico.

Constitui um dado aceite que apenas os atos da administração que respeitem os requisitos de validade fixados, legalmente, podem pretender produzir qualquer espécie de modificação na ordem jurídica. Caso a AT pratique um certo ato sem a observância dos requisitos legais de validade, o mesmo será inválido, facultando-se, por essa razão aos contribuintes prejudicados a possibilidade de o contestar, tanto perante a própria AT, como perante os tribunais competentes<sup>636</sup>.

Tem-se assim a razão de ser da criação de um sistema em que a anulabilidade figure como regime-regra, tendo a nulidade carácter excepcional. Prende-se com a convicção que o regime da anulabilidade é, em regra, o mais equilibrado para sancionar as ilegalidades administrativas e que o regime da nulidade apenas se justifica nos casos em que o desvalor da atividade administrativa é de tal modo grave que o princípio da legalidade não pode com ele conviver, mesmo em nome da segurança e da estabilidade, tal como acontece no regime-regra da anulabilidade, como já decidido no Acórdão do STA<sup>637</sup> proferido no Processo 0243/08.

Junto ao Acórdão n. 156/2017<sup>638</sup>, no Processo n. 237/2017, o TC identificou que sem prejuízo do carácter não taxativo das causas de nulidade elencadas no n.º 2 do art. 133 do antigo CPA, pode dizer-se que, na falta de previsão em sentido contrário, a invalidade da atuação da AT se reconduzirá, em regra, à anulabilidade, cujo âmbito de aplicação se encontra, por isso, delimitado em termos subsidiários ou residuais no sentido em que é essa a consequência associável a todos os vícios para cuja violação não se encontre prevista a sanção da nulidade.

#### **4.5 As Taxas Judiciárias**

Em Portugal, assim como no Brasil, paga-se para ter-se acesso ao judiciário através da chamada de taxa de justiça, a qual é um valor que cada interveniente deve arcar, por cada processo, como contrapartida pela prestação em concreto do serviço judicial. Ela é expressa com recurso à unidade de conta processual (UC<sup>639</sup>), que é atualizada anualmente (em 2017 no valor de 102

<sup>636</sup> ALMEIDA, Mário Aroso de. *Teoria geral do direito administrativo: temas nucleares*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 195.

<sup>637</sup> STA. Processo 0243/08. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/18fc5533aa916cb7802574d400443c12?OpenDocument>>

<sup>638</sup> TC. Acórdão n. 156/2017. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.

<sup>639</sup> Até à entrada em vigor do Decreto-Lei 34/2008, de 26 de fevereiro, a UC era calculada segundo as regras contidas nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 212/89, de 30 de junho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 323/2001, de 17 de dezembro, e era atualizada trienalmente, com base na retribuição mínima mensal mais elevada, garantida, no momento da condenação, aos trabalhadores por conta de outrem. Estas disposições foram revogadas pela alínea f) do n.º 2 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, diploma que assumiu diferentes regras de fixação e atualização da UC, clarificadas com as alterações emergentes do Decreto-Lei n.º 181/2008, de 28 de agosto. Assim, a nova UC passa a ter o valor correspondente a ¼ do valor do IAS vigente em dezembro do ano anterior (2008), arredondado à unidade de euro, sendo atualizada anualmente com base na taxa de

euros) de acordo com o indexante dos apoios sociais (IAS), sendo fixada em função do valor e complexidade da causa. Na falta de disposição especial, aplicam-se os valores constantes da tabela I-A, e nos recursos os termos da tabela I-B, da Lei 7/2012, de 13 de fevereiro. Já a tabela II contempla a taxa de justiça devida pelos incidentes e procedimentos cautelares, pelos procedimentos de injunção, anómalos e pelas execuções, assim como execuções por custas, multas ou coimas.

O valor das taxas judiciárias, principalmente as pagas pelos contribuintes nos momentos em que utilizarem os mecanismos processuais para sua defesa são, notoriamente, muito altas em Portugal. A fim de tentar auxiliar o contribuinte com menor poder aquisitivo, e enaltecer o direito fundamental do acesso ao judiciário, vige a chamada Lei de Apoio Judiciário, Lei 34/2004, a qual prevê a proteção jurídica às pessoas que comprovem insuficiência econômica.

#### ***4.6 Os Tribunais Tributários Especializados - Competência Judiciária***

A competência refere-se a parte da jurisdição responsável pelo julgamento de determinado conflito, a qual pode ser alargada ou restringida pela legislação. A partir do ano de 1984 surgiu em Portugal o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, os quais passaram a gozar das mesmas garantias de independência, quer substanciais, quer formais dos Tribunais Judiciais, acentuando-se assim o nível de especialização sobre a matéria, além da clara autonomia.

O Poder Judiciário é formado pelo Tribunal Constitucional, Tribunal de Contas, Supremo Tribunal de Justiça, Tribunais Judiciais, Supremo Tribunal Administrativo, Tribunais Administrativos e Fiscais, além da existência de Conselhos Superiores.

A organização dos Tribunais Administrativos e Fiscais - TAF, desdobra-se em três níveis hierárquicos. Em primeira instância, no TAF tem-se o juiz singular, empossado por concurso público, não havendo, contudo, interferência da matéria administrativa sobre a fiscal, e vice-versa, mesmo tendo o Tribunal a nomenclatura conjunta. Estes Tribunais estão sedeados em várias

---

atualização do Indexante dos Apoios Sociais (I.A.S.), nos termos do art.º 22.º do Decreto-Lei 34/2008, de 26 de fevereiro. A Lei n.º 53-B/2006, de 29 de dezembro, instituiu o IAS, em substituição da retribuição mínima mensal, atualizável anualmente. A Portaria n.º 9/2008, de 3 de janeiro, fixou o valor do IAS em € 407,41, para o ano de 2008. Assim, a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, ou seja, a partir de 20 de abril de 2009 e até ao final do ano, a UC passará a ter o valor de € 102,00 ( $407,41 : 4 = 101,85$  arredondamento para a unidade de euro € 102,00), valor que se aplicará a todos os processos, incluindo os pendentes a 20 de abril. A UC é atualizada anual e automaticamente com base na taxa de atualização do IAS, e a sua primeira atualização poderia ter ocorrido em janeiro de 2010. No entanto, tendo em conta que as sucessivas Leis do Orçamento, Lei 3-B/2010, de 28 de abril, Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro, referentes aos Orçamentos de Estado relativos aos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, respetivamente, terem suspenso a atualização do valor do indexante de apoios sociais, a UC mantém-se no valor calculado inicialmente, isto é, nos € 102,00. A atualização automática da unidade de conta processual (UC), prevista no n.º 2 do artigo 5.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo DL 34/2008, de 26/2, é suspensa em 2017, mantendo-se em vigor o valor da UC, € 102, vigente em 2016, conforme art. 266 da Lei 42/2016, que aprovou o orçamento de Portugal para o ano de 2017.

idades do país, sendo que a sua distribuição geográfica não corresponde com a mesma organização da administração fiscal, ou dos tribunais judiciais.

Em segunda instância, o TAF funciona em coletivos de três desembargadores, empossados por concurso público entre juízes de primeira instância, com sede em Lisboa e no Porto, na denominação de Tribunal Central Administrativo.

E em seguida, há o Supremo Tribunal Administrativo – STA, também formado por coletivos de três conselheiros, com sede em Lisboa e no Porto. Estes conselheiros, por sua vez, são nomeados por intermédio de quotas, com om vagas para magistrados judiciais, do Ministério Público e também juristas.

Diferentemente do Brasil, onde as matérias tributárias são julgadas pela justiça comum, estabelecendo-se apenas a distinção entre justiça estadual para questões tributárias relacionadas aos municípios e aos estados, e justiça federal, em situações tributárias que envolvam, a união, em Portugal tem-se a figura dos TAF's, os quais onfiguram-se em uma justiça especializada, formada por graus de jurisdição: Tribunais locais, Tribunal Central Administrativo Norte, Tribunal Central Administrativo Sul, e Supremo Tribunal Administrativo.

A AT é a competente para instaurar os processos de execução fiscal, e realizar os atos a ela respeitantes. O art. 149 do CPPT determina que se considera como órgão da execução fiscal o serviço da AT onde deva legalmente correr a execução, ou quando esta tenha que correr diretamente nos tribunais comuns, aquele que for competente. Embora a norma utilize o termo “serviço”, é próprio que se reporte também à entidade que dirige o serviço do processo de execução fiscal.

O art. 4º, n. 2 do ETAF exclui desde logo da competência do Tribunal Tributário os processos relativos a crimes tributários, e a reapreciação de decisões jurisdicionais proferidas por tribunais não integrados na jurisdição administrativa e fiscal, como por exemplo, o julgamento de uma oposição à execução relativa a um crédito de natureza não tributária, que deva ser cobrado coercitivamente em processo de execução fiscal.

Em Portugal, diferentemente do Brasil, onde o critério para a escolha de quem irá proceder na cobrança é a identificação por lei de quem irá cobrar, e não o objeto da cobrança, a regra é pela competência da matéria, e não de quem é o titular do objeto de cobrança. O que importa é o que se cobra, e nem quem está a cobrar.

O art. 150 do CPPT delimita uma competência territorial para o processamento da ação de execução fiscal pela AT, determinando que a instauração e os atos da execução são praticados pelo órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço. Na falta de designação os atos da execução são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas



custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação.

Aqui é possível iniciar uma discussão sobre a natureza real do processo de execução fiscal no ordenamento jurídico português. Jorge Lopes de Sousa<sup>640</sup> densifica sem dúvidas que a ação tem globalmente uma natureza de processo judicial, mas os órgãos da AT têm direito a intervir na prática de atos de natureza não jurisdicional, consoante repete o art. 103, n. 1 da LGT. É a prática destes atos que se reporta a competência atribuída na legislação. E esta mesma norma delimita literalmente a natureza de processo judicial da execução fiscal, como de natureza judicial, embora ficta, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional. Garante também aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.

O conflito poderia estar com o art. 20 da CRP/76 o qual estabelece o direito a todos de acesso aos tribunais para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, consagrando o *Princípio da Jurisdição Efetiva*. O tema por sua ordem foi objeto de deliberação junto ao STA, o qual entendeu pacificamente pela constitucionalidade da legislação que prevê o direito da AT de realizar atos de natureza não-jurisdicional junto à execução fiscal. Neste sentido se pronunciou também o TC no Acórdão 465/1991<sup>641</sup> reafirmando posteriormente a mesma tese no Acórdão 152/2002<sup>642</sup>.

A tese que prevaleceu foi a de que são atos de natureza materialmente jurisdicional as decisões dos incidentes, dos Embargos, da Oposição e dos Recursos contra atos praticados pela AT, nos moldes do art. 151, I do CPPT, e também a decisão sobre a anulação da venda dos bens gravados.

Logo, os tantos outros atos dentro do processo de execução fiscal, conseqüentemente, não se enquadrariam na competência exclusiva jurisdicional. Desta maneira, a competência da AT para a instauração e tramitação da execução fiscal seria constitucional pois não envolve um juízo definitivo sobre a exequibilidade do título, ou sobre a verificação dos pressupostos da ação executiva, não havendo neste ato qualquer composição de interesse, pelo que não tem natureza jurisdicional.

Como o art. 276 do CPPT prevê que as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da AT que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros são susceptíveis de Reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância, compreende a

<sup>640</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário*. 6.ed. Vol. III. Lisboa: Áreas Editora, 2011. p.47.

<sup>641</sup> TC. Acórdão 465/1991. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910465.html>> Acesso em 29 de abril de 2017.

<sup>642</sup> TC. Acórdão 152/2002. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020152.html>> Acesso em 29 de abril de 2017.

jurisprudência portuguesa pelo não ferimento ao art. 20 da CRP/76 que delimita o acesso ao judiciário.

Importa também mencionar que a Lei n. 55-A/2010 retirou a competência dos tribunais tributários para a verificação e decisão sobre a graduação de créditos na execução fiscal, transferindo tal atribuição à AT, como consta na redação do art. 245 do CPPT.

Relativamente à verificação dos créditos e de sua divisão, havendo impugnação, se estará perante um conflito de interesses que se insere claramente na função jurisdicional, prevista no art. 202, n. 2 da própria CRP/76. Contudo, entende-se que a outorga desta tarefa de decisão ao órgão de execução fiscal é materialmente inconstitucional<sup>643</sup>. Aos Tribunais Tributários ficou apenas a competência para decidir as reclamações que venham a ser apresentadas contra estas decisões da AT.

Há um inequívoco jurídico em relação à verificação e a graduação destes créditos que envolvem a resolução de questões, de direito e de fato, e, portanto, estão obrigatoriamente afetas ao *Princípio Constitucional do Contraditório*, enunciado também no art. 3º, n. 3 do CPC/13, sejam feitas pela AT. Este princípio deve ser aplicado de forma global a todos os atos do processo de execução fiscal, para que assim seja um processo de natureza judicial na sua totalidade, mesmo na parte que é processada pela AT<sup>644</sup>. Haveria ainda ferido o *Princípio da Igualdade dos Meios Processuais*, enunciado no art. 98 da LGT, o qual estabelece que as partes devem dispor de idênticas faculdades e meios de defesa, o que supõe a invocação pelos reclamantes das suas razões para verem reconhecidos e graduados os seus direitos aos créditos, onde também deve ser oportunizada aos outros interessados, ou seja, aos outros credores e ao executado, o direito e tempo de rebater<sup>645</sup>.

De acordo com a Lei n. 73/2013, o seu art. 17 ao dispor sobre a liquidação e cobrança dos impostos definiu que as câmaras municipais que exercem a função executiva podem proceder à cobrança dos impostos municipais, pelos seus próprios serviços ou pelos serviços da entidade intermunicipal que integram, desde que correspondente ao território da NUTS III<sup>646</sup>. Os municípios

<sup>643</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário*. 6.ed. Vol. III. Lisboa: Áreas Editora, 2011. p.51.

<sup>644</sup> Para ver o organograma da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E4188C9-9032-42DF-87A7-63F6601980A9/0/ORGANOGRAMA\\_AT.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E4188C9-9032-42DF-87A7-63F6601980A9/0/ORGANOGRAMA_AT.pdf)> Acesso em 21 de janeiro de 2017.

<sup>645</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário*. 6.ed. Vol. IV. Lisboa: Áreas Editora, 2011. p.69.

<sup>646</sup> O Decreto-Lei n.º 46/89 definiu em Portugal os três níveis da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS) das unidades territoriais portuguesas: NUTS 1 - constituído por três unidades, correspondentes ao território do continente e de cada uma das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; NUTS 2 - constituído por sete unidades, das quais cinco no continente e os territórios das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; NUTS 3 - constituído por 25 unidades, das quais 23 no continente e 2 correspondentes às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. Estes níveis designam as sub-regiões estatísticas em que se divide o território português, de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1059/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de Maio de 2003. A classificação das unidades territoriais correspondentes à NUTS 2 teve a sua última alteração com o Decreto-Lei 244/2002 enquanto que a da NUTS 3 foi sendo alterada desde o Decreto-Lei n.º 46/89 até à última mudança realizada pela Lei n.º 21/2010.

que integram as entidades intermunicipais podem transferir a competência de cobrança dos impostos municipais para o serviço competente daquelas entidades, nos termos a definir por diploma próprio. Quando a liquidação e ou cobrança dos impostos municipais seja assegurada pelos serviços do estado, os respetivos encargos não podem exceder: a) pela liquidação, 1,5 % dos montantes liquidados; ou b) pela liquidação e cobrança, 2,5 % dos montantes cobrados. A receita líquida dos encargos é transferida pelos serviços do estado para o município titular da receita até ao último dia útil do mês seguinte ao do pagamento.

#### 4.7 A Legitimidade Ativa

Os termos e conceitos previstos na legislação não podem ser um código sem qualquer sentido. Uma execução fiscal, é verdadeiramente uma ação, instaurada com busca num título executivo formal, dotado de coatividade e definitividade, que declara de maneira fundamentada o valor da dívida em causa<sup>647</sup>.

Assim, no lustrro legal, é inexato afirmar que *todas* as dívidas em Portugal, para com o estado, podem ser cobradas mediante um processo de execução fiscal, pois há casos de certas coimas, sanções pecuniárias aplicadas, por exemplo, pelos tribunais, que não dependem da instauração do processo de execução fiscal. E de outro lado, também não é adequado indicar que a execução fiscal busca somente o crédito do estado, pois há casos, como a cobrança das tarifas de portagens e suas multas, em que o estado realiza a cobrança em favor de terceiros, no caso a concessionária. Evidentemente, esta situação é de constitucionalidade duvidosa, pois a titularidade da receita não é estatal, contudo, encontra-se como regra na legislação devidamente vigente.

Enquanto no Brasil essa discussão já está há algum tempo superada, de que a execução fiscal se presta a cobrança de toda a dívida devidamente constituída do ente público, tributária ou não, e que somente pode ser proposta a ação pela administração direta, em Portugal o assunto é ainda um campo nebuloso para se tentar determinar exatamente quais são de forma objetiva, os direitos de créditos que podem ser objetos de uma ação de execução fiscal.

Atualmente, a jurisprudência portuguesa tem admitido a cobrança por intermédio da execução fiscal em tantas situações diferentes que é difícil fazer uma plena diferenciação acadêmica, com requisitos sólidos. O que se tem de concreto é que o STA, em algumas situações procurou efetuar um trabalho de criação de alguns critérios mais claros diante da confusão legislativa. Em exemplo, extrai-se o julgado proferido pelo STA<sup>648</sup> onde a corte compreendeu que

<sup>647</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 323.

<sup>648</sup>STA. Processo 015/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2e3543370a405cd080257b5900343163?OpenDocument>> Acesso em 19 de abril de 2017.

era possível a cobrança por intermédio de uma ação de execução fiscal de dívidas, por uma empresa municipal de abastecimento público de água, uma vez que embora seja remunerada por tarifas, sua natureza por previsão legislativa era equivalente à de taxas. Levou-se em conta o objeto da cobrança e não a origem e destinação da receita, nem o sujeito ativo da cobrança, se público ou privado.

Há também as dívidas do estado advindas de relações contratuais e atos administrativos, e, portanto, de natureza eminentemente não-tributária. Embora pela lógica tal cobrança deveria ser automaticamente realizada por intermédio de uma ação de execução fiscal, mais vantajosa e justificada por tratar-se do interesse público, tem-se entendido pela necessidade de expressa previsão legislativa.

Também causa divergência em Portugal a própria titularidade para a propositura da ação de execução fiscal. Enquanto no Brasil a questão é um pouco mais pacificada em termos jurisprudenciais, no sentido de que em regra, somente as procuradorias especializadas da administração direta, conforme cada competência definida em lei, suas autarquias e também as empresas públicas que desempenham atividade exclusiva em prol do estado, podem propor as ações de execução fiscal, em Portugal o STA<sup>649</sup> tem compreendido que a lei pode determinar, nos casos de cobrança cujo objeto não seja tributário, que a entidade pública designada e não a fazenda pública realizem a devida representação processual. Neste julgado do STA a situação foi ainda mais contraditória, pois a execução fiscal foi proposta pela AT, mas a contestação à Oposição do contribuinte teve que ser feita pela entidade pública indicada como detentora do crédito.

O art. 152 do CPPT determina que terá legitimidade ativa para promover a ação de execução fiscal das dívidas o órgão da execução fiscal. Procedimentalmente, a execução fiscal é instaurada pelo serviço de finanças competente, sendo que é o chefe da repartição a pessoa que promove sua abertura e conduz a fase administrativa desse serviço. No caso de ser então suscitado qualquer incidente ou forem deduzidos Embargos de Terceiro, Oposição, os for requerida a anulação da venda, ou for deduzida Reclamação contra atos praticados pela AT durante o trâmite da execução fiscal, caberá ao Tribunal Tributário correspondente ser instado a conhecer as questões colocadas e decidir sobre elas.

Mercê da controvérsia sobre a legitimidade ativa, tem-se pontualmente as execuções fiscais de dívidas para com a seguridade social. Nestes casos, a legitimidade ativa não será deslocada para a AT, mas será, por determinação legal do art. 20 do Código dos Regimes Contributivos do Sistema de Previdência e Segurança Social, Lei 110/2009, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança

---

<sup>649</sup> STA. Processo 01161/09. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1dbfe0639dc6e38b802576c7004263ef?OpenDocument>> Acesso em 19 de abril de 2017.

Social. Nota-se que a legitimidade ativa deve, em regra, ser propriamente delimitada na legislação, que poderá abarcar uma série de subregras conforme a titularidade e interesse do credor.

O art. 186 da Lei 110/2009 ainda preconiza sobre a regularização da dívida à segurança social, de modo que esta se dará pelo pagamento voluntário, no âmbito da execução cível ou no âmbito da execução fiscal. As dívidas à segurança social de qualquer natureza podem não ser objeto de participação para execução fiscal nas seções de processo da segurança social, quando o seu valor acumulado não atinja os limites mínimos estabelecidos anualmente por despacho do membro do governo responsável pela área da segurança social. No art. 194 Lei 110/2009 segue a regra de que a decisão de autorização do pagamento da dívida em prestações e a decisão de resolução de acordo determinam, respectivamente, a suspensão e o prosseguimento da instância de processo executivo pendente. E compete à instituição de segurança social comunicar oficiosamente ao órgão de execução fiscal ou ao tribunal, ou a ambos, consoante o caso, a autorização do pagamento prestacional da dívida, o seu cumprimento integral bem como a resolução do acordo quando este ocorra.

Esta é uma grande diferença em relação as cobranças de todos os outros tributos frente às dívidas para com a segurança social: *a possibilidade de parcelar o débito* e ter a execução fiscal correspondente em trâmite suspensa, sem a garantia do juízo. Contudo, se avaliado em conjunto com o art. 169 do CPPT, de forma sistemática, o pagamento em prestações mantém a exigência da garantia. Neste contexto, o art. 208 da Lei 110/2009 prevê que se considera a situação contributiva regularizada quando é constatada a inexistência de dívidas de contribuições, quotizações, juros de mora e de outros valores do contribuinte. Integram, ainda, o conceito de situação contributiva regularizada: a) as situações de dívida, cujo pagamento em prestações tenha sido autorizado e enquanto estiverem a ser cumpridas as condições desta autorização, designadamente o pagamento da primeira prestação e a *constituição de garantias, quando aplicável, ainda que* o pagamento prestacional tenha sido autorizado a terceiro ou a responsável subsidiário; b) as situações em que o contribuinte tenha Reclamado, Recorrido, deduzido Oposição ou Impugnado judicialmente a dívida, desde que tenha sido prestada garantia idónea, ou dispensada a sua prestação, nos termos legalmente previstos.

#### ***4.8 A Representação da Fazenda Pública em Portugal***

Um feitio muito próprio do ordenamento jurídico português é a maneira como se dá a representação da fazenda pública, ou seja, do estado no momento de instauração da ação de execução fiscal.

O art. 40 do CPC/13 preceitua que o patrocínio jurídico deve ser feito obrigatoriamente por um advogado: a) nas causas de competência de tribunais com alçada, em que seja admissível recurso ordinário; b) nas causas em que seja sempre admissível recurso, independentemente do valor; c) nos recursos e nas causas propostas nos tribunais superiores.

O art. 6º, n. 1, do CPPT determina que somente é obrigatória a constituição de um advogado em processos tributários, ou seja, junto ao STA, e ao TCA, quando o valor da causa exceder o décuplo do valor da alçada do tribunal de primeira instância, que consoante trata a atual Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, Lei 62/2013, em seu art. 44, será em matéria cível, o valor de 5 (cinco) mil euros.

O art. 11, n. 1, do CPTA prescreve, contudo, a obrigação da constituição de advogados em todos os processos de competência do STA e do TCA. Rui Duarte Morais<sup>650</sup> explica que como a norma específica se sobrepõe a geral, é a regra do CPPT que deve ser aplicada a todos os processos em matéria tributária.

O art. 53 e art. 54 do ETAF determina que a fazenda pública defende os seus interesses nos tribunais tributários através de seus representantes. Nas seções de contencioso tributário do STA e dos TCA's, esta representação cabe ao diretor geral da AT, que pode ser representado pelos respetivos subdiretores gerais ou por trabalhadores em funções públicas do órgão licenciados em direito. Já nos Tribunais Tributários, cabe ao diretor geral da AT, que pode ser representado pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição ou por funcionários daquela autoridade licenciados em direito. Os diretores de finanças e os diretores de alfândega podem ser representados por funcionários da AT licenciados em direito. Quando estejam em causa receitas fiscais já lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a fazenda pública é representada por licenciado em direito ou por advogado designado para o efeito pela respetiva autarquia.

O art. 15, n. 1, 'a', do CPPT prevê também a competência do representante da fazenda pública perante os tribunais tributários para atuar em nome da AT e, nos termos da lei, em nome de "*quaisquer outras entidades públicas*" no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, para recorrer e intervir em patrocínio da fazenda pública na posição de recorrente ou recorrida.

Esta representação de outras entidades públicas somente ocorre quando estas não devam nomear, por obrigação da lei, seus próprios mandatários. Assim, em exemplo, a segurança social se faz representar por um advogado de sua escolha, como o fazem, normalmente, os municípios, relativamente aos processos relativos às receitas tributárias que lançam e cobram diretamente.

No exercício das suas competências, o representante da fazenda pública deve promover o rápido andamento dos processos, podendo requisitar às repartições públicas os elementos de que

<sup>650</sup> DUARTE MORAIS, Rui. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. p.280.

necessitar e solicitar, nos termos da lei, aos serviços da AT, as diligências necessárias. E quando a representação do credor tributário não for do representante da fazenda pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar.

Uma questão importante é saber se os demais entes públicos, quando menores, também teriam a obrigação de ser patrocinados pelos representantes da fazenda pública. Mesmo na área tributária, os entes públicos com personalidade jurídica própria tem o direito de escolher os seus próprios mandatários, e os entes públicos sem personalidade jurídica, mas com autonomia administrativa e financeira, a resposta dependerá do que determinar a lei que criar seus respectivos estatutos<sup>651</sup>. Todavia, devido a autorização legislativa do art. 15, n. 1, 'a', do CPPT, a representação por parte da fazenda pública tem assegurado a representação de várias entidades públicas, como em alguns exemplos a Autoridade Nacional de Medicamentos e Produtos de Saúde, a Autoridade Nacional de Comunicações, a Comissão de Mercadores de Valores Mobiliários.

Uma realidade também salutar é a participação do ministério público nos processos da seara tributária. A criação de um corpo de representantes da fazenda pública ocorreu em Portugal no ano de 1984, com a entrada em vigor do ETAF. Até esta época era o chamado Ministério Público das Contribuições e Impostos o órgão responsável pela realização das cobranças, mas sobre tal competência colocou-se uma interrogação sobre a qualificação técnica no domínio tributário dos seus membros. A criação de um corpo de representantes da fazenda pública para a melhor manutenção do sistema existente, foi necessária e conveniente para especializar os mandatários. A época, contudo, entendeu-se salutar assegurar, o que ainda se mantém, a continuidade da presença do ministério público como parte legítima nos processos que correm nos tribunais, dividindo tarefas entre as duas entidades<sup>652</sup>.

À fazenda pública cabe o exercício das funções normalmente associadas ao patrocínio judiciário, com a particularidade de, nos processos tributários, regulados pelo CPPT, em que são demandadas as entidades que representa, ser diretamente notificada, ou seja, pessoalmente, na figura de seu representante, a contestar. Tal regramento não atinge os casos regidos pelo CPTA, uma vez que se distingue toda a tramitação processual. Neste contexto, o ministério público, na sua função de defesa da legalidade, promoverá aquilo que entender ser necessário, podendo arguir nulidades, invocar e exceções, requerer diligência instrutórias, e será sempre ouvindo antes de ser proferida uma decisão que resolvam controvérsias, consoante art. 14, n.2 do CPPT.

Uma questão que sobressai é a possibilidade de o ministério público oficiosamente intentar uma ação de impugnação de uma decisão administrativa em matéria tributária por conta de uma

<sup>651</sup> DUARTE MORAIS, Rui. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. p.281.

<sup>652</sup> DUARTE MORAIS, Rui. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. p.283.

ilegalidade. Rui Duarte Morais<sup>653</sup> responde a esta indagação perpassando pelo *Princípio Dispositivo*, ao dispor que cabe aos interessados decidirem se querem ou não recorrer das decisões da administração em matéria tributária, pois o que está em causa, são obrigações pecuniárias, que na perspectiva do devedor, seriam bens disponíveis. Assim, caberia a promoção oficiosa apenas quando estejam presentes outros valores com problemas, como em exemplo, a imparcialidade da AT, e da mesma forma, somente neste tipo de situação poderia ser reconhecida a legitimidade do ministério público para dar impulso subsequente a um processo nomeadamente para interpor recurso, quando a parte interessada, seja ela qual for, não o faça.

#### 4.9 A Legitimidade Passiva

O contribuinte, visto como sujeito passivo na relação tributária, embora possa vir a ser ativo se antecipar-se à discussão do débito, não necessita de um advogado devidamente constituído na hipótese de defender-se na fase administrativa da discussão tributária. Em âmbito judicial, contudo, o contribuinte deve fazer-se representar por um causídico.

Decorre da digressão do art. 153 do CPPT que podem ser executados no processo de execução fiscal um grande número de pessoas, devedores originários e seus sucessores dos tributos, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada. Em termos muito claros, qualquer pessoa singular ou coletiva, pública ou privada pode vir a ser demandada num processo de execução fiscal.

Já o chamamento à execução fiscal dos responsáveis subsidiários depende da verificação de algumas circunstâncias: a) a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) da fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Há que se destacar o fenómeno da *Reversão*, o qual constitui um ato administrativo mediante o qual se opera uma alteração subjetiva de instância em termos de execução fiscal, onde se modifica ou inclui-se um corresponsável na legitimação passiva. No Brasil, o termo utilizado é do “*Redirecionamento*” do polo passivo nos casos designados na legislação, mais precisamente, no caso dos arts. 134 e 135 do CTN<sup>654</sup>.

<sup>653</sup> DUARTE MORAIS, Rui. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. p.285.

<sup>654</sup> O STJ, pela Súmula 435 no ano de 2010 compreendeu que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Este contexto autoriza, em caráter considerado sempre excepcional, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade, disregard *doctrine*, nos próprios autos da execução de sentença, com a citação do sócio para o exercício do contraditório.



O processo de execução fiscal, em regra, é instaurado contra um sujeito passivo originário, ou seja, o real devedor. Contudo, durante o trâmite processual algumas particularidades podem ocorrer, de modo que se altere a pessoa inicialmente demandada, como no caso do falecimento do contribuinte onde o cônjuge ou os próprios herdeiros passarão a figurar como responsáveis.

Há, com relevo, situações em que a modificação do demandado se dará pontualmente por questões de responsabilidade tributária de cunho latente. Joaquim Freitas da Rocha<sup>655</sup> explica que na teoria geral dos sujeitos da relação jurídica tributária, as dívidas tributárias podem ser exigidas ao sujeito passivo originário, o contribuinte, ou também, do sujeito passivo não-originário, onde se tem então a figura de um responsável tributário, a qual pode ser verificada na legislação em diversos momentos, implicando-se na necessidade de uma Reversão.

Nos casos em que o sujeito passivo originário não possui patrimônio para satisfazer o crédito tributário, e verifica-se a necessidade/possibilidade de chamar ao processo um terceiro, através de citação, consoante art. 23, n. 4 da LGT, outras pessoas designadas pela legislação poderão atuar como responsáveis de forma subsidiária.

O art. 160 do CPPT prevê que se o pagamento não for efetuado dentro do prazo legal, ou se uma eventual Oposição for julgada improcedente, os responsáveis subsidiários suportarão, além das custas a que tenham dado causa, as que forem devidas pelos originários devedores.

O STA<sup>656</sup> tem veredito de que não pode ser dispensada a “*audiência prévia*” do interessado antes de contra ele fazer reverter uma execução fiscal, com o pretexto de que, em casos anteriores, ele não tenha exercido o respectivo direito, apesar de convidado a fazê-lo pela AT.

Sobreleva o fato de que o despacho que ordena a Reversão é dado pela própria AT. O terceiro indicado como corresponsável, e novo executado, deve ter o direito de defender-se, seja pelo motivo que considerar pertinente comprovar, a exemplo, pela alegação de que o patrimônio do devedor originário não está totalmente executado. Contudo, a letra da lei é silente neste caso, deixando dúvidas se o instrumento processual de defesa adequado será a Oposição, com o objetivo de extinguir o processo em relação ao novo oponente, ou uma Reclamação, a qual a única coisa que poderá exigir será a anulação do despacho que decretou a Reversão. O STA<sup>657</sup>, por sua vez, tem entendimento no sentido de ser cabível tão somente o uso da Oposição.

---

<sup>655</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 334.

<sup>656</sup>STA. Processo 0487/06. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9b24c6e4d2eb500780257212004f781e?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

<sup>657</sup>STA. Processo 0407/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b67c4485f8bd20e980257d9b003a0be0>> Acesso em 20 de abril de 2017.

#### 4.10 Os Pressupostos Formais do Título Executivo

Tal como noutros domínios do direito tributário formal ou material se transpôs para o processo de execução fiscal um conceito extraído do direito civil: o do título executivo, para permitir distinguir os casos em que estão preenchidas todas as condições para que o estado possa reagir *in executivis* e aqueles em que ainda não possa nada fazer. Mas ao contrário do que se passa com o direito privado, onde se trata de distinguir entre os casos em que é essencial uma ação declarativa e aqueles onde existe um título que só por si pode permitir a execução, veio-se a dar ênfase ao título executivo, não à algumas situações excepcionais, como sucede no direito civil, mas sim ao resultado normal, típico da atividade de liquidação dos tributos. Partindo do clássico postulado de que o estado, por dispor de *imperium*, pode afetar diretamente nos casos em que a lei lhe dá poderes para isso, a esfera jurídica do património dos administrados, deu-se a categoria de título executivo ao resultado normal do procedimento administrativo de liquidação<sup>658</sup>.

Esta tentativa de assegurar a fácil cobrança dos créditos do estado através da concessão de privilégios ligados ao processo de execução fiscal pode levar a situações de forte insegurança jurídica sempre que se dê a categoria de títulos executivos, ou seja, a que atribui fundamento a uma execução fiscal com dispensa de debate judicial prévio sobre a existência ou não existência da dívida, ao que passa a ser não o resultado da atividade pública de liquidação dos impostos mas o produto da atividade empresarial ou quase empresarial de uma empresa pública, como a Caixa Geral de Depósitos.

O art. 162 do CPPT estabelece de forma literal que somente podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: a) certidão de dívida ativa, extraída do título de cobrança; b) certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação de coimas; c) certidão de ato administrativo que determine da dívida a ser paga; d) outro título que a lei atribua força executiva.

Nos moldes do art. 88, I do CPPT, findo o prazo para pagamento do tributo, será extraída a certidão da dívida para a instauração do processo de execução fiscal, devendo conter como elementos, resguardadas as características de cada tributo: a) identificação do devedor, incluindo o número fiscal de contribuinte; b) descrição sucinta, situações e artigos matriciais dos prédios que originaram as coletas; c) estabelecimento, local e objeto da atividade tributada; d) número dos processos; e) Proveniência da dívida e seu montante; f) número do processo de liquidação do tributo sobre a transmissão, identificação do transmitente, número e data do termo da declaração prestada para a liquidação; g) rendimentos que serviram de base à liquidação, com indicação das fontes; f)

<sup>658</sup>SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf> > Acesso em 17 de maio e 2017.

nomes e moradas dos administradores ou gerentes da empresa ou sociedade executada; i) nomes e moradas das entidades garantes da dívida e tipo e montante da garantia prestada; j) nomes e moradas de outras pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis; k) quaisquer outras indicações úteis para o eficaz seguimento da execução.

A assinatura das certidões de dívida poderá ser efetuada por chancela ou outro meio de reprodução devidamente autorizado por quem as emitir, podendo a autenticação ser efetuada por aposição do selo branco ou, mediante prévia autorização do membro do governo competente, por qualquer outra forma idónea de identificação da assinatura e do serviço emitente. As certidões de dívida podem ser emitidas por via eletrônica, sendo autenticadas pela assinatura eletrônica avançada da entidade emitente, nos termos do Sistema de Certificação Eletrônica do Estado - Infraestrutura de Chaves Públicas.

Seguramente, tais requisitos advindos do art. 88 do CPPT existem para dar o direito ao contribuinte de saber exatamente por que está sendo cobrado e assim ter subsídios para exercer seu direito de contraditório. O minucioso detalhamento das informações que deve constar na CDA chamam atenção em relação ao ordenamento jurídico brasileiro no que diz respeito à indicação do nome dos administradores ou gerentes da empresa executada.

#### ***4.11 A Citação na Execução Fiscal***

A maior parte dos atos da execução fiscal em Portugal, há muitos anos, já foi sistematicamente uniformizada por intermédio de procedimentos eletrônicos e informatizados, fator que conjugado com a efetivação da maioria dos atos pela própria AT incrementou sobremaneira a arrecadação coercitiva tributária. Já no início de sua implantação, passou de 662 milhões cobrados em 2003, para 1,519 bilhões de euros em 2006<sup>659</sup>.

Certamente, esta é a maior diferença entre a execução fiscal no Brasil e em Portugal: nas terras lusitanas a inicial desjudicialização mostrou-se mais racional e eficiente. Contribuiu para uma cobrança mais célere, e apta a dar fomento ao princípio da igualdade, pois todos agora, ricos ou pobres, estão igualmente no alvo de atuação do estado. Não há quem agora se favoreça da morosidade do poder judiciário, ou da alguma inaptidão procedimental burocrática. Dota-se de estabilidade que o poder judiciário continua podendo ser invocado a qualquer momento para avaliar atos que importem violação de direitos, ou seja, os atos da AT na gestão da execução fiscal continuam sendo sindicáveis judicialmente.

---

<sup>659</sup> Dados de relatórios de atividades do ano de 2006, da então denominada Direção Geral de Impostos de Portugal. A evolução tecnológica na cobrança tributária é fruto das ações da Agência para a Modernização Administrativa do Governo de Portugal. Disponível em: AMA. <<https://www.ama.gov.pt/>> e também: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em 29 de abril de 2017.

O processo de execução fiscal instaura-se por intermédio de um ato de natureza administrativa em que o credor tributário remete, ou melhor, “*apresenta*” o título executivo ao órgão periférico de execução fiscal, consoante art. 10, n. 1, ‘f’, do CPPT.

Ato seguinte, será lavrado um despacho formal determinando a execução, e posteriormente, proceder-se-á no registro, ou seja, a sua numeração, consoante art. 288, n. 1 do CPPT. Não há necessidade de petições, pois ainda se está numa fase procedimental, a qual deve correr na área do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens, ou da liquidação, salvo no caso de coima fiscal e custas, onde será competente o órgão da execução fiscal da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação nos moldes do art. 150 do CPPT. Após a apresentação, despacho e registro, nos termos do art. 35, n. 2 do CPPT, será designada a realização da citação do executado.

A citação na execução fiscal é um ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada ação, e que chama pela primeira vez, a pessoa interessada. O estado aqui deve observar rigorosamente as formalidades legais de modo a comunicar ao citando todos os elementos necessários ao exercício dos direitos processuais<sup>660</sup>.

No processo de execução fiscal existe um regime específico de citação pessoal através do envio de uma carta simples e registrada com aviso de recepção, e se esta for inexitosa, o envio também de uma segunda carta ao citando, onde se esta carta vier devolvida ou o aviso de recepção não vier assinado *presume-se* mesmo assim a citação. É um sistema de pressuposição que leva a uma citação ficta muito semelhante ao modelo brasileiro, o qual, por sua vez, já considera a citação efetivada no primeiro envio ao endereço do executado.

Essa metodização, todavia, é de constitucionalidade muito duvidosa na medida que a publicidade da cobrança, e o exercício do contraditório e da ampla defesa ficam completamente comprometidos. Embora o contribuinte seja responsável por sua atualização cadastral junto aos órgãos públicos, esta obrigação tipicamente acessória não autoriza o poder público a considerar apta uma citação de indivíduo que não foi encontrado. Assim era no tempo das Ordenações Filipinas e certamente não comporta mais amparo numa sociedade tão desenvolvida do ponto de vista tecnológico. E se o fisco tem o direito de providenciar sua própria estrutura de citação, esta deve ser a mais próxima da efetividade. Acrescenta-se ainda que no processo civil não há previsão deste tipo de citação hipotética, o que leva a uma situação de isonomia conturbada quando se compara o devedor do fisco com um devedor entre privados.

Adiante, no processo de execução fiscal a citação pessoal pode ser realizada através de um contato pessoal do funcionário da AT com o citando, ou, quando o funcionário não encontrar o destinatário do ato, através da modalidade de citação com hora certa.

---

<sup>660</sup> FERREIRA, Eduardo Paz e outros organizadores. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2013. p. 662.

Em Portugal há uma grande diferença em relação ao Brasil onde a penhora somente ocorre após realizada a citação: a citação por edital só pode ser realizada quando não for conhecido o domicílio do executado e tiverem sido penhorados bens.

A citação dos credores com garantia real e a citação do cônjuge do executado é feita através de citação pessoal, em regra, através de carte registrada com aviso de recepção. Aparentemente, o cônjuge, mesmo que não seja devedor, fará parte do processo de execução, pois a norma utilizou o termo “*citação*”, e não mera “*intimação*”.

Quando o executado tiver de ser citado por edital e houver lugar para a convocação de credores, a citação do executado e dos credores desconhecidos será feita conjuntamente.

Considera-se que existirá uma falta de citação quando se verificar algumas das situações previstas no artigo 195 do CPC/13, porém, será necessário que o destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que não lhe foi imputável.

A citação só será validamente realizada se forem observadas as formalidades prescritas na lei, sob pena de irregularidade ou nulidades. A falta de citação constitui uma nulidade insanável que pode ser conhecida oficiosamente, e que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final. Já a falta de citação é arguida em requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal e só se este não conhecer da nulidade é que o tribunal tributário tem intervenção, mediante Reclamação nos termos do artigo 276 do CPPT.

A nulidade de citação tem de ser arguida no prazo para a oposição judicial e pode ser suscitada na petição de oposição judicial. A arguição da falta de citação ou de nulidade de citação só deverá proceder quando possa prejudicar a defesa do interessado. A nulidade por falta de citação ou por irregularidade da citação importa a anulação dos termos subsequentes do processo. No processo de execução fiscal a citação consubstancia um ato processual de enorme relevância, cuja essência ou imperfeição pode concorrer para obstar à rápida extinção do processo e prejudicar a eficácia e eficiência da cobrança coerciva.

O STA<sup>661</sup> tem entendimento firmado de que em processo de execução fiscal, e nomeadamente em relação ao ato de citação, não têm aplicação os arts. 37 e 146 CPPT, e art. 104, ‘1’ do CPTA, respeitantes ao suprimento de deficiências das notificações de atos em matéria tributária, ou seja, o ato é insubstituível.

Com o aditamento Lei n. 7-A/2016, de 30 de março, nos casos de dívidas cobradas no mesmo processo de execução fiscal, os elementos da citação podem referir-se à globalidade das dívidas, indicando a sua natureza, o ano ou período a que se reportam e o seu montante global,

---

<sup>661</sup>STA. Processo 0952/12. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62a676c316e7233d80257aa20032be0f?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

considerando-se os executados apenas citados, nestes casos, no quinto dia posterior à citação efetuada nos termos dos artigos seguintes. As citações assim efetuadas contêm a referência de que os elementos relativos a cada uma das dívidas podem ser consultados no portal das finanças ou, no caso de sujeitos passivos que não tenham optado por aferir ao serviço de caixa postal eletrônica, e desde que não possuam senha de acesso ao portal das finanças, gratuitamente, junto do órgão de execução fiscal.

Essa foi uma grande alteração legislativa para evitar prejuízo ao contribuinte menos instruído na tecnologia digital e que certamente melhorará o acesso à informação e consequentemente ao exercício do contraditório e da ampla-defesa.

Um domínio muito bem explorado na legislação portuguesa é a citação da pessoa jurídica, ou como se diz, da pessoa coletiva, por intermédio de e-mails. Nota-se bem que Portugal não “*gosta de viver habitualmente*”, pois em 2011 avançou muito ao prever uma substancial alteração no art. 41 do Decreto-Lei 433 de 1999, e determinar que as pessoas coletivas e sociedades serão citadas ou notificadas também pela sua *caixa postal eletrônica* nos procedimentos e processos tributários. E na mesma esteira o art. 42 passou a prever que as pessoas jurídicas de direito público também poderão ser citadas ou notificadas da mesma forma.

#### ***4.12 As Defesas do Contribuinte ante a Cobrança Tributária***

Entre os mais preciosos e nobres direitos fundamentais está o direito de reagir a uma imposição tributária. Posicionar-se contra o forte poder de tributar pode ser uma das maiores conquistas da humanidade, possivelmente atrelada ao próprio desenvolvimento da democracia, e de princípios como a igualdade. Este direito de reação é fruto da construção constitucional que bem assevera o princípio do contraditório e o princípio da defesa, como direitos fundamentais.

O direito de resistência em matéria fiscal é a reação formal do contribuinte através dos expedientes que a legislação processualmente coloque a seu dispor. Ao estabelecer que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não haja sido criado nos termos da constituição, que tenham natureza retrativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, o art. 103, n. 3, da CRP/76 consagra, conforme sabido é, o denominado direito de defesa, em homenagem *aos princípios do contraditório e da ampla-defesa*.

Das narrativas legislativas, extraem-se as seguintes situações de defesa para o devedor: a) pagar em 30 (trinta) dias o tributo após a sua citação, através de um DUC – Documento Único de Cobrança; b) propor uma dação em pagamento, também nno prazo de 30 (trinta) dias; c) requerer o pagamento em prestações; d) apresentar uma Oposição, também em 30 (trinta) dias; e) e aguardar a penhora sobre seus bens após esgotado o prazo inicial de 30 (trinta) dias.

No Acórdão n. 156/2017<sup>662</sup>, proferido no Processo n.º 237/2017, o TC assentou que não podendo dispor de um âmbito ou alcance superior àquele que é consensualmente reconhecido ao direito geral de resistência a que alude o art. 21 da CRP/76, o direito de resistência em matéria fiscal inclui o *direito de resistência passiva*, isto é, o direito de não pagamento de impostos que não tenham sido criados nos termos da constituição e das leis, e o *direito de resistência defensiva*, enquanto direito de defesa perante qualquer tentativa de cobrança coerciva levada a cabo pela entidade competente (no caso, do município ou freguesia) de tributos não previstos na lei. Embora a sua eficácia se estenda por isso à fase de cobrança coerciva, no âmbito da qual, se assume como o direito de oposição à execução fiscal, a exercer nos termos consentidos pelo art. 203 e art. 285 do CPPT, o direito consagrado no n.º 3 do art. 103 da CRP/76 é sempre um *direito de não pagamento* de impostos criados de forma inconstitucional, ou liquidados e/ou cobrados com inobservância das formas prescritas na lei, e não, sequer também, um direito ao reembolso ou à restituição do valor correspondente a tributos já pagos, cujo ato de lançamento venha a ser declarado ulteriormente inválido.

Esta decisão do TC é visivelmente um tanto contraditória pois um lançamento declarado inválido deu-se no mínimo por uma ilegalidade, material ou formal, e conseqüentemente, distante do princípio da reserva correta de lei, e, portanto, tem-se naturalmente uma inconstitucionalidade. O direito ao não pagamento seria o mesmo, embora tendo o TC compreendido contra o contribuinte e contra a CRP/76 ao negar o reembolso de um tributo cujo lançamento foi anulado. Deixar de considerar como uma não afronta ao conteúdo essencial de um direito fundamental que o pagamento de um tributo cuja liquidação foi irregular é uma afronta descortês ao puro princípio constitucional da legalidade, e, portanto, um desrespeito a um direito fundamental.

Neste mesmo julgado, o TC ainda ressaltou que não poderia avaliar a constitucionalidade da negação ao direito de restituição do tributo indevidamente liquidado, uma vez que se assim o fizesse iria ampliar indevidamente sua competência, a incluir a pretensão para um certo tipo de sindicância que, por incidir diretamente sobre o resultado da atividade subsuntiva própria das instâncias inferiores, se encontrava furtada ao sistema de fiscalização concreta da constitucionalidade afeto ao próprio TC, nos termos do qual apenas se pode apreciar a constitucionalidade de normas (neste sentido, conforme já decidido no Acórdão n. 695/16<sup>663</sup>).

Neste julgado discutiu-se com veemência uma distinção entre o ato de lançamento do tributo, e as “*deliberações que determinaram o seu lançamento*”. Estas deliberações de órgão dos municípios e freguesias envolvem o exercício de poderes tributários ou a determinação do lançamento tributário, que quando não previstas na lei referem-se à nulidade, enquanto que

<sup>662</sup> TC. Acórdão 56/2017. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html>> Acesso em 15.04.2017

<sup>663</sup> TC. Acórdão 695/16. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160695.html>> Acesso em 27 de abril 2017.

problemas sobre os próprios atos de liquidação dos tributos assim criados refere-se à mera anulabilidade.

Percebe-se que a corte constitucional portuguesa se prende muito às restrições de matérias em argumentos de defesa. *In casu*, considerou que o contribuinte pedia o direito de anulação do lançamento, e não de nulidade do ato de liquidação do tributo. Contudo, não há qualquer regra constitucional que proíba ao TC utilizar outros fundamentos, diferentes dos arguidos pelas partes, para embasar suas decisões. A própria corte poderia ter avaliado a questão de nulidade, mas não o fez, por considerar supressão de instância inferior e também, mais pontualmente, pelo fato do próprio contribuinte não ter feito a arguição desta tese. Entendeu o TC que não lhe cabe sindicar o acerto da decisão recorrida no plano da aplicação do direito infraconstitucional, mas apenas a conformidade constitucional das normas ou dimensões normativas subjacentes à fixação do fundamento jurídico do julgado.

Vale ressaltar que com o advento da Lei n. 7-A/2016, de 30 de março, o art. 49 da LGT passou prever que o prazo de prescrição da cobrança do crédito tributário, o que obviamente favorece ao fisco, passa a ser suspenso: a) pelo pagamento de prestações legalmente autorizados; b) enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida; c) desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo ministério público; d) durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente; e) desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

Tanto o direito tributário quanto o direito processual devem prever uma função garantística individual ao contribuinte. De todo modo, ainda que muitas filigranas processuais e de interpretação atrapalhem a vida do contribuinte, é muito claro que o ordenamento jurídico português prevê meios do contribuinte manifestar-se contra a cobrança tributária, sem que para isso seja previamente expropriado em seu patrimônio.

Em rigor, as garantias dos contribuintes no momento das cobranças tributárias estão sujeitas sempre ao princípio constitucional da legalidade. Assim, a atuação jurídica do contribuinte que não obedeça a estas exigências legais, será obviamente um direito de resistência inconstitucional. O contrário, também se aplica, uma vez que a administração pública não pode alterar, em exemplo, regras de prazos para apresentação de defesa, de acordo com sua oportunidade ou conveniência, devendo estar adstrita ao que indicar a legislação<sup>664</sup>.

Há de se perceber, contudo, como é dura a vida do contribuinte, enquanto pessoa que deseja defender-se da atuação fiscal, seja por que motivo for, em Portugal. Destaca-se a complexidade e

<sup>664</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p.45.



falta de clareza das formas processuais, podendo o contribuinte por várias vias obter o mesmo efeito, como a Reclamação Graciosa, o Recurso Hierárquico, e a Revisão de Ato Tributário. A incoerência dos prazos processuais constitui igualmente um obstáculo. O prazo de Reclamação Graciosa, 120 (cento e vinte) dias conforme o art. 70 do CPPT, é superior ao prazo da Impugnação Judicial, 90 (noventa) dias de acordo com o art. 102 do CPPT. Um outro obstáculo de uma tutela jurisdicional efetiva ocorre devido à dispersão e frequente alteração da legislação. Num processo tributário podem aplicar-se a LGT, o CPPT, o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e o CPTA<sup>665</sup>. É, visivelmente, um labirinto de normas e procedimentos, o qual ainda está sob a densa névoa das dissonantes interpretações jurisprudenciais.

A não consagração de uma ação tributária comum, ou seja, de uma ação que permita ao contribuinte a formulação de um leque alargado de pedidos não só limita a proteção do direito ou interesse cuja tutela é solicitada, como também é uma fonte potencial de conflitos formais que em nada protege o acerto da decisão. Consequentemente, há inúmeras jurisprudências na seara tributária que terminam com a improcedência da ação sem avaliação do mérito, muitas vezes em que seriam visivelmente favoráveis ao contribuinte, pela utilização do meu processo indevido, não por erro grosseiro de escolha, mas pela confusa diagramação de seu uso no corpo legislativo. E também a reduzida admissão de suspensão da execução, sem a prestação de garantia suficiente, nega muitas das vezes o efeito útil das decisões judiciais proferidas pelos tribunais tributários. E esta é uma clara manifestação da insuficiente concretização da tutela jurisdicional<sup>666</sup>.

A salvaguarda do contribuinte é um dédalo cheio de artimanhas. Embora seja uma clara maneira de demonstrar também sua participação política na sociedade, o exercício deste direito de defesa na área tributária em Portugal está imbuído de um grande formalismo e tecnicidade. Esta realidade, dificulta ao cidadão menos versado em questões legais (ou seja a maioria) ou que tenha dificuldades em obter algum tipo de apoio jurídico, o exercício de seus direitos fundamentais de reação contra o estado, implicando muitas vezes na sua desistência<sup>667</sup>.

Outro aspecto que também deve ser aquilatado, é o inflacionismo regulatório de Portugal, em todas as áreas, o que trás muitas interpretações diversas e surpreendentes. Na mesma senda, após um período de democracia significativa, a responsabilidade do estado perante seus utentes passa para uma fase inversa, e crescente, onde cada vez mais são as pessoas as que têm de presar constar ao estado pelos seus comportamentos. Essa fúria de preceituários jurídicos, e as “*presumidas boas intenções do estado*”, condicionam de forma desigual o direito de participação do indivíduo no

<sup>665</sup> SILVA, André Festas. *Princípios estruturantes do contencioso tributário*. Lisboa: Dislivro, 2008. p.99.

<sup>666</sup> SILVA, André Festas. *Princípios estruturantes do contencioso tributário*. Lisboa: Dislivro, 2008. p.99.

<sup>667</sup> RIBEIRO, João Sérgio. *A debilidade do direito de participação política*. Ano de 2012. Disponível em: <[http://cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf)> Acesso em 07 de julho de 2017.

exercício de seus direitos de defesa. Aliás, os cidadãos estão demasiado ocupados a assegurar que suas atuações e hábitos estejam constantemente em conformidade com o que o estado exige.

Uma defesa que seja extremamente complexa e custosa para ser empreendida, nada mais é que nenhuma defesa. O ser humano, presumível que é, sempre optará pelo caminho que lhe for menos custoso, seja em dinheiro, sejam no seu bem mais precioso: o tempo.

#### **4.12.1 A Reclamação Graciosa**

A Reclamação Graciosa é o primeiro instrumento de defesa do contribuinte português contra o ato de liquidação, no campo ainda administrativo. Constitui-se num procedimento de contestação que tem por objetivo a anulação total ou parcial dos atos tributários, de acordo com o art. 68 do CPPT, juntamente com a cumulação de outros pedidos, conforme arts. 71 e 74 do CPPT. Em termos bem centrais, o contribuinte sempre poderá utilizar esta defesa quando tenha diante de si um ato tributário, de natureza unilateral, definitiva e impositiva, como um ato de liquidação, que considere desconforme com o ordenamento jurídico<sup>668</sup>.

A Reclamação Graciosa parece semelhante no Brasil ao direito do contribuinte de impugnar administrativamente todo lançamento tributário, embora diferente de Portugal, o art.151, III do CTN brasileiro impõe a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando contra ele forem apresentadas reclamações e os recursos administrativos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo de cada ente federado, o que conseqüentemente também suspende a incidência de juros e multa. Em Portugal, por sua vez, a Reclamação Graciosa *não tem o efeito de suspender a liquidação ou o o prosseguimento da ação de execução fiscal*, como prevê o art. 69 do CPPT. Contudo, o contribuinte pode, se desejar a suspensão da cobrança, o que certamente ocorre, se não em todos, mas na maioria dos casos, prestar garantia da dívida, no prazo de 10 (dez) dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

Em contradição, pela regra natural, a Reclamação Graciosa não suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas por outro lado, pelo art. 49 da LGT, *interrompe a favor da AT a prescrição da obrigação tributária*. De fato, ao que se vê, o estado busca o melhor dos dois mundos ao seu favor. Não há, notadamente, qualquer tipo de relação isonômica simétrica na situação legislativa que suspende a prescrição em favor do fisco, mas não suspende a exigibilidade do crédito tributário contra o contribuinte.

Do mesmo jeito como ocorre no Brasil, não é possível ser deduzida uma Reclamação Graciosa, cuja natureza é eminentemente administrativa, quando já tiver sido apresentada

<sup>668</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 229.

concomitantemente a ação de Impugnação Judicial com o mesmo fundamento. Contudo, a Reclamação Graciosa pode persistir em conjunto com o trâmite da execução fiscal.

Usualmente, a Reclamação Graciosa é tida como um procedimento, e deve pautar-se pela simplicidade de termos e brevidade das resoluções, pela dispensa de formalidades, pela isenção de custas, pela limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material.

A *Reclamação Graciosa* pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a Impugnação Judicial e será apresentada no prazo de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir da ciência do ato a ser discutido. Ela deverá ser apresentada por escrito no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, podendo sê-lo oralmente mediante redução a termo pelo funcionário do órgão em caso de manifesta simplicidade, ou até mesmo, enviada por transmissão eletrônica de dados. A justificativa do apertado prazo de 120 (cento e vinte) dias seria um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos atos de liquidação do tributo<sup>669</sup>. Contudo, esta é uma desculpa estatal, e nada isonômica diante dos prazos muito maiores que o poderoso ente fiscal vem a ter.

A legislação prevê que no caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro fato que não tivesse sido possível invocar neste prazo, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o fato. Se os fundamentos constarem de documento público ou sentença, o prazo referido no número anterior suspende-se entre a solicitação e a emissão do documento e a instauração e a decisão da ação judicial.

A lei ainda é minuciosamente autorizativa ao prever que a Reclamação Graciosa poderá ser apresentada em coligação quando o órgão instrutor entenda fundamentadamente não haver prejuízo para a celeridade da decisão, a qual dependerá da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de fato e de direito invocados.

O órgão periférico local que receber a Reclamação Graciosa instaurará um processo, e instruí-lo-á com os elementos ao seu dispor em prazo não superior a 90 (noventa) dias e elaborará uma proposta fundamentada de decisão. Não há verã necessidade desta instrução, contudo, caso a entidade disponha de todos os elementos necessários para a decisão, exceto quando esta tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias.

Em geral, a entidade competente para a decisão da Reclamação Graciosa é o próprio dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço.

<sup>669</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 225.

O dirigente do órgão periférico regional da área do órgão de execução fiscal também é competente para a decisão sobre a Reclamação apresentada no âmbito da responsabilidade subsidiária efetivada já em sede de execução fiscal. Esta competência, contudo, pode vir a ser delegada pelo dirigente máximo do serviço, diretor de serviços ou dirigente do órgão periférico regional aos funcionários qualificados ou aos dirigentes dos órgãos periféricos locais, cabendo neste último caso ao imediato inferior hierárquico destes a proposta de decisão, exceto nos casos em que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias.

Do indeferimento total ou parcial da Reclamação Graciosa caberá a apresentação de *Recurso Hierárquico* no prazo de 30 (trinta) dias conforme previsto no art. 66 do CPPT, cuja natureza é meramente facultativa e com efeito devolutivo. Em casos excepcionais, onde a lei venha a atribuir ao Recurso Hierárquico efeito suspensivo, este limita-se tão somente à parte da decisão contestada. O contribuinte ao ser notificado de que a decisão lhe foi desfavorável, nos termos do art. 60, ‘1’, ‘b’ e ‘6 da LGT, poderá exercer se assim desejar, um direito de audição, oralmente ou por escrito, num prazo não inferior a 15 (quinze) nem superior a 25 (vinte e cinco) dias. Há um bom respeito aqui ao *Princípio Constitucional do Duplo Grau de Jurisdição* em matéria administrativa, embora também exija a garantia do juízo para que se suste eventual prosseguimento da cobrança pela execução fiscal.

O direito de audição no processo administrativo português é extremamente relevante, e não existe no Brasil, em termos administrativos, como obrigação. Não há, contudo, vedação na lei portuguesa para que o contribuinte procure a AT para conversas sobre as questões de seu processo. Nenhum funcionário pode se recusar a receber um contribuinte para ouvi-lo sobre sua reclamação. Este direito, de fato, pode ser bem recebido em locais com poucos habitantes, mas num país como o Brasil, onde o fisco costuma receber milhares de impugnações administrativas diariamente, o exercício deste direito de audição, como obrigatória, diante do número de servidores públicos seria completamente inoperável.

A decisão dada no Recurso Hierárquico, por seu turno, também é passível de um *Recurso Contencioso*, salvo se contra a decisão já tiver sido deduzida uma Impugnação Judicial, com o mesmo objeto de divergência, nos termos do art. 76 do CPPT. Assim, a expressão *Recurso Contencioso*, explica Joaquim Freitas da Rocha<sup>670</sup>, aqui deve ser entendida como referente ao próprio processo de Impugnação Judicial, pois uma vez que, bem vistas as coisas, comportando a Reclamação Graciosa e o subsequente Recurso Hierárquico a possibilidade de apreciação da legalidade dos atos de liquidação, o meio processual adequado para impugnar a decisão proferida somente pode ser a Impugnação Judicial. Do ponto de vista da *Teoria da Impugnação*, no contencioso tributário é possível a impugnação contenciosa do conteúdo de atos meramente

<sup>670</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 236.

confirmativos, ou seja, aqueles que limitam a manter, sem alteração, a situação jurídica já definida pelo ato confirmado, não introduzindo qualquer modificação relevante naquela situação.

Nos casos em que a Reclamação Graciosa não seja condição para uma Impugnação Judicial e não existam motivos que razoavelmente a fundamentam, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento graduado de até 5% (cinco por cento) sobre o valor do pedido, o qual será liquidado adicionalmente, a título de custas, pelo órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, da situação dos bens ou da liquidação.

Obviamente, aqui, tem-se uma subjetividade muito grande e perigosa, em desfavor do contribuinte, pois avaliar se uma Reclamação não tem “*motivos que razoavelmente a fundamentem*” é definitivamente, um serviço que demandaria um conhecimento jurídico e fiscal de doutores na área tributária, o que não é a realidade dos funcionários da AT. À exceção de pedidos grosseiramente fracos, toda discordância deve ser avaliada e respondida. O contribuinte é corriqueiramente atacado pelo fisco em cobrança nada razoáveis, muitas vezes, consideradas até mesmo inconstitucionais, mas precisa, pela norma do art. 76 do CPPT, ser ameaçado financeiramente caso alguém compreenda na AT que os motivos apregoados pelo devedor não foram realmente “*razoáveis*”. O próprio conceito de “*razoabilidade*” ainda é muito incerto na própria doutrina e jurisprudência para que se deixe à mercê do crivo dos servidores públicos. Esta regra não deveria existir num país onde há resguardado o direito fundamental de petição, pontuado no acesso aos órgãos públicos, e no direito de receber respostas destes. Note-se ainda que a legislação não prevê nenhuma punição ao estado, se for deferida a Reclamação Graciosa do contribuinte, de modo que o princípio da igualdade aqui de fato se quebra, ante a infeliz regra de que haverá dois pesos iguais, com duas medidas distintas. A única benesse do contribuinte é receber a devolução óbvia do que já pagou, com juros indenizatórios, conforme art. 43, ‘1’ da LGT e art. 61, n. ‘3’ do CPPT.

No caso de haver uma Impugnação Judicial sobre o objeto da cobrança, este agravamento financeiro também será aplicado se a Impugnação Judicial for julgada improcedente. O agravamento pode ser objeto de uma *Impugnação Autônoma* com fundamento na “*injustiça da decisão condenatória*”. Novamente, chama muita atenção o art. 76 do CPPT ao indicar e assim consequentemente, limitar os argumentos que o contribuinte pode deduzir se invocar uma Impugnação Autônoma. Ao contribuinte deveria ser extensivo o direito de alegar toda e qualquer matéria que julgue útil para sua defesa, sem qualquer tipo de limitador hermenêutico, argumentativo e fundamentador na legislação, sob pena de afronta direta ao princípio constitucional do contraditório.

Os motivos que levam a ostentar uma Reclamação Gratuita são os mesmos da Impugnação Judicial, elencados no art. 99 do CPPT, ou seja, qualquer tipo de ilegalidade, designadamente: a)

errônea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros fatos tributários; b) incompetência; c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; d) preterição de outras formalidades legais. Esse tipo de norma, de fato, indica um rol de fundamentos novamente desnecessário, principalmente, quando, determina um item que amplia infinitamente as teses de discussão: a ilegalidade. Claro que esta é uma crítica a forma como a lei é elaborada, pois em termos materiais, seu conteúdo é extremamente benéfico ao contribuinte, que poderá apontar toda a matéria que julgar pertinente para sua defesa.

Outro ponto a ser invocado como um descabimento contra o contribuinte está no art. 57, '1', da LGT, e no art. 106 do CPPT, normas estas que consideram como regra geral que todo procedimento tributário deve ser concluído no prazo máximo de 4 (quatro) meses, e que na hipótese de incumprimento deste prazo, contado da data do protocolo da petição do contribuinte junto à AT, “*presume-se o seu indeferimento*”, para fins de efeitos de apresentação de Recurso Hierárquico, Ação Administrativa, ou Impugnação Judicial.

O contribuinte tem o direito a uma resposta da AT, pois o estado é obrigado a manifestar-se, uma vez que para recorrer, o devedor precisaria indicar à instância superior quais foram os pontos de interpretação contrários ao seu pedido em primeira instância. Presumir a favor do estado é ferir de morte o *Princípio Constitucional da Igualdade* e também do interesse público, na medida que a ninguém conforta dar razão a um estado que não se manifesta, mas que também não suspende a exigibilidade do crédito tributário. São premissas legislativas extremamente favoráveis a um comportamento estatal irresponsável e omissivo que não caminham em conjunto o Princípio da Eficiência da prestação do serviço público administrativo, e o Princípio da Duração Razoável do Processo.

A contar da decisão administrativa que julgou improcedente a Reclamação Graciosa, nasce ainda mais uma injustificável e burocrática gama de prazos para a apresentação da Impugnação Judicial: a) prazo de 15 (quinze) dias se houver indeferimento expresso; b) prazo de 3 (três) meses se houver indeferimento tácito; c) prazo de 30 (trinta) dias nos casos de Reclamação Prévia obrigatórias, ou seja, necessárias. Não obstante os prazos sejam diversos, a extensão em favor do contribuinte lhe é de fato benéfica, o que convalida a diferenciação.

Não poderia ser diferente, posto que proibir o contribuinte de levar a matéria ao poder judiciário violaria o princípio constitucional e direito fundamental do acesso à justiça, esculpido no art. 20 da CRP/76, e também o princípio da função jurisdicional previsto no art. 202 da CRP/76.

#### 4.12.2 As *Reclamações Graciosas Necessárias (Prévias)*

Como acima referido, a Reclamação Graciosa é um instrumento voluntário, cuja utilização fica a critério do contribuinte. Mas existem situações em que o sujeito passivo, se posteriormente desejar, pode socorrer-se da via judicial, e assim deverá em primeiro lugar, e obrigatoriamente, esgotar a via administrativa, ou seja, terá que empregar previamente todos os meios de Reclamação que o legislador indicar na legislação, para só posteriormente buscar amparo no poder judiciário. Nestes casos, tem-se as chamadas “*Reclamações Necessárias*”, ou também chamada de “*Reclamações Prévias*”, que são, na generalidade, exceções.

Um momento de uso obrigatório da *Reclamação em caso de Autoliquidação* ocorre quando o próprio sujeito passivo da obrigação tributária declara, quantifica, calcula e paga o tributo sem a interferência momentânea da AT. Em situações como esta, o contribuinte pode posteriormente constatar que omitiu determinadas informações da AT. Não parece muito razoável esperar que o contribuinte impugne a si próprio judicialmente para alterar o valor da liquidação erroneamente realizada. Portanto, o legislador não só permite, como também exige que para reparar a situação deformada de Autoliquidação, o contribuinte busque primeiramente os canais administrativos, impondo-lhe o uso da Reclamação Graciosa, no prazo de até 2 (dois) anos após a apresentação da declaração de Autoliquidação. Havendo indeferimento desta Reclamação, o contribuinte poderá intentar então a Impugnação Judicial no prazo de 30 (trinta) dias.

Um outro momento de uso imprescindível da Reclamação Graciosa, será nos casos de substituição tributária, relacionadas à retenção na fonte de imposto, quando o contribuinte paga imposto superior ao devido. Neste caso, deverá antes de apresentar uma Impugnação Judicial para reaver a quantia, buscá-la primeiramente por intermédio da Reclamação, consoante o art. 132 do CPPT. Pontualmente, seria um exagero assoberbar o poder judiciário com pedidos de tamanha simplicidade, posto que se referem a correções, além de ser um respeito ao *Princípio da Economicidade* tanto em favor do contribuinte, que não precisará pagar custas judiciais, quanto em favor do estado que poderá reorganizar mais rapidamente, e por seus próprios méritos, a situação trazida pelo contribuinte.

Como terceira situação, é possível citar a Reclamação em caso de Pagamento por Conta, ou seja, entregas pecuniárias antecipadas, previstos em lei a determinados sujeitos passivos, com o objetivo de proporcionar um pagamento e uma arrecadação baseados no montante de imposto a pagar que ao final, seria mais elevado. Quando tais recolhimentos forem considerados indevidos com fundamento em erro sobre seu cálculo, por exemplo, caberá a apresentação da Reclamação Graciosa previamente. Aqui, vale ressaltar, é um raríssimo caso em que a legislação, nos termos do

art. 133, ‘4’, do CPPT, prevê um direito ao contribuinte de “*deferimento tácito*”, se em 90 (noventa) dias a AT não se manifestar.

Um quarto caso se apresentada para as discussões sobre a classificação pautal, origem, ou valor aduaneiro das mercadorias, com fulcro no art. 133-A do CPPT também dependem de discussão administrativa prévia.

E em última citação tem-se a reclamação sobre as taxas criadas pelas Autarquias Locais, prescrito no art. 16 do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, Lei 53-E/2006, a qual também exige que antes de dirigir-se diretamente ao Tribunal, deve-se esgotar as vias administrativas, posto que normalmente são de baixos valores.

#### **4.12.3 A Revisão dos Atos Tributários**

Com o mesmo condão de dar acesso à discussão sobre os atos da AT, o art. 78 da LGT entrevê a possibilidade de requerimento de *Revisão dos Atos Tributários* pela entidade que os praticou e pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de Reclamação Graciosa, ou seja, 120 dias, e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da AT (*Revisão Oficiosa*), no prazo de quatro anos.

A revisão dos atos tributários independente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento da situação de forma devidamente fundamentado. O dirigente máximo da AT pode autorizar, excepcionalmente, nos 3 (três) anos posteriores ao do ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em “*injustiça grave ou notória*”, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. A lei considera apenas como injustiça aquela que for notória, ostensiva, inequívoca, grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado *elevado prejuízo* para a Fazenda Nacional

A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de 4 (quatro) anos. O art. 78, ‘7’ da LGT indica que interrompe o prazo da Revisão Oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável *o pedido do contribuinte* dirigido ao órgão competente da AT para a sua realização. Com efeito, tem-se aqui *estranhamente*<sup>671</sup>, uma Revisão Oficiosa, iniciada a pedido do contribuinte.

O ato decisório pode revogar total ou parcialmente ato anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão. E a AT pode retificar as declarações dos contribuintes em caso de erros de cálculo ou escrita. A decisão do procedimento é susceptível de *Recurso Hierárquico*, também de cunho administrativo, para o mais elevado superior hierárquico do servidor

<sup>671</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 225.



responsável pelo ato, mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo para o contribuinte.

A par disso ressalta-se também que o art. 131 do CPPT exige que em caso de erro na autoliquidação, a *Impugnação Judicial* será obrigatoriamente precedida da *Reclamação Graciosa* dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 (dois) anos após a apresentação da declaração.

Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, não será necessário o uso prévio da Reclamação Graciosa.

O STA no Processo 01183/12<sup>672</sup> conferiu entendimento de que o limite temporal estabelecido para o pedido de Revisão de Ato Tributário no caso de imposto pago, tem a ver com a necessidade de segurança jurídica e de evitar as perturbações que resultariam para os cofres do estado de terem de devolver a todo o tempo qualquer imposto pago indevidamente.

Também, no Processo 01019/14<sup>673</sup> o STA aduziu que os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a AT tem de observar na globalidade da sua atividade (art. 266, n. 2, da CRP e 55 da LGT) impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. O erro imputável aos serviços das finanças constante do art. 78 da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de fato, como também o erro de direito, e essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afetada pelo erro.

No Processo 0793/14<sup>674</sup> também discorreu o STA que na Impugnação Judicial subsequente à uma decisão da AT que recaia sobre Reclamação Graciosa ou pedido de Revisão Oficiosa do ato tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer as “*ilegalidades de substância*” que afetem o ato tributário em crise, mesmo que essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento oficioso.

Este procedimento da Revisão de Atos Tributários encontra sua razão de ser, como prenuncia Joaquim Freitas da Rocha<sup>675</sup> na circunstância de todo o procedimento tributário,

<sup>672</sup>STA. Processo 01183/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/99f16e8cc06a9c8580257b43002e42e3?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>673</sup> STA. Processo 01019/14. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/49ccb9c467241b6d802580df004f093e?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>674</sup>STA. Processo 0793/14. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1ac7262259ee80ae80257e67003a5e89?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>675</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 225.

administrativo ou judicial estar subordinado ao princípio da verdade material, o que implica que quando a AT detecta a existência de um erro, ela tem por imperativo legal o dever de efetuar a correção do mesmo, ainda que tal não lhe seja solicitado. Esta Revisão de Atos pode ser a favor do contribuinte, ou contra o contribuinte, pois a AT com base em novos elementos, dentro do prazo de caducidade, pode refazer o ato de liquidação.

Assim, na verdade, a partir da existência do fato gerador, se a AT já tiver efetivado o lançamento no primeiro ano do prazo decadencial de 8 (oito) anos, ainda lhe restará sete, e não apenas 4 (quatro) anos, para rever o ato por meio de uma *liquidação adicional* e cobrar a mais do contribuinte, ou lhe reembolsar, se for o caso.

De fato, este é um importante instrumento para que o contribuinte possa se defender dos erros comuns da AT baseados na ilegalidade de seus atos, sem que para isso tenha que desembolsar grandes quantias de dinheiro para pagar taxas judiciárias, ou mesmo, contratar advogados, ainda que este último item seja muito recomendado.

#### ***4.12.4 O Processo de Impugnação Judicial***

Como dito anteriormente, os mesmos motivos que ensejam uma Reclamação Graciosa fundamentam também a opção pela Impugnação Judicial, esta, notadamente direcionada ao poder judiciário, com a renúncia à discussão administrativa.

Com espeque no art. 99 e seguintes do CPPT, sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do fato tributário, deverá o ato impugnado ser anulado. Em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos não se considera existir dúvida fundada, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais. Tal situação não prejudica a possibilidade de durante a Impugnação Judicial o contribuinte demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável. O impugnante também pode arguir os vícios do ato impugnado segundo uma relação de subsidiariedade.

A Impugnação Judicial deve ser apresentada no prazo de até 3 (três) meses contados a partir dos fatos seguintes: a) termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; b) notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação; c) citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) formação da presunção de indeferimento tácito; e) notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autônoma previstos em lei; f) conhecimento dos atos lesivos

de interesses legalmente protegidos. E se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

A petição é apresentada no Tribunal Tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o ato. A Impugnação Judicial em regra, *também não terá efeito suspensivo*, mas poderá vir a ter quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 (dez) dias após a notificação para o efeito pelo tribunal.

A Impugnação Judicial será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o ato impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os fatos e as razões de direito que fundamentam o pedido. Na petição indicar-se-á o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação a efetuar pelos serviços competentes da AT. O impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes. Após recebida a petição, o juiz ordenará a notificação do representante da AT para, no prazo de 90 (noventa) dias, contestar e solicitar a produção de prova adicional. O representante da fazenda pública deve solicitar, no prazo de 3 (três) dias, o processo administrativo ao órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação, mas esse expediente não interfere no prazo da contestação. A falta de contestação não representa a confissão dos fatos articulados pelo impugnante, posto que o juiz aprecia livremente a falta de contestação especificada dos fatos.

Caso haja sido apresentada, anteriormente à recepção da Impugnação Judicial uma Reclamação Graciosa relativamente ao mesmo ato, esta deve ser apensada. O órgão periférico do local da situação dos bens ou da liquidação deve organizar o processo e remetê-lo ao representante da fazenda pública, no prazo de 30 (trinta) dias a contar do pedido que lhe seja feito, e lhe compete, se julgar conveniente, revogar, total ou parcialmente, dentro deste mesmo prazo, o ato impugnado caso o valor do processo não exceda o valor da alçada do tribunal tributário de 1ª instância, que conforme art. 44 da Lei 44/A de 2016, o valor é de 5000 (cinco mil) euros.

No caso do ato impugnado ser revogado parcialmente, o órgão que procede à revogação deve notificar o impugnante para, no prazo de 10 (dez) dias, se pronunciar, prosseguindo o processo se o impugnante nada disser ou declarar que mantém a impugnação. A revogação total do ato impugnado é notificada ao representante da fazenda pública nos 3 (três) dias subsequentes, cabendo a este promover a extinção do processo.

É digno de apreço reconhecer que não há na legislação penalidades visíveis para os casos em que a AT ou o poder judiciário deixem de cumprir os prazos não preclusivos assinalados na legislação. Com muito mais respeito ao *Princípio Constitucional da Eficiência*, todo o ato ou decisão proferido além dos prazos regulamentares deveriam assinar obrigatoriamente a

fundamentação pela impontualidade, sob pena de responsabilidade civil do servidor responsável, ou de alguma indenização ao contribuinte, caso demonstre prejuízos pelos retardos estatais.

A revogação parcial do ato impugnado é notificada ao representante da fazenda pública, com simultânea remessa do processo administrativo, no prazo de 3 (três) dias após a recepção da declaração do impugnante ou do termo do prazo previsto, sendo, nesse caso, o prazo para contestar de 30 (trinta) dias a contar da notificação. Juntada a posição do representante da fazenda pública ou decorrido o respectivo prazo, o juiz, após vista ao ministério público, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de fato, o processo fornecer os elementos necessários.

Não conhecendo logo do pedido, o juiz ordenará as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respectivo tribunal. São admitidos todos os meios gerais de prova. As informações oficiais só têm força probatória quando devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objetivos. A genuinidade de qualquer documento deve ser impugnada no prazo de 10 (dez) dias após a sua apresentação ou junção ao processo, sendo no mesmo prazo feito o pedido de confronto com o original da certidão ou da cópia com a certidão de que foi extraída.

Salvo em caso de regime simplificado de tributação ou quando da decisão seja interposto, nos termos da lei, Recurso Hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação, quando não houve a garantia, a Impugnação Judicial dos atos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos dependerá de prévia apresentação do pedido de *Revisão* da matéria tributável.

O impugnante, se decair no todo ou em parte e tiver dado origem à causa, será condenado em custas e poderá sê-lo, também, em sanção pecuniária, como litigante de má fé. São admitidos em processo de impugnação os incidentes seguintes: a) assistência; b) habilitação; c) apoio judiciário.

Ao analisar as similaridades entre a Reclamação Graciosa e a Impugnação Judicial, não é apenas o fato de que uma é processada administrativamente e outra judicialmente, posto que isso opor-se-ia a congruência do que chama “Sistema Garantístico”, e também do *Princípio da Economia de Meios* que este deve presidir. Embora não possam correr simultaneamente, mas tenham o mesmo objeto, ou seja, a anulação de atos tributários, a mesma base de fundamentação, qual seja a ilegalidade, a inexistência em regra de efeito suspensivo, e em certa medida prazos próximos (120 dias e 90 dias), é certo que se distinguem em aspectos condensados no art. 69 do CPPT. A Impugnação Judicial convoca a uma série de formalidades, e como processo, pode ter uma duração de até 2 (dois) anos, conforme art. 96 do CPPT, além de exigir o pagamento de custas, admitir todos os meios gerais de prova, e a sentença que lhe põe termo faz caso julgado. Já a Reclamação Graciosa é pautada pela simplicidade dos atos, deve ser concluída no prazo de 4

(quatro) meses, conforme o art. 57 da LGT, não tem custas, e apresenta uma limitação dos meios probatórios à forma documental e suas decisões podem ser revistas judicialmente<sup>676</sup>.

Nas situações em que o juiz entende que dos atos apurados resulte uma determinada consequência jurídica e esta convicção judicial é retirada direta ou indiretamente da sua fundamentação, tem-se reconhecida a figura de *erro de julgamento*<sup>677</sup>. Com relação ao *excesso de pronúncia* por parte do juiz, este se manifesta somente em relação a parte dispositiva da sentença e não da sua fundamentação, nos moldes do art. 493, '2', do CPC/13, e conforme já decidido pelo STA no Processo 0154/10<sup>678</sup>.

No acórdão do STA proferido no Processo 0306/09<sup>679</sup> foi entabulado que o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o ato silente atribuído a director-geral da AT que não decidiu sobre pedido de revisão oficiosa de um ato de liquidação de um tributo é também a Impugnação Judicial

Com desiderato de ser, os efeitos da decisão proferida na Impugnação Judicial merecem destaque. Conforme já foi decidido pelo STA no Processo n. 01121/05<sup>680</sup>, este expediente processual é de contencioso anulatório e não de contencioso de plena jurisdição, de modo que não se opera pela restauração direta da situação individual do lesado, mas apenas mediante a atuação da AT que deverá ajustar-se as determinações contidas na decisão do Tribunal Tributário. Joaquim Freitas da Rocha<sup>681</sup> salienta que o poder judiciário não tem aqui a competência de impor condutas reconstitutivas à AT, posto que lhe compete somente aferir a legalidade ou ilegalidade dos atos impugnados, e caso entenda que enfermam de vícios, determinar sua nulidade ou anulá-las, mas não pode determinar quais os procedimentos que deverão ser seguidos pela AT na reconstituição da legalidade do ato.

---

<sup>676</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 311.

<sup>677</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 310.

<sup>678</sup> STA. Processo 0154/10. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aa9621f0003327c18025773c00562834?OpenDocument&Highlight=0,0154%2F10>> Acesso em 07 de maio de 2017.

<sup>679</sup> STA. Processo 0306/09. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/88b01606fa8f31b3802575f300355bb1?OpenDocument>> Acesso em 28 de maio de 2017.

<sup>680</sup> STA. Processo 01121/05. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e6dc2461f8ceb35c8025720d004b6dfb?OpenDocument&Highlight=0,01121%2F05>> Acesso em 07 de maio de 2017.

<sup>681</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 312.

#### **4.12.5 A Ação Administrativa**

Com base no art. 97, '2', do CPPT, com remissão ao art. 191 do CPPT, trata esta ação, como elucida Joaquim Freitas da Rocha <sup>682</sup>, de um meio processual disciplinado também no art. 46 e seguintes do CPTA, o qual tem como objetivo avaliar as questões jurídicas relacionadas ao exercício de poderes administrativos de autoridade, e materializados na emissão de atos administrativos, individuais, ou concretos, ou regulamentos, como normas administrativas gerais e abstratas. Em sua abrangência compreende especificamente os processos de impugnação de atos administrativos e normas regulamentares, e os processos dirigidos à condenação da AT à emissão destes tipos de atos, onde estejam em causa questões que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, como por exemplo, a revogação de um ato que revoga uma isenção.

O pedido deverá ser de anulação ou nulidade do ato, e a ação deve ser proposta no prazo de 3 (três) meses a contar da data de notificação do ato, nos termos do art. 58 do CPTA. Sua tramitação se dará no tribunal, a qual deve contar os pressupostos de uma petição inicial. Após o recebimento da ação, a secretaria do tribunal irá promover a notificação da AT para que conteste no prazo de 30 (trinta) dias, nos moldes do art. 81 do CPTA. Estando o processo apto para julgamento, será proferida sentença.

#### **4.12.6 A Ação de Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária**

O art. 268, '4' da CRP/76 garante aos administrados uma tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas. Trata-se, certamente, de um direito fundamental reconhecido constitucionalmente: o direito a um contencioso pleno.

A par disso, a Impugnação Judicial e a Ação Administrativa não seriam suficientes para proteger todos os interesses do contribuinte, pois nestas ações ficam de fora algumas situações, como em casos que se constatem omissões administrativas lesivas, e, portanto, é preciso que outros meios processuais possam abranger estas alegações, a fim de que o poder judiciário reconheça qual legislação deva ser aplicada a um certo cenário, quando a AT assim não o faça<sup>683</sup>.

Extraem-se assim três características deste meio processual: é uma autêntica ação, instaurada diretamente junto ao tribunal tributário, visa discutir um comportamento positivo ou

---

<sup>682</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 318.

<sup>683</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 320-321.

negativo de não reconhecimento de um direito por parte da AT, como por exemplo a dedução de uma despesa legalmente prevista para fins de imposto de renda e negada pela AT, e tem por finalidade definir as futuras situações jurídicas semelhantes. Não se visa aqui anular ou declarar nulidade, mas encontrar uma solução para uma vinculação futura, sem discutir situações passadas.

Nos termos já inferidos pelo STA, no Processo n. 0188/10<sup>684</sup>, esta ação tem seu âmbito de atuação muito distinto: atos tributários lesivos e sua respectiva anulação, no caso do processo de impugnação lato sensu, e a falta de reconhecimento de uma situação jurídica, onde haja a necessidade de fixação de direitos ou interesses. Sua natureza é subsidiária e só será efetivada se os demais meios processuais postos por lei à disposição do administrativo se revelarem por ventura inadequados à garantia constitucional de uma tutela.

O impulso processual com base também no próprio art. 145 do CPPT pode ser invocado no prazo de 4 (quatro) anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão ao interessado. Sua tramitação segue os mesmos rumos da Impugnação Judicial.

#### ***4.12.7 A Oposição à Execução Fiscal***

Após a citação no processo de execução fiscal, o devedor poderá deduzir uma defesa, chamada de Oposição, que corresponde à figura dos Embargos à Execução Fiscal no Brasil, e pode ser deduzida pelo contribuinte no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da sua citação pessoal. Encontra previsão legal nos arts. 203 e seguintes, do CPPT, sendo certo que conforme prevê o disposto no art. 97, n.º1, alínea 'o', do CPPT, o processo de Oposição à execução fiscal está compreendido no processo judicial tributário. Configura-se assim um meio processual pelo qual se visa a extinção da execução mediante o reconhecimento da inexistência do direito exequendo ou da falta de um pressuposto, específico ou geral, da ação executiva.

A Oposição também *não tem por si só o condão de suspender* o processo de execução fiscal, consoante art. 52 da LGT. Para tal, o executado deverá prestar em 15 (quinze dias) a contar da apresentação da sua Oposição, conforme art. 169 do CPPT, uma quantia adequada, ou deverá ocorrer a penhora da totalidade da dívida e do acrescido. Assim, devidamente garantido o juízo, o processo não poderá seguir para as fases seguintes.

Reza a norma que as garantias têm o fito de resguardar o crédito tributário, e por isso devem ser idôneas e concretas. O art. 199 do CPPT infere que caso não se encontre já constituída a

---

<sup>684</sup>STA. Processo 0188/10. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7ad18f35fc1000e48025775f003e8a6a?OpenDocument&Highlight=0,0188%2F10>>  
> Acesso em 16 de maio de 2017.

garantia, deverá o executado oferecer garantia idônea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Note-se que o legislador português não entabulou uma ordem prioritária entre as possíveis garantias, firmando apenas na necessidade de ser “*idônea*”, o que leva a um subjetivismo que ficará a cargo do crivo decisório de concordância da AT condizente da execução fiscal.

O STA<sup>685</sup> já apresentou entendimento de que do art. 199 do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu n. 1: “*ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente*”. Sendo oferecida a fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da AT caso a caso, em concreto, em face da susceptibilidade do patrimônio do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido. A AT não pode recusar a constituição da garantia mediante fiança apenas com o fundamento que esta não lhe dá segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.

Em outra ocasião, o STA<sup>686</sup> decifrou que já tendo uma sentença apreciado em concreto a idoneidade da fiança prestada e tendo tal sentença sido confirmada “*in totum*” em sede de recurso, transitado em julgado, a decisão nela contida consolidou-se na ordem jurídica com força de caso julgado material e é válida nestes termos para um processo de execução fiscal.

Curiosamente, o art. 199, ‘3’ do CPPT prevê que se o executado considerar existirem os pressupostos da isenção da prestação de garantia, deverá invocá-los e prová-los em petição dirigida à AT. Tais critérios estão definidos no art. 52, ‘4’, da LGT, a partir da redação da Lei n. 42/2016, de 28 de dezembro, o qual estipula que em situações onde a prestação da garantia possa causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado, poderá ser dispensada.

Este é, no mínimo dos adjetivos, um fabuloso dispositivo normativo totalmente interligado com os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, princípio da capacidade contributiva, do respeito ao mínimo existencial, do acesso ao judiciário. É realmente digno de aplausos jurídicos, pois possibilita a todos se defenderem, respeitando de forma una o contribuinte

---

<sup>685</sup>STA. Processo 0897/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/24f99575ae8fb06980257a860047ff2a?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

<sup>686</sup>STA. Processo 0950/14. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8ab6393dc661f75c80257d700039c566?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.



enquanto indivíduo, principalmente os mais pobres. Esta certamente é uma inovação necessária ao ordenamento jurídico brasileiro que ainda mantém a obrigatoriedade de a garantia do juiz operar para que o contribuinte possa defender-se, pois sequer há o direito de apresentar defesa, mesmo sem suspender a execução fiscal, se não existir a penhora do *quantum debeatur*.

Dois fatores merecem muito destaque: o primeiro é que agora o indivíduo terá no ordenamento jurídico português o direito de se defender, mesmo sem garantir o juízo, ainda com a penalidade de não se suspender a execução fiscal, mas protegido o direito de manifestar-se e discutir na execução fiscal. E agora o segundo fator, buscando a suspensão da execução fiscal mesmo sem recursos para garantir o juízo, poderá pleitear junto à AT esta possibilidade. Note-se que se eventualmente o executado já faz jus do benefício do Apoio Judiciário, a fim de não pagar as taxas judiciárias, a possibilidade do contribuinte ser beneficiado com a isenção na prestação da garantia alarga-se sobremaneira. Isso é o respeito aos direitos fundamentais em estado latente legislativo de reconhecimento e execução.

Consoante o art. 52, ‘5’, da LGT, a isenção da garantia é, contudo, válida por um ano, salvo se a dívida se encontrar a ser paga em prestações, caso em que é válida durante o período em que esteja a ser cumprido o regime prestacional autorizado, devendo a AT notificar o executado da data da sua caducidade da isenção até 30 (trinta) dias antes de seu término.

Congruente a este assunto, chama atenção a grande busca pelo exercício direito de audiência do contribuinte pela AT. Ao que parece, o contribuinte, em regra, deve dirigir-se formalmente aos órgãos públicos, documentalmente, mas o princípio da oralidade no processo de execução fiscal vem tentando buscar mais espaço, embora, muitas vezes sem êxito. O STA no Processo 0899/13<sup>687</sup> preceituou que independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, se ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou se ato predominantemente processual, não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60 da LGT.

Adiante, o art. 199, “6” do CPPT estabelece que garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, mais juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% (vinte e cinco por cento) da soma daqueles valores, informações estas que deverão estar claramente indicadas no documento citatório.

<sup>687</sup>STA. Processo 0899/13. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bfb71bf68a00e04280257b950050ba06?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>> Acesso em 15 de maio de 2017.

As garantias referidas serão constituídas para cobrir todo o período de tempo que foi concedido para efetuar o pagamento, no caso de parcelamento, acrescido de outros três meses, e serão apresentadas no prazo de 15 (quinze) dias a contar da notificação que autorizar as prestações, salvo no caso de garantia que pela sua natureza justifique a ampliação do prazo até 30 (trinta) dias, prorrogáveis por mais 30 (trinta) dias, em caso de circunstâncias excepcionais a serem avaliadas pela própria AT.

A falta de prestação de garantia idônea ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução fiscal, nomeadamente, para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes.

Chama atenção o fato de que a lei determina que é competente para apreciar as garantias prestadas, a mesma entidade que também é competente para autorizar o pagamento em prestações. Em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, o órgão da execução fiscal ordena ao executado que a reforce ou preste nova garantia idônea no prazo de 15 (quinze) dias, sob pena de prosseguir a execução fiscal.

A garantia poderá ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem efetuados e se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante. As garantias bancárias, caução e seguros-caução previstas são constituídas a favor da AT, e não do credor, e podem se formalizar por via eletrônica.

Demarca-se ainda que o STA<sup>688</sup> tem compreendido de forma dominante que nos casos em que existam dois executados responsáveis solidários que deduzam Oposições contra a mesma execução fiscal, e apenas um deles prestar a garantia integral sobre a dívida, os efeitos suspensivos da garantia prestada estende-se também ao outro executado oponente.

Uma vez que não haja garantia constituída ou prestada, nem a penhora, ou os bens penhorados não garantam todo o objeto da execução fiscal, é disponibilizado no portal das finanças na internet, mediante acesso restrito ao executado, ou através do órgão da execução fiscal, a informação relativa aos montantes da dívida exequenda e acrescido, bem como da garantia a prestar, apenas se suspendendo a execução quando da sua efetiva prestação.

Consoante art. 169 do CPPT, caso no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da apresentação de qualquer dos meios de reação, não tenha sido apresentada uma garantia idônea ou requerida a sua dispensa, procede-se de imediato à penhora.

Na eventualidade da garantia, inicialmente, constituída se tornar insuficiente é ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova

---

<sup>688</sup>STA. Processo 0593/13. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4f33c8fd67e8485480257b7c0031ea25?OpenDocument>> Acesso em 21 de abril de 2017.

garantia idónea no prazo de 15 (quinze) dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução da execução fiscal.

Como se vê, a garantia não é um requisito para a interposição da Oposição, mas será para o fito de suspender a execução fiscal. Os requisitos de ordem material para sua apresentação, que são, em termos jurídicos, os assuntos possíveis para contestar a execução fiscal, constitui-se em um elenco taxativo e restrito sintetizado no art. 204 do CPPT, os quais são: a) inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos fatos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação; b) ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida; c) falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução; d) prescrição da dívida exequenda; e) falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; f) pagamento ou anulação da dívida exequenda; g) duplicação de coleta; h) ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação; i) quaisquer fundamentos a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Sobre os temas a serem invocados na *Oposição*, tem-se que as questões sobre a *legalidade do ato de liquidação* só poderão se alegadas quando a lei não assegurar outro meio judicial específico de impugnação ou anterior recurso administrativo pleno contra o ato de liquidação. É o que acontece com frequência nos casos de reversão da execução fiscal do nome da empresa para o nome dos gestores, uma vez que durante a Oposição será a primeira oportunidade que terão para contestar o ato de liquidação, ou seja, como não eram parte anteriormente, não poderiam ter apresentado uma impugnação, e, portanto, poderão alegar agora toda a matéria útil de defesa.

Esta restrição de temas que possam ser aventados na Oposição certamente é um grande ponto de destaque frente ao ordenamento jurídico brasileiro. Uma vez que o contribuinte, em regra, deixa passar o prazo para aventar a ilegalidade da cobrança em âmbito administrativo, não poderá mais fazê-lo por intermédio da *Oposição*. De fato, tem-se aqui uma afronta ao princípio do contraditório e do acesso paritário ao poder judiciário. Não há qualquer motivo justificável para que o legislador tenha feito esta restrição, e certamente não interessa ao contribuinte e consequentemente a coletividade esta limitação. Delimitar os pontos sob os quais o poder judiciário pode manifestar-se não encontra qualquer guarida constitucional.

Na Oposição não pode ser invocada a “*ilegalidade em concreto*”, pois a dívida é considerada certa, líquida e exigível no momento em que é ajuizada a ação de execução fiscal<sup>689</sup>. Pode-se questionar, contudo, em sede de Oposição a “*ilegalidade em abstrato*”, consubstanciada na hipótese de inexistir a lei em vigor à data do fato gerador, pois a ilegalidade não fulmina diretamente o ato de liquidação, mas sim a própria lei que lhe subjaz. Neste sentido tem sido os julgamentos do STA exemplo no Processo 01113/16<sup>690</sup>.

A legislação trabalha com a certeza de que o ato de liquidação é sempre perfeito, sem espaços para interpretações equivocadas da legislação, e conseqüentemente da própria legalidade. Não há uma motivação na legislação para demonstrar a quem interessa a impossibilidade de discutir a legalidade da norma também em sede de Oposição. Contudo, novamente, tem-se uma “*situação matrix*”, pois dar presunção de veracidade para as tributações atuais, onde as CDA’s costumam vir eivadas de erros formais, onde os montantes apurados estão cheios de problemas nos cálculos, e principalmente, num ordenamento jurídico carregado de normas eivadas de inconstitucionalidade quando bem apuradas frente aos direitos fundamentais, são todos motivos que desgastam a imagem da credibilidade da execução fiscal. Uma previsão legislativa que limita instrumentos de defesa certamente não atende aos princípios de ampla defesa e escusos no texto constitucional português.

É certo que o contribuinte tem o instrumento da *Reclamação Graciosa* para discutir a legalidade e também da *Impugnação Judicial*. Todavia, é uma restrição burocrática desnecessária de ordem material para a Oposição. Se é o mesmo tribunal o qual vai julgar a matéria e se trata do mesmo caso, invocar duas ações judiciais foge a qualquer princípio de celeridade, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade.

De todos os assuntos que podem ser invocados, a ilegalidade é certamente um dos mais importantes e não pode ter um prazo de preclusão tão curto como traz a *Impugnação Judicial* de apenas 90 (noventa) dias. A ilegalidade não desaparece porque o contribuinte não a discutiu neste curto espaço de tempo. O mesmo prazo que o ente público tem para cobrar, diante do princípio da paridade, advindo do *Princípio da Isonomia*, deveria ter também o contribuinte para se defender, para que se consagre a igualdade. Não há motivos para a AT ter privilégios nos prazos que o contribuinte também não os possua, nem mesmo sob a justificativa de que concerne à questões de segurança jurídica orçamentária, pois nenhuma ilegalidade pode ser mantida sob o manto de desequilíbrio orçamentário. Muitas vezes, nem sequer os especialistas em direito tributário podem

<sup>689</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 347.

<sup>690</sup> STA. Processo 01113/16. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fd04eac86372a86d8025810e003d023b?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

avaliar a extensão da ilegalidade de uma norma neste espaço de tempo tão exíguo, devido as complexidades das demandas.

Nem mesmo o interesse público pode sedimentar uma ilegalidade esculpida pelo decurso do tempo. Exatamente pelo contrário: se há uma ilegalidade, de ordem material, mais interesse há para o público, pois poderá vir a servir de base para discussões por parte de outros contribuintes também lesados na cobrança de um tributo liquidado à margem da legislação. Este tipo de restrição interessa somente ao estado que não sustenta suas próprias normas e tem medo de arguições de ilegalidades e inconstitucionalidades em massa.

O assunto causa ainda mais abominação nos termos propostos na legislação porque se de um lado o contribuinte tem o filtro legal de apenas 3 (três) meses para a *Impugnação Judicial*, de outro lado o estado após ajuizada a ação de execução fiscal tem um prazo prescricional de 8 até (oito) para mantê-la ativa na busca de bens pelo executado. Ressalta-se que nos termos do art. 175 do CPPT, temas como a prescrição e casos de duplicação da coleta, deverão ser conhecidos de ofício pelo juiz, no caso de apresentação de *Oposição*, se o órgão executor da AT assim não o tiver feito.

Um outro fato relevante é que se o Oponente perquirir em sua defesa questões de direito privado, poderá o Tribunal Tributário remeter o processo a um Tribunal Comum para apreciação primeira das questões, sobrestando a decisão na *Oposição* até a decisão daquela Corte.

A *Oposição*, sumariamente, consiste numa defesa, formalizada por meio de uma petição apresentada diretamente ao órgão responsável pela execução fiscal, consoante o art. 207 do CPPT, onde o executado oferecerá de antemão todos os documentos necessários para a sua defesa, arrolará suas testemunhas e requererá a produção de provas. Deverá indicar um valor à causa, representado pela utilidade econômica advinda dos pedidos da sua defesa.

Após ter sido recebida pelo órgão competente, a petição de *Oposição* será autuada pelo órgão executor, e remetida imediatamente ao Tribunal Tributário. É neste momento quase mágico que nasce a fase judicial da execução fiscal, pois até então, o processo se extingue ou se processava somente perante os órgãos da AT. Concluído o recebimento da *Oposição* pelo tribunal tributário de 1ª instância, este poderá proferir despacho de indeferimento liminar da defesa, para as situações de intempestividade, de não alegação dos restritos fundamentos admissíveis do art. 204 do CPPT, de manifesta improcedência, ou pela falta de algum documento intrínseco ao ato, como rezam os arts. 209 e 204, '1', alínea 'i' do CPPT. Caso receba a *Oposição*, o tribunal notificará o representante da fazenda pública para no prazo de 30 (trinta) dias apresentar a Contestação, donde o processo seguirá o rito de uma "Impugnação Judicial", nos moldes do art. 102 e seguintes do CPPT.

O STA<sup>691</sup> tem entendimento passado de que não ocorre nulidade do despacho liminar de indeferimento da *Oposição* à execução fiscal se esse despacho, concluindo pela ocorrência de erro

<sup>691</sup>STA. Processo 0532/2015. Disponível em:

na forma de processo, explícita e fundamenta o indeferimento liminar e a não convocação para a forma processual de Impugnação Judicial, que seria a adequada, pelo fato do oponente não ter deduzido o pedido previamente *de revisão administrativa da matéria coletável*, que era no caso condição legal de impugnabilidade da liquidação que tem por base matéria coletável fixada por métodos indiretos.

Essa questão da preclusão no direito de discutir sobre o ato de liquidação é uma formalidade legislativa muito respeitada pela jurisprudência portuguesa. O STA<sup>692</sup> já deliberou fortemente que no que concerne ao ato tributário da liquidação há que ter em conta que o não exercício tempestivo dos meios impugnatórios determina que tal ato se consolide na ordem jurídica como caso resolvido, pelo que a sua legalidade e perfeição ficam definitivamente assentes com os efeitos de caso julgado. Assim, um pedido de revisão, decorrido que seja o prazo de impugnabilidade do mesmo quer administrativa quer contenciosa não seja suscetível de suspender a execução. A Corte justifica seu entendimento por, ao seu viés, corresponder a uma questão de ponderação dos interesses em confronto, de segurança jurídica e de certeza que os atos administrativos devem assegurar.

A contraponto, não é viável que essa pseudo certeza deva ser superior ao direito constitucional de defesa do contribuinte. O que se “convola”, em analogia, é a legitimação de uma ilegalidade da cobrança tributária muitas vezes advindas da própria forma de aplicação da norma que não pode mais ser discutida. Esta decisão pode ser muito sindicável na medida que desconsidera a realidade do contribuinte, que nem sempre no curto prazo de apenas 120 (cento e vinte dias), do art. 70, 1, e art. 102, do CPPT, consegue interpor a Impugnação Judicial ou a Reclamação Graciosa por não ter a orientação necessária para discutir o lançamento tributário em toda a sua essência. Ao enaltecer a simetria e a justeza do princípio constitucional da igualdade, o mesmo prazo que a AT tem para lançar um tributo, ou seja, 4 (quatro) anos, deveria ter também tal prazo o contribuinte para apresentar algum tipo de freio contra a cobrança frente ao princípio da igualdade. A ninguém interessa um prazo tão curto, exceto a uma AT gananciosa e que não tenha plena certeza e credibilidade de seus próprios atos.

O processo n. 01533/2014 do STA<sup>693</sup> acima referido conclamou com propriedade que diante da generalidade dos direitos, o decurso do tempo pode provocar a extinção da execução fiscal e, nomeadamente, no caso da cobrança dos tributos, o interesse público reclama que, em regra, haja

---

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1938e7fc03ca2adc80257f42004495a0?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

<sup>692</sup>STA. Processo 01533/2014. Disponível em:

<[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/645917508a54bf0080257dee00540e94?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/645917508a54bf0080257dee00540e94?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#_Section1)> Acesso em 21 de abril de 2017.

<sup>693</sup>STA. Processo 01533/14. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/645917508a54bf0080257dee00540e94?OpenDocument>> Acesso em 27 de abril de 2017.

uma rápida definição dos direitos dos entes públicos, para poderem eficazmente programar as suas atividades e aplicarem as quantias cobradas à satisfação os interesses públicos que visam prosseguir.

Mas de outro lado, o mesmo julgado, em uma antítese, firmou que pedido de *Revisão* do ato tributário feito no prazo da *Reclamação Graciosa* deverá ser considerado como uma verdadeira contestação, uma pretensão anulatória tempestiva, e, como tal, deverá também ser-lhe reconhecido o efeito de ser fundamento de suspensão da execução fiscal, nos termos do n.1 do art. 169 do CPPT. Aliás, o pedido de *Revisão* com fundamento em ilegalidade dirigido ao responsável pelo ato, no prazo de *Reclamação Administrativa*, corresponde, precisamente, ao conceito doutrinal de *Reclamação*, que veio a ser legislativamente consagrado no art. 158, n. 1 e n. 2, alínea a, do CPA, pelo que seria difícil sustentar que apesar de caber no conceito de *Reclamação*, aquele pedido de *Revisão*, no prazo de impugnação administrativa, não fosse qualificável como efetiva *Reclamação*.

O STA ainda compreendeu neste julgado sobre a suspensão na Reclamação Graciosa que a mesma argumentação sobre a Revisão não vale, porém, para os casos em que tal pedido seja apresentado fora do prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar dos fatos previstos no art. 102, n.º 1, do CPPT.

Neste caso por razões de segurança jurídica, as quais justificam o estabelecimento de preclusão de direitos de anulação de atos tributários e, por isso, os efeitos atribuídos ao pedido de *Revisão* já não são os mesmos ( como decorre da alínea c) do n.3 do art. 43 da LGT) ao estabelecer que são devidos juros indenizatórios quando a Revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de 1 (um) ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária, e não juros indenizatórios desde a data do pagamento indevido.

A *Revisão* do ato tributário por iniciativa do contribuinte, sem direito a juros indenizatórios desde a data do pagamento indevido e até à emissão da nota de crédito, isto é, sem a plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objecto do litígio de que fala o art. 100 da LGT, deverá restringir-se aos casos em que o pedido é apresentado após o termo do prazo de Impugnação de atos anuláveis, pois só nessas situações não lhe deve ser reconhecido aquele direito. Mas, não sendo reconhecidos a este pedido de Revisão do ato tributário os efeitos próprios de uma Reclamação, ele não deverá como tal ser considerado, designadamente para efeitos do art. 169, n. 1, do CPPT.

Por outras palavras, se resulta do art. 43, n. 1, art. 100 da LGT e art. 61 n. 3, do CPPT que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de Reclamação a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indenizatórios desde a data do pagamento indevido

até à data emissão da nota de crédito, nos casos em que da revisão do ato tributário não resultam esses efeitos, deverá entender-se que não se está perante uma Reclamação.

E ainda esclareceu o STA neste julgado que há vários outros elementos interpretativos que apontam no sentido de o pedido de Revisão não pode ser sempre equiparado a uma Reclamação. Deve ser efetuada uma distinção entre os casos em que o pedido é apresentado pelo contribuinte no prazo da Reclamação e aqueles em que é efetuado posteriormente, isto é, os casos em que ele é um pedido de Revisão Oficiosa e não um pedido de Revisão por iniciativa do contribuinte, na terminologia dos n. 1 e n. 7 do art. 78 da LGT.

Assim, o art. 49 da LGT, no seu n. 1, atribui efeito interruptivo à Reclamação e ao pedido de Revisão Oficiosa da liquidação do tributo, o que inculca, por um lado, que esta não é uma Reclamação. Já os outros pedidos de Revisão do ato tributário, os que são pedido de Revisão por iniciativa do contribuinte em sentido estrito, a esses cabem no conceito de Reclamação. Na verdade, por um lado, se o pedido de Revisão Oficiosa, fora do prazo de Impugnação, estivesse incluído no conceito de Reclamação não se justificaria que fosse autonomizada a referência àquele. Por outro lado, não se compreenderia que o pedido de Revisão do ato tributário feito no prazo da Reclamação (quando é pedido de revisão por iniciativa do contribuinte) não tivesse o efeito interruptivo da prescrição e já o tivesse quando é feito fora desse prazo, quando é pedido de revisão oficiosa.

É por isso que não estando o pedido de Revisão apresentado no prazo da Reclamação abrangido na expressão “pedido de revisão oficiosa”, é porque ele está incluído na referência feita nessa norma da Reclamação.

O art. 49, n. 3, da LGT atribui efeito de suspensão da prescrição à paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de Reclamação, Impugnação ou Ecurso. E não se atribui o mesmo efeito à hipotética paragem do processo de execução fiscal por motivo de pedido de Revisão oficiosa da liquidação.

Por outro lado, constata-se que na redação do atual n. 4 do art. 49 se aditaram aos meios processuais indicados, uma referência à Oposição, continuando a omitir-se em qualquer referência ao pedido de Revisão oficiosa. Como o efeito suspensivo da prescrição associado à pendência de todos os meios processuais indicados no n.º 3 inicial e n.º 4 actual só se verifica quando ocorrer «paragem do processo de execução fiscal» ou «suspensão da cobrança da dívida» a justificação para a não atribuição de efeito suspensivo à pendência do pedido de revisão oficiosa só pode estar no facto de ele nunca ser fundamento de suspensão da execução, pois não se poderia compreender que, se este pedido de revisão suspendesse a prescrição, impedindo a administração tributária de cobrar a dívida, não se lhe desse um tratamento idêntico aos dos outros meios processuais que têm esse efeito suspensivo.



c) Não é só o art. 169.º que não inclui o pedido de revisão oficiosa entre os meios procedimentais e processuais com potencialidade para suspensão da execução fiscal, pois o art. 52, n. 1, da LGT, também limita a suspensão do processo de execução fiscal aos casos de Reclamação, Recurso, Impugnação e Oposição à execução que tenham por objeto a “*ilegalidade ou inexigibilidade*” da dívida exequenda.

E em boa compleição didática arrematou o STA que há uma boa justificação para distinguir entre a pendência do pedido de Revisão oficiosa, apresentado depois do prazo de *Reclamação*, e o pedido formulado nesse prazo ou qualquer dos outros meios processuais indicados no art. 52, n. 1, da LGT e art. 169 n. 1, do CPPT. É que, de fato, os outros meios impugnatórios têm de ser apresentados em prazo relativamente muito curto, em momento em que o processo de execução fiscal ainda não está instaurado, ou o está há muito pouco tempo, e normalmente o efeito suspensivo com a prestação de garantia é apresentado concomitantemente, pelo que os efeitos negativos que tem a suspensão do processo de execução fiscal são muito menores do que os que ocorreriam se o processo estivesse em fase muito avançada.

Para retirar essa conclusão, basta ter presente que, se um pedido de Revisão oficiosa fosse apresentado no segundo ou terceiro ano posterior à liquidação, poderia a execução fiscal estar já em fase de pendência de anúncios de venda ou de período de apresentação de propostas ou mesmo em fase posterior a venda, antes da sua entrega aos compradores, e a suspensão nesse momento seria mais onerosa não só para o exequente (os anúncios da venda perderiam a sua utilidade), como para os potenciais compradores, que poderiam já ter efetuado despesas para conhecerem e avaliarem os bens em que pudessem estar interessados.

Em última análise, para o STA, com a possibilidade de pedir a Revisão oficiosa com efeito suspensivo da execução fiscal, colocar-se-ia ao dispor dos executados um meio de paralisarem a execução fiscal repetidamente em momentos em que tal paralisação era inconveniente para o interesse público, com previsível descrédito da eficácia das vendas efetuadas em execução fiscal e desmotivação de potenciais compradores, com os evidentes efeitos a nível da obtenção de melhores preços de venda que a concorrência entre os interessados pode propiciar. A solução legislativa de não atribuir efeito suspensivo à execução fiscal quando não seja apresentada no prazo de Impugnação Administrativa é, de fato, a mais acertada.

Em outra decisão, o STA<sup>694</sup> apregou que até mesmo a invocação como matéria de defesa na Oposição da inexistência do fato tributário subjacente à liquidação da dívida exequenda, reconduz-se a fundamento que envolve a apreciação da legalidade concreta da liquidação, por

<sup>694</sup>STA. Processo 0749/10. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0397b52a55fffc0a8025786100505d47?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

alegada falta de incidência objetiva, ou seja, a inexistência do fato tributário. Em outro julgado do STA<sup>695</sup>, no Processo n. 0275/12, compreendeu-se que a discussão sobre qual lei deveria ser utilizada para o cálculo de um tributo, era uma temática que envolvia a anulabilidade do lançamento, a qual envolve também o debate sobre legalidade do ato de lançamento tributário, e portanto, não pode ser apresentada em sede de Oposição.

Num outro evento, o STA<sup>696</sup> julgou que se o pedido formulado em juízo pelo executado é de que seja extinta a execução fiscal, é adequado o uso do meio processual de Oposição à execução fiscal. E mais pontualmente em caso específico, decidiu que a falta de *notificação* do contribuinte sobre a liquidação das taxas de portagem, bem como a falta de notificação da decisão administrativa de aplicação de uma coima, determinam a inexigibilidade das dívidas que tenham origem nesses atos, e assim integram, em abstrato, o fundamento de uma Oposição à execução fiscal prevista na alínea “i” do art. 204, n. 1, do CPPT.

A necessidade de organização e segurança da AT por sua vez, não pode se sobrepor ao direito do contribuinte de discutir uma ilegalidade. Principalmente, diante das jurisprudências do STA que tem critérios muito desconexos para traçar um paradigma entre a legalidade concreta e a legalidade abstrata, formando uma espécie de loteria jurídica. A Oposição deveria conceber o direito de plena discussão de toda a temática possível, pois se correto o lançamento, a AT em nada precisar temer para defender-se na Contestação, e se incorreto o lançamento por alguma ilegalidade, que seja reparado efetivamente o ato, a fim de que não se dê valia ao estado de fiar-se pela preclusão tempestiva de um direito adquirido ao ilícito. Soma-se a isto o fato de que uma Reclamação Graciosa é feita para a AT, e a Oposição para o judiciário. É um direito do contribuinte entregar toda a matéria discutível ao poder judiciário, ante o princípio constitucional de acesso à jurisdição e não somente aquela limitada pela lei, como faz o art. 204 do CPPT.

Após o trânsito em julgado da sentença que decidir sobre a Oposição, o processo será devolvido aos órgãos da AT, apensado-se à execução fiscal para o seu devido prosseguimento, no caso da decisão final ter sido desfavorável ao contribuinte.

Das decisões do Tribunal Tributário de primeiro grau de jurisdição cabe recurso, que será o segundo grau de jurisdição: a) ao TCA - Tribunal Central Administrativo – seção de contencioso tributário, quando o fundamento do recurso for matéria de fato, acompanhada ou não de matéria de direito, consoante art. 38 do ETAF; b) e para o STA, na sua seção de contencioso tributário, quando

---

<sup>695</sup>STA. Processo 0275/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/52e62358f134cc9580257a06004acdd8?OpenDocument>> Acesso em 27 de abril de 2017.

<sup>696</sup>STA. Processo 01549/13. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

em recurso *per saltum*, o fundamento do recurso consistir exclusivamente em matéria de direito, conforme art. 26 do ETAF. Quanto às decisões do TCA, caberá recurso: a) para o STA quando proferidas em primeiro grau de jurisdição; b) serão irrecorríveis as proferidas em segundo grau de jurisdição.

#### **4.12.8 O Requerimento de Dação em Pagamento**

Após a citação, caso o contribuinte opte por não apresentar uma *Oposição*, sua segunda possibilidade de reação é requerer uma dação em pagamento, consoante previsão advinda do art. 201 do CPPT, a qual consiste numa forma de extinção das obrigações tributárias pela entrega pelo devedor ao credor de um bem, móvel ou imóvel, ao invés do pagamento em dinheiro. Não há a previsibilidade de dação em forma de serviços. O requerimento para autorizar a dação deve ser apresentado no mesmo prazo da Oposição, em regra, 30 (trinta) dias a contar da citação.

A autorização deverá ser feita mediante despacho pela AT. Em termos formais, o pedido será apresentado ao órgão responsável pela execução fiscal, e também ao Ministro de quem dependa aquele órgão. A dação pode ser requerida, mesmo antes do ajuizamento da execução fiscal, nos moldes do art. 87 do CPPT. Para ser deferida, os bens oferecidos pelo devedor não podem ter valor superior a dívida exequenda e seu acrescido, exceto se for comprovado um imediato interesse público ou social, ou se a dação se efetuar no âmbito do processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos para com o estado. O crédito em excesso, por sua vez, será resguardado para pagar futuros tributos do devedor, para o pagamento de rendas, para a aquisição de bens ou serviços no prazo de cinco anos, e terá natureza intransmissível e impenhorável. Em todos os casos, somente será possível a constituição do referido crédito desde que as receitas correspondentes estejam todas elas sob a gestão do Ministério ou órgão executivo por onde o processo de dação se desenvolva.

O pedido de dação em pagamento na execução fiscal portuguesa pode ter três desfechos: a) a AT remete o processo para o órgão decisor; b) a AT remete o processo para o órgão decisor com a menção de que não há interesse em autorizar a dação; c) a AT solicita uma avaliação dos bens em causa.

A decisão sobre o pedido de dação em pagamento é um ato administrativo, e não apenas um ato de trâmite, sendo-lhe assim aplicável as normas da LGT, onde se destaca o art. 60 e a previsão do direito de audiência, de modo que a não concessão ao interessado do direito de audiência prévia é sancionada pela lei com a anulabilidade do ato decisório por omissão de uma formalidade essencial ao procedimento tributário, como já decidiu o STA no Processo 0441/13<sup>697</sup>.

<sup>697</sup>STA. Processo 0441/13. Disponível em:

Considera-se que a AT tem uma margem muito grande de discricionariedade posto que a lei não fala sobre bens móveis, imóveis, fungíveis, infungíveis, materiais, imateriais, divisíveis, indivisíveis. Em termos muito simples, todo o azar de corrupção e favorecimentos podem cooptar uma dação em pagamento. Não se vislumbra qualquer critério objetivo delineado na legislação para auxiliar a AT na escolha dos bens, nem mesmo, a fundamentação de opção de bens de um contribuinte em detrimento de outro. Nenhum princípio constitucional pode defender esta situação omissa da legislação e que somente trará desconfortos financeiros ao interesse público. Não se pode voltar aos tempos da colonização onde os tributos eram recebidos *in natura* ou espécie. O dinheiro ainda é a peça fundamental para o estado organizar a própria prestação de contas frente à sociedade. Nos termos indicados atualmente na legislação, a dação em pagamento poderia aceitar até mesmo *bitcoins*<sup>698</sup> como forma de remuneração dos tributos, o que certamente, ainda não é o momento adequado nem o recurso propício.

#### ***4.13 A Solicitação do Pagamento em Prestações - Parcelamento***

Esta expressão “*Pagamento em Prestações*” equivale no Brasil ao que se chama de “Parcelamento Tributário”, ou também conhecido em outras nomenclaturas como “REFIS – Refinanciamento Fiscal”, ou “PERT - Programa Especial de Regularização Tributária”. Mas há aspectos marcantes muito distintos entre os dois países. O primeiro deles é que em Portugal se trata mais de uma expectativa de direito, do que realmente um direito, pois de acordo com o art. 196, ‘4’, do CPPT, a AT após o requerimento feito pelo contribuinte para parcelar sua dívida, irá verificar previamente a sua situação econômica e comprovar os motivos que o impossibilitam de quitar todo o débito em apenas uma parcela. Somente depois de convencer-se que o devedor não pode solver a dívida de uma vez, irá proceder na autorização para o pagamento em prestações.

O que a norma não traz, efetivamente, são os parâmetros para a avaliação das condições da “*situação econômica*” do contribuinte. O subjetivismo é tão grande que não há qualquer medida de distinção para critérios entre a pessoa singular e a pessoa coletiva, o que leva a consideração de que uma dose muito grande de discricionariedade poderá vir a imperar no julgamento do funcionário responsável por tal decisão, o que é um achaque ao princípio da impessoalidade intrínseco a todos os atos da administração pública.

Essa é uma questão que choca frente ao direito etéreo concedido ao estado em decidir quem realmente pode ou não pode ter o direito a um parcelamento. É uma interferência demasiada na

---

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/58a237b03cc8272f80257b57004dc8c6?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>> Acesso em 16 de maio de 2017.

<sup>698</sup> BITCOIN. Disponível em <<https://www.bitcoin.com/>> Acesso em 07 de maio de 2017.

análise da vida do indivíduo, a qual pode estar pautada por uma série de infortúnios que não cabe ao estado, na figura de funcionário da AT julgar o grau de moralidade dos gastos da vida particular do contribuinte. O princípio da capacidade contributiva é uma base para a instituição de impostos e não para a forma de seu pagamento. Um indivíduo, por exemplo, pode ter um bom salário, mas nenhum patrimônio em seu nome, por conta de uma série de fatores, os quais não podem ser valorados juridicamente como critério para enquadramento em um programa de parcelamento tributário. A pessoa pode ter perdido seu dinheiro em jogos, doado aos pobres, emprestado à familiares, utilizado em maus negócios, gastos com viagens, saúde, artigos perecíveis de luxo, pode ter sido roubado, enganado, pode ter gasto demasiadamente, ou simplesmente, pode ter o dinheiro aplicado em instituição bancária para uma previdência suplementar futura no tempo da reforma. Uma pessoa coletiva, a seu turno, pode ter um gama considerável de patrimônio imobilizado, mas este servirá para manter funcionando sua produção. Qualquer critério que vise julgar e nivelar se a pessoa é digna ou não de participar de um financiamento tributário de acordo com sua sorte financeira no momento da avaliação pela AT é inconstitucional por ferir frontalmente direitos fundamentais como o princípio da igualdade e o princípio da intimidade, posto que o pagamento em parcelas deveria ser visto como um direito de adesão por parte do contribuinte e não uma conveniência por parte do estado.

Os critérios para a pessoa enquadrar-se num parcelamento de dívida objeto de execução fiscal devem ser objetivos e definidos piamente na legislação. Deixar à margem de funcionários da AT o exame das condições financeiras de cada pessoa soa como fora dos padrões jurídicos tributários constitucionais. A lei deve determinar que tipos de dívidas podem ser objeto de parcelamento, e não que tipo de pessoas. Em análise, tem-se que a Lei de Apoio Judiciário transfere aos funcionários da segurança social a responsabilidade de avaliar as condições de pobreza do indivíduo, pois nem o juiz nem a AT possuem condições para fazê-lo dentro de um processo. De outro lado, é certo que a AT não se serve da competência para avaliar para fins de parcelamento situações de pessoas miseráveis. Contudo, o uso dos recursos pelo contribuinte, ainda que pessoa coletiva, podem ser projetados para gastos em investimentos da empresa, pagamento de salários, aquisição de insumos e tantos outros objetos de empreendedorismo que não fazem parte das ciências tributárias afetas à AT. O parcelamento deve ser visto como um direito daqueles que se enquadram nos itens exigidos padronizados na legislação, principalmente, porque o contribuinte pode ter dívidas com vários órgãos de AT, por todo o país, e não apenas com aquele que o está a avaliar. O contrário disto abre um canal de afronta do estado na vida privada do indivíduo que não possui qualquer respaldo entre os direitos fundamentais.

O art. 196 do CPPT ainda faz mais restrições ao prescrever que essa forma de pagamento não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários, e às dívidas respeitantes à falta de

entrega, dentro dos respectivos prazos, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo em caso de falecimento do executado. É, contudo, excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações destas dívidas quando esteja em aplicação plano de recuperação econômica de que decorra a imprescindibilidade da medida, ou quando se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências econômicas gravosas, não podendo o número de prestações mensais exceder a 24 (vinte e quatro), e o valor de qualquer uma delas não pode ser inferior a 1 (uma) unidade de conta no momento da autorização.

Caso o estado reconheça o direito do contribuinte ao parcelamento, concretiza-se, em termos reais, como um investimento, pois haverá a inclusão de juros, de multas, de modo que o estado nunca sairá perdendo em grau de recursos. A *res debita* que será dividida em prestações somente não terá nela incluído os juros de mora que continuarem a vencer, separadamente, em relação à dívida exequenda, incluída em cada prestação mensal até o integral pagamento.

Em regra, o parcelamento pode ser feito em um número máximo de até 36 (trinta e seis) vezes, com parcela mínima de uma unidade de conta. Contudo, em situação de “*penúria financeira*”, e “*presumidas as consequências econômicas para o devedor*”, o tempo para o pagamento das prestações pode ser alargado em até cinco anos, ou seja, em até 60 (sessenta) meses, quando a dívida exceda a quantia de 500 (quinhentas) unidades de conta (em torno de 51000 euros). E ainda, quando num processo de recuperação econômica, a empresa demonstre a indispensabilidade da medida, ou quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos tornem recomendável, a AT pode estabelecer um regime prestacional excepcional, em até 150 (cento e cinquenta) parcelas.

Extraí-se do art. 196 do CPPT um grau de oportunidade e conveniência muito grande, que pode levar facilmente a casos de corrupção e favorecimentos indevidos. A legislação, como dito, deve prever pontualmente os prazos e parcelas, entalçando o *princípio da impessoalidade*, sem dar margem para que servidores da AT, ainda que por fundamentação, indiquem aqueles que poderão beneficiar-se das facilidades da legislação.

O art. 200 do CPPT ajusta que a falta de pagamento de 3 (três) prestações, ou de 6 (seis) interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações descumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos. A entidade que tiver prestado a garantia será citada para, no prazo de 30 (trinta) dias, efetuar o pagamento da dívida ainda existente e acrescido até ao montante da garantia prestada, sob pena de ser executada no processo. Nos casos de dispensa de garantia, a falta de pagamento de uma prestação importa o vencimento imediato das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus ulteriores termos.

Do ponto de vista formal, o contribuinte deve interpor um requerimento ao órgão responsável pela execução fiscal, até no mais tardar, na data venda do bem penhorado. Quando a dívida foi maior que 500 (quinhentas) unidades de conta, o requerimento deverá ser apresentado ao órgão periférico regional, onde o próprio executado indicará a forma como se propõe a efetuar o pagamento, e os fundamentos da sua proposta, como determina o art. 198 do CPPT. Em termos procedimentais, o contribuinte fará um requerimento sobre a forma como se propõe a realizar o pagamento, o qual será imediatamente apreciado pelo órgão da execução fiscal ou, sendo caso disso, imediatamente remetidos após recepção para sancionamento superior, devendo o pagamento da primeira prestação ser efetuado no mês seguinte àquele em que for notificado do despacho de autorização.

Novamente, esta é uma regra muito aberta que não condiz com os necessários rigores do processo de execução fiscal. No momento em que a lei permite ao próprio contribuinte explicar o porquê “*merece*” ser receptor do direito ao parcelamento se está diante daquilo que se pode aqui denominar de “*mendicância tributária*”. O contribuinte terá que explicar o motivo para ter aceito no parcelamento tributário, um típico caso de abuso do direito de avaliação e seleção por parte da AT. Aquele que deseja quitar sua dívida deveria ser incentivado e não limitado por excesso de rigores, como se o parcelamento lhe fosse um favor, que de fato não o é, uma vez que não suspende a dívida sem a garantia, e ainda prevê a incidência de juros.

O contribuinte juntamente com seu requerimento de parcelamento, poderá também oferecer uma garantia idônea, se desejar a suspensão, com o objetivo de assegurar o crédito do exequente, garantia esta que deverá ter como requisitos: a) ser prestado pelo valor da dívida exequenda, mais juros de mora, incidentes até a data do pedido, com limite de cinco anos, mais custas na totalidade acrescidas de 25% (vinte e cinco por cento); b) ser constituída para cobrir todo o período do tempo em que durar o parcelamento, mais um período de três meses; c) ser apresentada no prazo de quinze dias da notificação que autorizar as prestações, ou seja, o contribuinte primeiramente aguarda a decisão sobre o oferecimento do bem, para depois indicá-lo; d) ser isenta, conforme os casos previstos na legislação. Neste quadro, valerá como garantia para os efeitos da isenção a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efetuar em bens nomeados par o efeito pelo executado.

Caso o pedido de pagamento em prestações obedeça a todos os pressupostos legais, deve o mesmo ser objeto de imediata autorização, notificando-se o requerente desse fato e de que, caso pretenda a suspensão da execução fsical e a regularização da sua situação tributária, deve ser constituída ou prestada garantia idônea.

Com a redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, passou a ser dispensada a prestação de garantia quando, à data do pedido de parcelamento o devedor tenha dívidas fiscais, legalmente

não suspensas, de valor inferior a € 5000 (cinco mil euros) para pessoas singulares, ou € 10000 (dez mil euros) para pessoas coletivas.

Há uma tendência de os estados preverem benefícios na sua legislação, conforme a necessidade de fomentar a arrecadação e diminuir as dívidas fiscais. Ainda que seja uma injustiça com o bom pagador, de tempos em tempos o legislador cria leis que permitem uma dilação maior de prazo para o parcelamento das dívidas, e ainda com incentivos na forma de redução de juros, multas, e outras benesses.

Em exemplo vigente, cita-se o Decreto-Lei 67/2016, que em sua fundamentação originária predisse que ao longo dos últimos anos, as famílias e as empresas nacionais portuguesas foram confrontadas com os reflexos da crise econômica e financeira internacional, agravada pelos efeitos econômicos do período de assistência financeira, que conduziram a situações excepcionais de incumprimento das obrigações fiscais e contributivas, o que do mesmo modo justifica a implementação de uma medida legislativa extraordinária que permita recuperar parte dos créditos dos entes públicos e, simultaneamente, contribuir para a viabilização da atividade dos agentes econômicos em geral e o relançamento da economia. Neste contexto, é criado um regime especial de redução do endividamento ao estado que visa apoiar as famílias e criar condições para a viabilização econômica das empresas que se encontrem em situação de incumprimento, prevenindo situações evitáveis de insolvência de empresas com a inerente perda de valor para a economia, designadamente com a destruição de postos de trabalho.

Em seu art. 5º o Decreto-Lei 67/2016 determinou a aplicação de reduções dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal, nos seguintes montantes: a) 10% em planos prestacionais de 73 até 150 prestações mensais; b) 50 % em planos prestacionais de 37 e até 72 prestações mensais; c) 80 % em planos prestacionais até 36 prestações mensais.

E o art. 9º da norma ainda trouxe um grande benefício: a adesão a este plano de parcelamento *não depende da prestação de quaisquer garantias adicionais*. Contudo, este ato de adesão ao parcelamento, ainda que nos termos do art. 5º constitua uma regularização fiscal do contribuinte, *não suspende o trâmite da execução fiscal*, ou mesmo a própria exigibilidade do crédito tributário, o que é evidentemente, um contrassenso. Não fosse o art. 52, '4' da LGT ter sido concomitantemente alterado também no ano de 2016, prevendo que a AT possa a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia (nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios econômicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado) esta adesão ao parcelamento em nada facilitaria a vida das famílias portuguesas em dívida como



fundamentou a norma que instituiu o refinanciamento fiscal, posto que não previu expressamente a suspensão da exigibilidade ao crédito tributário com a adesão às prestações.

Contudo, consoante o art. 169 do CPPT, com a dispensa da prestação da garantia pela impossibilidade devidamente comprovada e com o parcelamento tributário deferido e em dia, a exigibilidade do crédito tributário, e conseqüentemente da execução fiscal, *ficará suspensa* para as pessoas reconhecidas como em situação econômica vulnerável.

O prolongamento dos pagamentos em prestações em tempos de crise econômica é uma característica que será mais regra do que eventualidade frente às cobranças tributárias. Ao estado cabe estabelecer procedimentos que estimulem e viabilizem a quitação dos tributos, posto que tanto a história como as teorias econômicas comprovam a teoria de que a opressão no pagamento somente leva a mais sonegação e o incumprimento além do descrédito no respeito ao estado.

#### ***4.14 A Resolução Alternativa de Litígios em Matéria Tributária***

Portugal foi e ainda é um país precursor de uma tendência que, certamente, será utilizada nos próximos anos com frequência em outras pátrias: a arbitragem em matéria tributária. Com o advento do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, foi instituído o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RAT. Esta visão traz de antemão a relevante análise de dois princípios constitucionais: o *Princípio da Reserva da Função Jurisdicional* e o *Princípio da Indisponibilidade do Crédito Tributário*.

O art. 202 da CRP/76 ao prescrever os princípios gerais da função jurisdicional, designou que os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, e que a administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. No exercício das suas funções, os tribunais têm direito à coadjuvação das outras autoridades. E com destaque: a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos.

Note-se que a CRP/76 não criou fronteiras jurídicas expressas à institucionalização da arbitragem, do que se pode concluir que engloba também a matéria tributária. Joaquim Freitas da Rocha<sup>699</sup>, contudo, crê que com a arbitragem pode correr-se o risco de criar uma justiça à qual só os mais financeiramente favorecidos podem aceder, na medida em que apenas eles podem estar aptos a pagar as altas despesas e os honorários dos julgadores, no caso árbitros e peritos de grande gabarito, além de que, inevitavelmente, pode acontecer que as garantias de imparcialidade fiquem em perigo, em face a monetarização de interesses.

<sup>699</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 431-432.

No tocante à indisponibilidade do crédito tributário, há uma metanarrativa inequívoca: ele não se submete a atos de vontade, em termos modificativos, ou extintivos, pois é uma obrigação exclusivamente *ex lege*. Para superar estes dois paradigmas clássicos, teoria da conflitualidade normativa ensina que não existem princípios absolutos, e a aplicação da arbitragem também favoreceria aos princípios da eficiência, da celeridade da atuação administrativa, e da igualdade. No mesmo sentido, pode ser mais vantajoso procurar uma “*justiça aproximada*” através de acordo mediatizado por um especialista, do que tentar a todo custo alcançar uma “*justiça exata*”, que pode jamais ser alcançada. De todo modo, caberá sempre à lei o papel de fixar o tema dentro de um enquadramento normativo de possibilidades<sup>700</sup>.

O art. 2º do RAT institui que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, da declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o uso da equidade. O art. 2º preceitua a possibilidade de deduzir pedido de Impugnação Judicial e pedido de Pronúncia Arbitral relativamente a um mesmo ato tributário, desde que os respectivos fatos e fundamentos sejam diversos.

O art. 6º impõem que o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa<sup>701</sup>. O art. 7º impõem que os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 (dez) anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na AT, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

O art. 10 estabelece que, em regra, o pedido de constituição de tribunal arbitral pode ser apresentado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir dos mesmos fatos que ensejam a Impugnação Judicial. Ele deve ser feito mediante requerimento enviado por via eletrônica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa.

Ao tratar dos efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral o art. 13 prevê que salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de Impugnação Judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e a suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

---

<sup>700</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 432-433.

<sup>701</sup> CAAD. Centro de Arbitragem Administrativa. Disponível em: <[www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)> Acesso em 19 de maio de 2017.

O art. 16 entabula os seguintes princípios processuais guias do processo arbitral: a) o contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo; b) a igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa; c) a autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas; d) a oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito; e) a livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros; f) a cooperação e boa-fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários; g) a publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Após o recebimento da notificação de que foi constituído o tribunal arbitral, a ser enviada pelo Presidente do Conselho Deontológico, será notificado, por despacho, o dirigente máximo do serviço da AT para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional. Apresentada a resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes para definir a tramitação processual a adotar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo, ouvir as partes quanto as eventuais exceções e convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário. Deve ainda ser comunicada às partes uma data para as alegações orais, caso sejam necessárias, bem como a data para a decisão arbitral, no prazo máximo de 6 (seis) meses. A decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros, podendo esta ser decomposta para esse efeito em pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo, salvo nos casos de árbitro singular.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é suscetível de Recurso para o TC na parte em que o tribunal arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. É também susceptível de recurso para o STA quando a decisão esteja em confronto, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA.

O art. 26 do RAT ainda estabelece que o Recurso contra a decisão arbitral tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objeto do recurso. Quando o Recurso é interposto pela AT, faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal. Já o Recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o

efeito suspensivo da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida e dos prazos de caducidade.

Uma decisão arbitral também pode ser anulada judicialmente pelo TCA, devendo o respectivo pedido de impugnação, acompanhado de cópia do processo arbitral, ser deduzido no prazo de 15 (quinze) dias, Contado da notificação da decisão arbitral ou da notificação, sob seguintes fundamentos: não especificação dos fundamentos de fato e de direito que justificam a decisão; oposição dos fundamentos com a decisão; pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e a violação aos Princípios do Contraditório e da Igualdade das Partes.

Não há dúvidas que esta norma é um contributo para melhorar a eficiência no serviço contencioso fiscal, contudo, certamente, a maior atenção será sobre os árbitros, posto que venderão ao contribuinte juntamente com seus serviços decisórios, o maior de todos os produtos: a credibilidade. Nos termos da Portaria n. 112-A/2011, de 22 de março, com entrada em vigor em 1 de julho, do Ministérios das Finanças e da Administração Pública e da Justiça, a Direção Geral dos Impostos e a Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo vincularam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais. Não obstante a AT estar vinculada à decisão arbitral, de acordo com a referida portaria, não estará para os litígios de valor superior a € 10.000.000,00. Nos litígios de valor igual ou superior a € 500.000,00, a vinculação fica dependente do árbitro presidente ter exercido funções públicas de magistratura nos tributários, ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal. Nos processos de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, o árbitro presidente deverá ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir grau de doutor em Direito Fiscal. Em caso de impossibilidade de designação de árbitros com as características referidas, caberá ao presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a nomeação do árbitro presidente.

#### ***4.15 A Penhora na Execução Fiscal***

Seguramente, a penhora é o momento, afora a venda, mais temido pelo contribuinte no processo de execução fiscal, e é, do outro lado da moeda, o mais aguardando pela AT, pois é a ocasião em que se dá a expropriação do patrimônio de devedor para quitar o tributo em prol da coletividade. E a maior parte das normas que regem o processo de execução fiscal em Portugal reportam-se às questões relacionadas às penhoras.

Tal ato se formalizada através de um mandado de penhora expedido pela AT, cujo efeito após sua efetivação é tirar a livre disponibilidade dos bens pelo seu proprietário. Nesta conjuntura, determina art. 215, '1' do CPPT que findo o prazo posterior à citação e não tendo havido o pagamento, procede-se à penhora.

Em atenção ao *Princípio da Segurança Jurídica*, Joaquim Freitas da Rocha<sup>702</sup> expressa que o ato de penhora não pode ocorrer de forma indiscriminada sobre qualquer patrimônio do devedor, de modo que a penhora deva incidir sobre determinados bens, iniciando-se entre aqueles que foram primeiramente nomeados pelo próprio executado. Tem-se aqui o direito de nomear bens à penhora, os quais serão ao fim aceitos pela AT se não resultar em prejuízos para o credor, conforme previsto no art. 215 do CPPT. Sob um prisma quantitativo, a penhora tem limites, pois somente poderá ser feita sob os bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e de seus acréscidos. E sob uma óptica qualitativa, podem ser penhorados bens móveis e imóveis, incluindo bens apreendidos por qualquer outro tribunal, não sendo a execução fiscal nem sustada nem apensada.

Este é um ponto que causou discórdias quando a parte administrativa da execução fiscal ganhou vida própria em Portugal décadas atrás, pois a expropriação patrimonial passou a ser uma possibilidade sem que houvesse a intervenção do judiciário. Ainda que toda a forma de discussão judicial exista dentro da execução fiscal, o ato de retirar de alguém o direito o seu patrimônio parecia não estar em acordo com o princípio constitucional do devido processo legal e o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional. Ainda que esta matéria já tenha sido superada e a sua constitucionalidade devidamente determinada pelas Cortes portuguesas, o tema ainda requer cuidados, diante de uma AT muito passível de erros formais.

No que respeita, concretamente, à determinação dos bens penhoráveis em execução fiscal, deverão aplicar-se as restrições e condicionamentos previstos nos arts. 735 e seguintes do CPC/13 que determinam quais são os bens absolutamente impenhoráveis, os bens relativamente impenhoráveis e os bens parcialmente penhoráveis.

Desde logo, consagra o art. 735 do CPC/13 que estão sujeitos à execução todos os bens do devedor suscetíveis de penhora que nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda. De acordo com os termos do art. 50, n. 1, da LGTP, o patrimônio do devedor constitui a própria garantia geral dos créditos tributário. Esta opção legislativa pela penhorabilidade da generalidade dos bens do devedor à execução, para satisfação do direito do credor a uma prestação pecuniária constitui a responsabilidade patrimonial que, resultante do incumprimento, é o fundamento de toda a execução fiscal.

Em obediência ao princípio da proporcionalidade esculpido expressamente no art. 266 da CRP/76, a penhora deve recair nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acréscido, sem prejuízo de, quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, esta prossiga em outros bens, nos termos do art. 217 do CPPT.

Contudo, excepcionam-se aí duas situações: a) caso esteja em discussão uma dívida com privilégio, a penhora deve começar por ser feita em relação aos bens a que aquele privilégio

<sup>702</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 355.

respeitar, desde que os bens ainda pertençam ao executado; b) caso a dívida conte com garantia real, onerando bem específico do devedor, por este bem deve começar a penhora, que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência do primeiro para conseguir os fins da execução.

Antes da penhora, o art. 214 do CPPT prevê que havendo justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, pode o representante da fazenda pública junto do competente tribunal tributário requerer arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido, com para o arresto no processo judicial tributário. Tais circunstâncias presumem-se no caso de dívidas por impostos que o executado tenha retido ou repercutido a terceiros e não entregue nos prazos legais.

O arresto será convertido em penhora se o pagamento não tiver sido efetuado. É aceito pela legislação para efeitos de arresto ou penhora dos bens do contribuinte, que seja requerida às instituições bancárias a informação acerca do número das suas contas e respetivos saldos.

Findo o prazo posterior à citação sem ter sido efetuado o pagamento, procede-se à penhora, que poderá ser efetuada por via eletrônica aos órgãos competentes. Se, no ato da penhora, o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens a penhorar pertencem a terceiros, deve o funcionário responsável exigir-lhes a declaração do título, por que os bens se acham em poder do executado e a respetiva prova, efetuando-se a penhora em caso de dúvida.

A AT acende à informação relativa à existência de bens ou direitos do devedor, suscetíveis de penhora, incluindo todos os dados existentes nos registos que possui, bem como na contabilidade da empresa, e em qualquer momento, pode notificar o devedor ou terceiros para a apresentação de elementos que se revelem necessários à cobrança da dívida, incluindo os elementos da contabilidade das empresas.

Preconiza o art. 218 do CPPT que no processo de recuperação de empresas e quando a medida for extensiva aos credores em idênticas circunstâncias da fazenda pública, o juiz poderá levantar a penhora, a requerimento do gestor judicial, fundamentado nos interesses da recuperação, com parecer favorável da comissão de credores, bem como no processo de falência. Contudo, sempre que possível, o levantamento da penhora depende da sua substituição por garantia idônea.

O art. 219 do CPPT elenca os bens que devem ser penhorados com *prioridade*, indicando que deve começar a busca por aqueles cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente. Tratando-se de dívida com privilégio, a penhora começa pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n. 2 do art. 157 do CPPT que prevê o fenômeno da reversão contra terceiros adquirentes de bens. Na falta ou na insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido a

terceiros, contra estes reverterá a execução fiscal, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a fazenda pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos. Os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução, a não ser que aqueles nomeiem outros bens em sua substituição e o órgão da execução fiscal considere não haver prejuízo.

Consoante ditado pela Lei n. 7-A/2016, de 30 de março, a frustração da citação não obsta à aplicação, em penhora, no respectivo processo de execução fiscal, dos montantes já depositados pelo devedor, se a citação não vir devolvida cumprida ou, sendo devolvida, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal eletrônica. A aplicação efetuada não prejudica o exercício de direitos por parte do executado, designadamente quanto à Oposição.

Caso a dívida já tenha garantia real onerando bens do devedor, por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução.

O art. 219 do CPPT designa que quando exista um plano de pagamento em prestações devidamente autorizado, e a execução fiscal deva prosseguir os seus termos normais pela ausência de garantia, poderá a penhora iniciar-se por bens distintos daquele cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização, quando “*indicados pelo executado*” e desde que o pagamento em prestações se encontre a ser pontualmente cumprido. Aqui tem-se, de forma muito singular considerando toda a legislação em prol do estado, uma norma a favor do contribuinte, que lhe permite não ter seus melhores bens indicados à penhora quando esteja pontualmente cumprido o pagamento em prestações. É também a AT que acaba por ter que fazer a prova de que o bem não é de boa realização, e não o contribuinte que oferta o bem à penhora. Neste caso, trata-se de uma outra regra eminentemente processualista que em seu bojo não traz a base teórica, normalmente, favorável ao estado.

Quando haja lugar à penhora ou execução de hipoteca, o executado é constituído depositário do bem, não havendo obrigação de entrega do imóvel até que a sua venda seja concretizada nos termos em que é legalmente admissível. Enquanto não for concretizada a venda do imóvel, o executado pode proceder a pagamentos parciais do montante em dívida, sendo estes considerados para apuramento dos montantes relevantes para a concretização daquela venda.

Em relação às multas na seara fiscal, há uma regra específica sobre a penhora dos bens comuns do casal. Quando a responsabilidade for somente de um dos cônjuges, podem ser penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o cônjuge para requerer a separação judicial de sua meação, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação dos bens não for requerida no prazo de 30 (trinta) dias, ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais. A norma não trata sobre os casos de regimes

de bens utilizados no casamento, (comunhão de adquiridos, comunhão geral, separação, ou ainda outro que os nubentes convençionem, dentro dos limites da lei) nem sobre os casos de convivência ao referir-se somente sobre os “cônjuges”.

O art. 221 do CPPT estabelece as formalidades para a penhora de bens móveis. Os bens serão efetivamente apreendidos e entregues a um depositário idôneo, salvo se puderem ser removidos, sem inconveniente, para os serviços ou para qualquer depósito público.

O depositário é escolhido pelo funcionário da AT, podendo a escolha recair sobre o próprio executado. No momento da penhora lavrar-se-á um auto que será lido em voz alta e assinado pelo depositário ou por duas testemunhas, onde se registra o dia, a hora e o local da diligência, se mencione o valor da execução, se relacionem os bens por verbas numeradas, se indique o seu estado de conservação e o valor aproximado e se refiram as obrigações e responsabilidades a que fica sujeito o depositário a quem será entregue uma cópia. Se o executado estiver presente e se recuse a assinar, o fato será certificado no processo.

A penhora de bens móveis que façam parte do ativo de sujeitos passivos por débitos de IVA, pode ser feita mediante notificação que discrimine os bens penhorados e identifique o fiel depositário, o qual dispõe do prazo de cinco dias para informar a AT da eventual inexistência, total ou parcial, dos bens penhorados. A penhora não obsta a que o executado possa dispor livremente dos bens, desde que se trate de bens de natureza fungível e assegure a sua apresentação, no prazo de cinco dias, quando notificado para o efeito pela AT.

Sobre a penhora de veículos utilizados para o serviço de táxi, e também carros de alugueis, como o caso de fretamento, o art. 222 do CPPT define que será também apreendida a licença do veículo para a atividade, quando a transmissão seja permitida por lei especial, caducando aquela com a venda do veículo no processo de execução fiscal.

Compreende-se que aqui encontram-se duas situações distintas que foram indignadamente englobadas pela legislação. A propriedade do veículo é um direito passível de penhora, já a licença para a atividade de táxi é uma permissão dada pelo poder público, de caráter pessoal, que não poderia ser objeto de penhora. Da forma apresentada, a legislação determina a morte cívica do indivíduo, que além de devedor de tributos, perde seu único bem para o desenvolvimento de sua profissão, em conjunto com sua licença. Nada mais poderá fazer, dependendo da sua idade, do local onde vive, e das possibilidades de desenvolvimento profissional. O indivíduo é sacrificado por completo, em prol da dívida tributária. É como se o estado aniquilasse sua “*galinha de ovos de ouro*”, como na fábula escrita por Jean de La Fontaine<sup>703</sup>, pois a própria atividade econômica que poderia gerar mais tributos deixará de existir e formará um desempregado, vulnerável socialmente, e em consequência, se tornará mais um encargo para o estado. Certamente, este não é o espírito da

<sup>703</sup> Possivelmente esta lenda é mais antiga, e teria sido criada por Esopo na Grécia antiga.



CRP/76 ao empenhar-se tanto em descrever a necessária aplicação dos princípios da proporcionalidade e da solidariedade.

O art. 223 do CPPT ao tratar sobre as penhoras de dinheiros ou outros valores depositados preceitua que será precedida de informação do funcionário competente sobre a identidade do depositário, a quantia ou os objetos depositados e o valor presumível destes. A instituição detentora do depósito penhorado deve comunicar ao órgão da execução fiscal o saldo da conta ou contas objeto de penhora na data em que esta se considere efetuada. Salvo nos casos de depósitos existentes em instituição de crédito competente, em que se aplica o disposto no CPC/13, a penhora efetua-se por meio de carta registada, com aviso de recepção, dirigida ao depositário, devendo a notificação conter ainda a indicação de que as quantias depositadas nas contas referidas nos números anteriores ficam indisponíveis desde a data da penhora, salvo nos casos previstos na lei, mantendo-se válida por período não superior a um ano, sem prejuízo de renovação. Salvo comunicação em contrário do órgão da execução fiscal, verificando-se novas entrada financeiras, o depositário deve proceder imediatamente à sua penhora, após consulta do valor em dívida penhorável e apenas até esse montante. Quando, por culpa do depositário, não for possível cobrar a dívida exequenda e o acrescido, incorrerá ele em responsabilidade subsidiária.

Além dos itens que obrigatoriamente são depositados em instituição de crédito competente, poderão também ser ali guardadas outras, desde que isso se mostre conveniente. A penhora de créditos consiste na notificação ao devedor, efetuada preferencialmente por via eletrônica, emitida pelo órgão de execução fiscal, de que todos os créditos do executado até o valor da dívida exequenda e acrescidos ficam à ordem do órgão de execução fiscal, observando-se o disposto no CPC/13, com as necessárias adaptações e algumas regras. O devedor se reconhecer a obrigação imediata de pagar, ou não houver prazo para o pagamento, depositará o crédito em operações de tesouraria, à ordem do órgão da execução fiscal, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da penhora, e, se o não fizer, será executado pela importância respetiva, no próprio processo. Se o devedor reconhecer a obrigação de pagar, mas tiver a seu favor prazo de pagamento, aguardar-se-á o seu termo. Inexistindo o crédito ou sendo o seu valor insuficiente para garantir a dívida exequenda e acrescidos, o órgão da execução fiscal pode notificar o devedor da penhora de créditos futuros até àquele valor, mantendo-se válida a notificação por período não superior a um ano, sem prejuízo de renovação.

No caso de litigiosidade do crédito penhorado, pode também a AT promover a ação declaratória, suspendendo-se, entretanto, a execução fiscal se o executado não possuir outros bens penhoráveis. De acordo com o art. 225 do CPPT, a penhora de parte social ou de quota em sociedade será feita mediante auto em que se especificará o objeto da penhora e o valor resultante do último balanço, nomeando-se depositário um dos administradores, diretores ou gerentes.

Se não for possível indicar no auto da penhora o valor do último balanço, será esse valor fixado pelo órgão da execução fiscal antes da venda.

Nos moldes do art. 226 do CPPT, quando haja de penhorar-se um título de crédito emitido por entidade pública, dar-se-á conhecimento aos serviços competentes de que não devem autorizar nem efetuar o pagamento. No ato da penhora apreender-se-á o título e não sendo possível a apreensão, o órgão da execução fiscal providenciará no sentido de os serviços competentes lhe remeterem segunda via do título e considerar nulo o seu original, a fim de que se promova a cobrança do título, fazendo entrar o produto em conta da dívida exequenda e do acrescido, e, havendo sobras, depositar-se-ão em operações de tesouraria para serem entregues ao executado.

O art. 227 do CPPT ao tratar da penhora sobre abonos, salários ou vencimentos, determina que é notificada a entidade que os deva pagar, para que faça, nas quantias devidas, o desconto correspondente ao crédito penhorado e proceda ao seu depósito. No Brasil, com base no art. 833 § 2º do NCPC/15, os salários até o limite de *cinquenta salários mínimos mensais* são impenhoráveis, aproximadamente 13 (treze) mil euros.

Compreendeu o legislador português que a responsabilidade patrimonial comporta limitações legais e convencionais que, se traduzem em desvios à regra geral da penhora.

Sónia Pereira<sup>704</sup> explica que a impenhorabilidade resultante da consideração destes interesses divide-se em absoluta ou total, relativa e parcial. Os bens absolutamente ou totalmente impenhoráveis previstos no art. 736 do CPC/13 são aqueles bens que não podem ser penhorados na sua totalidade, independentemente das circunstâncias ou da dívida exequenda. Os bens relativamente impenhoráveis são bens que apenas podem ser penhorados em determinadas circunstâncias ou para o pagamento de determinadas dívidas exequendas, tal como estabelece o art. 737 do CPC/13.

Acrescenta-se ainda que no processo n. 978/16, o STA<sup>705</sup> numa Reclamação contra um ato praticado pelo órgão de execução fiscal definiu que o processo de execução fiscal existe para a cobrança da dívida exequenda e, conseqüentemente, para a penhora de bens do devedor suficientes para satisfação do montante exequendo, situação que não encerra qualquer violação de qualquer princípio constitucional. Entendeu a Corte, em desfavor do contribuinte, que a penhora tem de obedecer à regras estritas para atingir o património do devedor, mas apenas na medida do necessário para satisfação da dívida e relativamente aos bens que saldando os direitos do credor, menos danos

<sup>704</sup> PEREIRA, Sónia Ribeiro. *A efetivação da responsabilidade patrimonial na execução para pagamento de quantia certa e seus limites*. Disponível em: < <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/28447/1/Efetivacao%20da%20responsabilidade%20patrimonial.pdf> > Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

<sup>705</sup> STA. Processo 978/16. Disponível em:

<[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62ebec7edfbd1e5b8025804a0039ffed?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62ebec7edfbd1e5b8025804a0039ffed?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#_Section1)> Acesso em 21 de abril de 2017.

causem ao devedor, embora esse princípio para a Corte confira ao devedor o direito de exigir a substituição dos bens penhorados por outros de menor valor.

A penhora em rendimentos, tais como rendas, juros ou outras prestações periódicas, terá trato sucessivo pelos períodos bastantes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, nomeando-se depositário o respetivo devedor. As importâncias vencidas serão depositadas em operações de tesouraria, à ordem do órgão periférico local da área da residência do depositário, mediante documento de cobrança passado pelo funcionário, devendo ser enviado duplicado da guia comprovativo do pagamento ao órgão da execução fiscal.

De acordo com o art. 728 do CPC/13, regras estas aplicadas subsidiariamente à execução fiscal, são impenhoráveis 2/3 (dois terços) da parte líquida dos vencimentos, salários, prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de qualquer outra regalia social, seguro, indenização por acidente, renda vitalícia, ou prestações de qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado, sendo que para efeitos de apuramento da parte líquida das prestações referidas apenas são considerados os descontos legalmente obrigatórios. Todavia, tal regra tem como limite máximo o montante equivalente a 3 (três) salários mínimos nacionais à data de cada apreensão e como limite mínimo, quando o executado não tenha outro rendimento, o montante equivalente a 1 (um) salário mínimo nacional.

E na penhora de dinheiro ou de saldo bancário, é impenhorável o valor global correspondente ao salário mínimo nacional. Ponderados o montante e a natureza do crédito exequendo, bem como as necessidades do executado e do seu agregado familiar, pode o juiz, excepcionalmente e a requerimento do executado, reduzir, por período que considere razoável, a parte penhorável dos rendimentos e mesmo, por período não superior a 1 (um) ano, isentá-los de penhora.

Embora a norma pareça de cunho eminentemente social, a par de espeitar o mínimo existencial e os direitos fundamentais, esta é uma visão somente parcial da realidade. Conforme trazido no Processo 01933/13<sup>706</sup>, o STA compreendeu que cabe ao executado vir ao processo e comprovar que a penhora da totalidade do crédito resulta prejudicado o seu nível de subsistência básico e do seu agregado familiar.

Amiúde, a questão da comprovação é muito severa, e o grau de abertura para a avaliação do juiz também. Ainda que ao juiz sempre seja dado o total direito à livre decisão devidamente motivada, de outro lado, a parte mantém-se insegura na falta de certeza sobre o que poderá ser considerado como seu nível básico de subsistência diante de um mundo multifatorial e cheio de

---

<sup>706</sup>STA. Processo 01933/13. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/506b9fb1abb2b16680257c6f003e8b8e?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

achismos. Em tempos de democracia, não é adequado que se permita o livre convencimento nas decisões quando a legislação e a constituição dispõem de regras e princípios com elevado grau de autonomia para a decisão.

O art. 736 do CPC/13 preceitua como absolutamente e totalmente impenhoráveis, além dos bens isentos de penhora por disposição legal especial: a) as coisas ou direitos inalienáveis; b) os bens do domínio público do estado e das restantes pessoas coletivas públicas; c) os objetos cuja apreensão seja ofensiva dos bons costumes ou careça de justificação econômica, pelo seu diminuto valor venal; d) os objetos especialmente destinados ao exercício de culto público; e) os túmulos; f) os instrumentos e os objetos indispensáveis aos deficientes e ao tratamento de doentes.

Já o art. 738 do CPC/13 impõem como relativamente impenhoráveis, salvo tratando-se de execução para pagamento de dívida com garantia real, os bens do estado e das restantes pessoas coletivas públicas, de entidades concessionárias de obras ou serviços públicos ou de pessoas coletivas de utilidade pública, que se encontrem especialmente afetados à realização de fins de utilidade pública.

Estão também livres de penhora os instrumentos de trabalhos e os objetos indispensáveis ao exercício da atividade ou formação profissional do executado, salvo se: a) o executado os indicar para penhora no processo de execução; b) a execução se destinar ao pagamento do preço da sua aquisição ou do custo da sua reparação; c) forem penhorados como elementos corpóreos de um estabelecimento comercial; d) forem bens imprescindíveis a qualquer economia doméstica que se encontrem na casa de habitação efetiva do executado, exceto quando se trate de execução destinada ao pagamento do preço da respetiva aquisição ou do custo da sua reparação.

Reconhece também o art. 740 do CPC/03 que quando em uma execução movida contra um só dos cônjuges, forem penhorados bens comuns do casal, por não se conhecerem bens suficientes próprios do executado, o cônjuge do executado será citado para, no prazo de 20 (vinte) dias, requerer a separação de bens ou juntar certidão comprovativa da pendência de ação em que a separação já tenha sido requerida, sob pena da execução prosseguir sobre os bens comuns. Apensado o requerimento de separação ou juntada a certidão, a execução ficará suspensa até à partilha, e se, por esta, os bens penhorados não couberem ao executado, podem ser penhorados outros que lhe tenham cabido, permanecendo a anterior penhora até à nova apreensão.

Com propriedade, o STA no Processo 0502/09<sup>707</sup> delimitou que as dívidas de impostos são sempre da responsabilidade de ambos os cônjuges, e se por elas vier a ser responsabilizado o cônjuge do executado, o divórcio posterior não tem a virtualidade de fazer cessar aquela

---

<sup>707</sup>STA. Processo 0502/09. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/21d16f5a1facb7d9802576570035775f?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

responsabilidade. E porque também responsável pelo pagamento daquelas dívidas, mediante responsabilidade antes validamente imposta no respectivo processo executivo, o ex-cônjuge não é terceiro e como tal não pode embargar.

Também, compreendeu o STA no Processo 01333/13<sup>708</sup> que as regras de penhora parcial dos rendimentos do executado, em respeito ao art. 59, ‘2’ da CRP/76 que trata dos direitos dos trabalhadores, visam salvaguardar a sobrevivência digna do executado e do seu agregado familiar, mas não se destinam a proporcionar ao executado o estilo de vida que teria se não fosse a penhora.

Contam também expressamente como impenhoráveis o direito aos alimentos previsto no art. 2008 do CC/66. O art. 756 do CC/66 dispõe que não há direito de retenção em relação as coisas impenhoráveis. Sónia Pereira<sup>709</sup> ainda situa como impenhoráveis pela interpretação da norma o direito de uso e de habitação previsto no art. 1488 CC/66 (o usuário e o morador-usuário não podem trespassar ou locar o seu direito, nem o onerar por qualquer modo), o direito à sucessão de pessoa viva do art. 2028 CC/66); a posição de arrendatário de prédio para habitação, salvo o caso de divórcio ou separação judicial de pessoas e bens, consoante o art. 1105 do CC/66. Há também a previsão de indisponibilidade subjetiva que indiretamente proíbem a penhora, e podem ser encontrados nas seguintes disposições legais: arts. 153/1, 424/1, 995/1, 1682-A/1/a), todos do CC/66 e ainda, algumas disposições do Código das Sociedades Comerciais – CSC, relativamente ao consentimento da sociedade comercial para a cessão de quota ou da parte social, a título de exemplo, o art. 182 do CSC, e suas disposições seguintes análogas, que dispõem sobre a cessão de quotas em relação aos restantes tipos societários. Além disso, tem-se também o art. 100 do Código do Direito do Autor - CDA, que prevê o consentimento do autor para alienação dos direitos que resultam do contrato de edição e que dele emergem para o editor.

O art. 78 da Lei 98/2009, de 4 de setembro, é interpretado no sentido da absoluta impenhorabilidade e impossibilidade de apreensão para a massa insolvente de créditos de indenizações atribuídas ao insolvente em virtude de acidente de trabalho.

A questão sobre a limitação da penhora sobre salários e remuneração ganha intensidade quando avaliada em paralelo com os direitos fundamentais e o mínimo existencial. Nesse mote, o TC tem como ponto de referência a inconstitucionalidade de normas que permitem a penhora de rendimentos provenientes de pensões sociais ou rendimentos do trabalho de montante não superior ao salário mínimo nacional. Teve especialmente em atenção, nesse confronto, aqueles arestos que se

---

<sup>708</sup> STA. Processo 01333/13. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4d57b39fa40e6d8e80257bff004d9b28?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>709</sup> PEREIRA, Sónia Ribeiro. *A efetivação da responsabilidade patrimonial na execução para pagamento de quantia certa e seus limites*. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/28447/1/Efetivacao%20da%20responsabilidade%20patrimonial.pdf>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

pronunciaram pela não inconstitucionalidade do regime de impenhorabilidade de prestações devidas pelas instituições de segurança social, na parte em que visem cumprir a garantia de uma sobrevivência minimamente condigna do pensionista (Acórdãos 349/91 e 411/93), ou que vieram a considerar inconstitucionais normas processuais que permitem a penhora de uma parcela da pensão ou do salário cujo valor global não seja superior ao salário mínimo nacional (Acórdãos 177/02 e 62/2002), ou ainda que permitam a dedução, para satisfação de prestação alimentar a filho menor, de uma parcela da pensão social de invalidez do progenitor que o prive do rendimento necessário para satisfazer as suas necessidades essenciais Acórdão 306/05).

A jurisprudência do TC reconheceu o princípio da dignidade da pessoa humana como um verdadeiro postulado regulativo primário da ordem jurídica, pressuposto de validade das respetivas normas (Acórdão 105/90), diretamente convocável, também, na área de tutela atinente às condições materiais de vida. Nessa jurisprudência, o núcleo essencial da garantia de existência condigna, inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana, tem sido perspectivado, de forma reiterada e constante, por referência ao valor do salário mínimo nacional, considerado como a remuneração básica estritamente indispensável para satisfazer as necessidades impostas pela sobrevivência digna do trabalhador. Por tal valor ter sido concebido como o mínimo dos mínimos não pode ser, de todo em todo, reduzido, qualquer que seja o motivo, como já decidido no Acórdão 62/2002 pelo TC.

É com base em tal enquadramento que o TC tem entendido que a CRP/76 impõe a impenhorabilidade de pensões sociais de montante reduzido, que não exceda o 1 (um) salário mínimo nacional, e inviabiliza a penhora de rendimentos do trabalho que possa conduzir à privação da disponibilidade do salário mínimo nacional, quando o devedor não for titular de outros bens ou rendimentos suscetíveis de penhora (Acórdão 177/2002).

A discussão acerca da intocabilidade de rendimentos decorrentes do recebimento de pensões sociais tem girado em torno da impenhorabilidade parcial de tais rendimentos, por força da aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, o TC já entendeu serem impenhoráveis as pensões sociais que não excedam 1 (um) salário mínimo (Acórdão 177/2002), ou que não excedam o rendimento social de inserção (Acórdãos 66/2002). O direito às condições mínimas de existência condigna foi evidenciado também no Acórdão 509/02, não apenas na sua dimensão negativa, mas como um direito a prestações positivas do estado, num caso em que o TC se pronunciou pela inconstitucionalidade de um diploma que limitava o âmbito subjetivo dos beneficiários de uma determinada prestação social, dela excluindo os jovens de certa faixa etária de idade sem encargos familiares.

Esta orientação foi estendida aos rendimentos do trabalho, inviabilizando a penhora que conduzir à privação da disponibilidade do rendimento mensal correspondente ao salário mínimo

nacional, quando o devedor não for titular de outros bens ou rendimentos suscetíveis de penhora, como já decidido pelo TC no Acórdão 96/04.

Estes entendimentos têm por base a ideia de que na fixação dos montantes do salário mínimo ocorrem não só considerações atinentes ao princípio de justiça comutativa e à própria ideia de dignidade do trabalho, mas também outras razões sociais e econômicas, como as necessidades dos trabalhadores, o aumento de custo de vida, a evolução da produtividade, a sustentabilidade das finanças públicas.

Aqui há duas situações: uma dimensão negativa de não afetar os direitos fundamentais com a penhora de um mínimo existencial configurado em solo português como o salário mínimo mensal, e uma dimensão positiva, de que o salário mínimo contém o numerário necessário para efetivar os pressupostos atinentes ao direito fundamental de manutenção básica do indivíduo.

As diretrizes do TC tem vindo a reconhecer, ainda que indiretamente, a garantia do direito a uma sobrevivência minimamente condigna ou a um mínimo de sobrevivência, seja a propósito da atualização das pensões por acidentes de trabalho (Acórdão 232/91), seja a propósito da impenhorabilidade de certas prestações sociais (Acórdãos 62/02, 349/91, 411/93, 318/99, 177/02), fundando um tal direito na conjugação do princípio da dignidade da pessoa humana e do direito à segurança social em situações de carência, e estabelecendo como padrão o salário mínimo nacional.

O enfrentamento do tema sobre o que seria o mínimo existencial não se encerra na delimitação, contudo, de um salário mínimo mensal. O TC no Acórdão 126/2008 defrontou-se com a discussão sobre a constitucionalidade da Lei de Apoio Judiciário, Lei 34/2004 onde um executado discutia justamente os critérios de avaliação para que lhe fosse concedido o benefício da isenção no pagamento das taxas judiciais. A norma considerava todos os rendimentos do executado e de seu agregado familiar, rigidamente, sem permitir em concreto aferir a real situação econômica do requerente em função dos seus verdadeiros rendimentos e encargos, o que violaria o direito ao acesso ao direito e aos tribunais consagrado no art. 20 da CRP/76.

Compreendeu o TC neste julgado que os propósitos da Lei 34/2004 de tornar a decisão de concessão de apoio judiciário objetiva e uniforme, além de terem conduzido ao desprezo de despesas correspondentes à satisfação de necessidades básicas de cariz não permanente, como as despesas com saúde e educação, determinaram que o montante das despesas a considerar seja um valor tabelado presumido, resultante da aplicação de um “*coeficiente legalmente determinado*” ao valor do rendimento do agregado familiar do requerente, não permitindo, assim, a ponderação de todas as despesas efectivamente realizadas. Este critério de avaliação das situações de insuficiência econômica para efeito de concessão de apoio judiciário, pela sua rigidez, permite que lhe possam escapar situações de efectiva incapacidade económica para satisfazer os custos com uma ação judicial (em exemplo, as pessoas que tenham avultados gastos permanentes com despesas médicas).

Não existindo assim, na interpretação da decisão recorrida, uma cláusula de salvaguarda que permita ao tribunal considerar todas as despesas relevantes do requerente do apoio judiciário, evitando a denegação da concessão desse benefício a quem apresente uma situação de real insuficiência econômica, não se encontra garantida a possibilidade das pessoas recorrerem aos serviços de justiça para defenderem os seus direitos, sem impedimentos de natureza econômica, o que ofende o disposto no art. 20, n.º 1, da CRP/76.

Adiante, consoante o art. 229 do CPPT, da penhora sobre os rendimentos de aluguéis, o inquilino deve ser *notificado* para pagar o numerário à AT, sendo este notificado que não ficará desonerado da obrigação se pagar ao executado. Se o prédio não estiver arrendado à data da penhora ou se o arrendamento findar, será o mesmo prédio, ou a parte dele que ficar devoluta, arrendado no processo, pela melhor oferta e por prazo não excedente a um ano, renovável até ao pagamento da dívida objeto da execução fiscal.

A lei também determina que se o executado for proprietário de um imóvel eventualmente impenhorável, e este estiver cedido para a ocupação de terceiros, de forma gratuita, a AT atribuirá um aluguel mensal, correspondente a 1/240 ou 1/180 avos do seu valor patrimonial, conforme se trate, respetivamente, de prédio rústico ou prédio urbano. No Brasil, esta regra não poderia ser aplicada, se o imóvel for o único bem de propriedade do devedor, pois sobre o bem o proprietário pode dar a destinação que lhe aprouver, como alugar, ceder ou mesmo morar, e assim auferir rendas.

Se um estabelecimento comercial ou industrial, ou a concessão mineira, cujo direito à exploração haja sido penhorado, e assim se encontrar paralisado, proceder-se-á à cedência pela melhor oferta e por prazo não excedente a 1 (um) ano, renovável até ao pagamento da execução fiscal. Se o estabelecimento for uma concessão mineira, a penhora do direito à exploração, referida na alínea anterior, dependerá de autorização do ministro competente para a sua concessão, que a concederá no prazo de 30 (trinta) dias.

No caso de os rendimentos penhorados não serem devidamente entregues ao processo de execução, o responsável pela omissão no repasse será incluído no processo como executado pelas importâncias não depositadas.

Quando a penhora incidir sobre um objeto indivisível, lavrar-se-á auto no qual se indicará a quota do executado, se identificarão os bens, se forem determinados, e os condóminos. De acordo com o art. 232 do CPPT, nestes casos o depositário será escolhido pelo funcionário, que preferirá o administrador dos bens, se o houver, podendo, na falta deste ser o próprio executado.

No caso de penhora sobre direitos sucessórios advindos de herança indivisa, e correndo o inventário judicial, o órgão da execução fiscal comunicará o fato ao respetivo tribunal e solicitar-lhe-á que oportunamente informe quais os bens adjudicados ao executado, podendo, neste caso, a



execução ser suspensa por período não superior a um ano, onde sendo o caso, a penhora será transferida, para os bens que couberem ao executado na partilha.

Sobre a responsabilidade dos depositários dos bens penhorados, o art. 233 do CPPT tipifica que no caso do depositário pelo incumprimento do dever de apresentação de bens, aquele será executado pela importância respectiva, no próprio processo, sem prejuízo do procedimento criminal.

O depositário poderá ser oficiosamente removido pelo órgão da execução fiscal, sendo que na prestação de contas, o órgão da execução fiscal nomeará um perito, se for necessário, e decidirá segundo o seu independente arbítrio.

O art. 235 do CPPT é muito rígido ao *prolatar que a penhora não será levantada qualquer que seja o tempo por que se mantiver parada a execução*, ainda que o motivo não seja imputável ao executado. Por outro lado, embora a possibilidade de substituição dos bens inicialmente penhorados não se encontre expressamente prevista na lei aparentemente, nada obsta a que tal possa acontecer. Se ao executado é reconhecida a possibilidade de nomear bens à penhora não se vislumbram razões que impeçam que a penhora realizada seja substituída por outra que permita, de igual forma, garantir o cumprimento da dívida exequenda e do acrescido desde que não acarrete prejuízo para o exequente.

Vale ressaltar que a Lei 46/2016 passou a prever a caducidade da garantia prestada para suspender a execução fiscal se na Impugnação Judicial ou na Oposição, quem a prestou obtiver decisão integralmente favorável já em 1ª instância. Oficiosamente, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias a contar da notificação da decisão, o órgão de execução discal procederá ao cancelamento da garantia

Quando a execução fiscal tiver sido paga por terceiro sub-rogado e o processo, por motivo que lhe seja imputável, se encontre parado há mais de 6 (seis meses), a penhora poderá ser levantada a requerimento do executado ou de qualquer credor. Não há muito sentido jurídico neste regramento. Uma vez que a dívida foi quitada, a baixa da penhora poderia ser requerida por qualquer uma das partes, ou mesmo pelo terceiro que pagou. Agora a certeza é que o requerimento de baixa é uma obrigação da AT. Uma vez que o objetivo da cobrança é só e somente só a quitação da *res debita*, impossibilitar que o executado tenha em prazo curto a extinção da dívida e o levantamento da penhora, ficando a mercê tão somente dos atos estatais fere frontalmente o princípio da paridade das armas em analogia ao processo civil, e fortemente, o princípio da igualdade entre querelante e querelado.

Desde o ano de 1970 a CEDH reconhece a existência do “*princípio da paridade de armas no processo civil*”, posto ser aquele que realmente garante um julgamento equitativo num tribunal imparcial e independente. Tal princípio consiste na possibilidade razoável para cada parte, de apresentar sua causa em condições que não o coloquem em situação de clara desvantagem em

relação ao seu oponente, a fim de não gerar um desequilíbrio processual. Este princípio implica também que as partes disponham dos mesmos meios para fazer seus pedidos e argumentos, como foi reconhecido no caso Hentrich, julgado em 1994, onde a AT não permitiu ao contribuinte apresentar seus argumentos nas mesmas condições que o próprio fisco. Já num outro caso, julgado pela CEDH em 1996, no caso Miaillhe contra a França, não foi considerado uma violação a tal princípio o fato do contribuinte não ter acesso a documentos utilizados contra ele pela AT, perante uma comissão de infrações fiscais, uma vez que tal órgão era apenas consultivo e não deliberativo<sup>710</sup>.

No enredo de não serem encontrados bens penhoráveis do executado<sup>711</sup>, o funcionário competente lavrará auto de diligência perante duas testemunhas idóneas que ratifiquem o fato, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da junta de freguesia. Esta é uma exigência extremamente desnecessária. O presidente da junta da freguesia não é uma pessoa melhor que qualquer outra para ser levado à condição de única testemunha idônea. E certamente possui muitas atividades bem mais importantes para realizar. Igualmente, é possível ainda que venha a atestar situação que desconheça, pois, a busca por imóveis exige pesquisas nos conservatórios de registros públicos, que nem sempre são unificados e atualizados.

Como a execução é feita no interesse do credor, e no caso da execução fiscal, este credor é também o gestor da cobrança, e seus funcionários realizam a busca de bens, e sabendo-se que nenhum órgão público consultado sobre bens poderá esquivar-se de entregar as informações verdadeiras, a certificação do funcionário sobre a inexistência de bens, advindas das três principais fontes: veículos, imóveis e bancárias deveria servir de base para tal conclusão. A exigência de uma assinatura do Presidente da Junta que nenhuma relação direta tem com a cobrança é inútil e somente representa um passo a mais dentro da imensidão burocrática típica de todas as administrações públicas.

O art. 165 do CPPT tipifica as regras de nulidades insanáveis do processo de execução fiscal.

Citam-se entre eles: a) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado; b) a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental. As nulidades dos atos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos fatos. No

---

<sup>710</sup> LIMA, José Antonio Farah Lopes de. *Direito penal europeu*. Leme: JH Mizuno, 2007. p. 1998.

<sup>711</sup> Os funcionários da AT tem acesso aos dados constantes no registo predial, comercial e de automóvel, com o objetivo de averiguar os bens de que o executado é titular. Ademais, podem solicitar ao Banco de Portugal informação sobre se o executado é ou não detentor de qualquer conta em instituições bancárias sediadas no país ou de outros valores neles depositados, com a indicação do número das contas e saldos que apresentam, a fim de se proceder ao congelamento das mesmas para serem posteriormente penhoradas (assim é, porquanto a penhora de contas bancárias constituídas em instituições de crédito legalmente constituídas segue os termos previstos no art. 180 do CPC/13).

caso do respectivo representante do executado tiver sido citado, a nulidade por falta de citação do inabilitado por prodigalidade só invalidará os atos posteriores à penhora. As nulidades são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final.

#### ***4.15.1 A Penhora do Direito de Habitação/Moradia em Portugal***

No que concerne às regras sobre a impenhorabilidade da casa da morada da família, somente a partir da edição da Lei n. 13/2016<sup>712</sup>, o CPPT, no seu art. 219 ‘3’ e art. 244, no interregno desta pesquisa, é que veio a ser previsto em lei que a penhora sobre o único bem imóvel do contribuinte, com a finalidade de habitação própria e permanente não será levada à venda na execução fiscal.

Nos termos da nova lei, a penhora pode ser realizada sobre o único imóvel de morada da família, mas a venda em leilão ficará suspensa enquanto o devedor ou seu agregado familiar necessitar do uso deste bem para sua habitação. Contudo, este imóvel, no momento da penhora não pode ter um valor tributário acima da taxa máxima prevista para a aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, em sede de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Assim, o imóvel não pode ultrapassar no momento da penhora o valor de €574,323 mil euros, numerário este que representa a base de cálculo mínima com a maior alíquota de incidência do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - IMT, qual seja de 6% (seis por cento), sem escalonamentos, de prédios urbanos ou frações autónomas de prédio urbano destinados exclusivamente a habitação própria e permanente.

Em termos práticos, esta legislação veio proteger o devedor e sua família contra o despejo, mas manteve a proibição de livre disposição do bem, permanecendo assim uma restrição ao direito à moradia/habitação. O devedor não poderá trocar de imóvel, alugar, em suma, alienar de qualquer forma. Aparentemente, poderá permanecer no bem até sua morte, ou até que a dívida seja quitada, pois enquanto suspensa a dívida, não correrá a prescrição.

Não deixa de ser espantoso que esta norma tenha demorado tantos anos para ser aprovada. Mas certamente, num país onde 30%<sup>713</sup> (trinta por cento) da população economicamente ativa recebe mensalmente menos de €600 (seiscentos euros), o que mais causa má admiração é a

---

<sup>712</sup> O primeiro ministro de Portugal, Antonio Costa, do partido socialista, também defendia que o direito à moradia é um direito fundamental. Até o ano de 2015, já havia proposto por duas vezes um projeto de lei para proibir a penhora da casa da morada da família por dívidas fiscais. Contudo, a Assembleia da República nas duas vezes, por maioria, rejeitou a proposta. Tentou-se uma limitação ao grau de desumanização da atuação da máquina fiscal, contudo, sem êxito.

<sup>713</sup> Dados publicados em 2016 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Disponível em: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>. Acesso em 11 de maio de 2017.

existência de normas que permitam a moradia da única cada da família. A impressão que se tem é que os poderes constituídos e seus representantes acreditam<sup>714</sup> que toda a população é servida de benefícios sociais tão bom quanto os que possuem os nobres edis. Mais aflora-se que mesmo diante destes sensíveis dados, a legislação portuguesa não protege da penhora por dívidas tributárias executadas o único imóvel de propriedade do indivíduo.

A lei suspende a prescrição do crédito tributário enquanto se mantiver a impossibilidade de proceder à venda do imóvel de família penhorado. Em termos práticos, a prescrição da dívida fiscal, cujo prazo geral é de 8 (oito) anos, se mantém, mas a contagem é *suspensa*. Isso significa dizer que enquanto a venda do imóvel estiver interrompida com a penhora, o prazo de prescrição estará suspenso, pelo que pode efetivamente ser um prazo excessivamente longo, sem *dies ad quem*.

A Lei n. 13/2016, percutientemente, protege o indivíduo de tornar-se um sem-abrigo, o que de per si é um grande caminho em prol do cumprimento eficiente direito fundamental de moradia. Em contrapartida, todavia, fere o princípio básico da segurança jurídica, pois ninguém deve ter *ad aeternum* uma imposição estatal sobre a sua esfera jurídica. E fatalmente atentará a norma ainda mais contra os indivíduos de baixa-renda que não possuem condições de arcar com as custas de longas disputas judiciais para confrontar o aspecto inconstitucional desta norma.

É significativo observar também que a penhora ocorrerá sobre o direito de propriedade, que neste caso é também, na mesma intensidade e proporção, o direito à moradia e habitação do indivíduo. O vilipêndio ao direito fundamental ainda continua, pois retira do devedor o direito a dispor plenamente de sua moradia. Há, o que se pode chamar, de uma “*penhora da vida da pessoa*”, pois não permite mais que a mesma some novo patrimônio passe para recomeçar a sua vida. Impede que o devedor possa vender o imóveis, e assim adquirir um de menor preço, para usar parte da renda na tentativa de algum tipo de soerguimento cívico, financeiro, econômico e moral.

Infere-se com densidade, em comparação, que nas execuções civis desencadeadas por bancos contra o devedor em contratos como os de financiamento imobiliário inadimplidos, relacionados ao próprio bem imóvel penhorado, é reduzida ou mesmo nula a possibilidade de recuperação dos montantes em dívida fiscais por parte do poder público. Apenas as dívidas de IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis) e de IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões) se sobrepõem às dívidas da banca, garantidas por hipoteca. Tal regramento faz sentido jurídico, pois o

---

<sup>714</sup> Em pleno ano de 2018, o Presidente da República de Portugal, Marcelo Rebelo de Souza, declarou que não conhecia o número real de pessoas sem-abrigo no país, e surpreende-se por ser uma quantidade tão pronunciada. Disponível em: < [https://www.rtp.pt/noticias/pais/presidente-surpreendido-com-numero-de-sem-abrigo-em-portugal\\_a1056436](https://www.rtp.pt/noticias/pais/presidente-surpreendido-com-numero-de-sem-abrigo-em-portugal_a1056436)> Acesso em 20 de fevereiro de 2018. Vale trazer como dados que a AMI – Fundação de Assistência Médica Internacional - ONG portuguesa, privada, independente, apolítica e sem fins lucrativos, fundada em 1984 tem feito mais pelos sem-abrigo do que o próprio governo. A maioria das pessoas atendidas jamais teve qualquer tipo de auxílio anterior. Disponível em: <<http://expresso.sapo.pt/sociedade/2018-02-14-AMI-retirou-42-sem-abrigo-das-ruas-em-2017#gs.FILZOVw>> Acesso em 11 de maio de 2018.

imóvel não é plenamente do devedor, mas da instituição bancária enquanto perdura o financiamento.

Esta nova normatização portuguesa em 2016 veio com um forte viés social, em prol dos direitos fundamentais, de defesa da moradia e, principalmente, da família, a qual constitui um elemento base da sociedade, e por tal é merecedora de um conjunto de normas no ordenamento jurídico português que se destinam, precisamente, a sua tutela. Tal análise se extrai do art. 67 da CRP/76, segundo o qual a família tem direito à proteção da sociedade e do estado e à efetivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros.

As limitações aos direitos sociais são sempre restrições aos direitos fundamentais pelo que, em estado de direito, só são admissíveis quanto há razões suficientemente poderosas que justifiquem a restrição. Enquanto direitos fundamentais, os direitos sociais, como a moradia, não se encontram à livre disposição dos titulares do poder político, pelo que tal justificação não se pode sempre bastar com o não ser arbitrário, ou falha de qualquer fundamentação racional, pois ela tem de ser tão mais “*poderosa*” quanto maior gravidade tenha a restrição<sup>715</sup>, adjetivo este que não segue a legislação portuguesa com relação às penhoras da moradia.

A justificação de que o direito social em causa é também um direito fundamental, reconhecido como tal na CDFUE e na CRP/76, e que o árbitro de sua expropriação é o estado, com pouca capacidade gerencial reconhecida para a correta distribuição de riquezas, chega-se ao norte que mesmo a nova regra, embora seja um alívio aos contribuintes em vias de despejamento, constitui-se numa limitação injusta a um direito fundamental que representa o mínimo de dignidade para a pessoa: seu *habitat*.

Compreende-se que o direito a moradia<sup>716</sup>, na concepção de que seja, efetivamente, o espaço físico onde a família habita diariamente, é indispensável à realização individual de cada membro como pessoa humana. É um direito polinucleado, pois pode ser visualizado tanto na propriedade, na posse, ou no direito a um subsídio estatal para o pagamento de um aluguel. Reconhecendo a importância que a habitação familiar assume na concretização do direito à vivência e à convivência dos membros de uma família, o legislador constitucional consagrou expressamente no art. 65 da CRP/76, o direito à habitação.

<sup>715</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: triunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p.208.

<sup>716</sup> A questão sobre o direito à moradia e habitabilidade é sempre uma constante em todas as políticas públicas de governo em Portugal. Em 2018, por exemplo, foi criado o programa 'Chave na Mão', de Mobilidade Habitacional para a Coesão Territorial, que pretende a facilitação da mobilidade habitacional das famílias atualmente residentes em áreas de forte pressão urbana e que queiram fixar-se em territórios de baixa densidade. Favorece-se, ao mesmo tempo, a oferta de habitação para arrendamento a custos acessíveis nas áreas de maior pressão da procura. Este programa será instituído pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana. Disponível em: < <https://www.portaldahabitacao.pt/pt/ihru/> > Acesso em 09 de maio de 2017.

Em termos mais sintéticos, a casa de morada da família seria aquela que constitui a residência permanente da mesma<sup>717</sup>. Contudo, de acordo com aquele que tem vindo a ser o entendimento majoritário da jurisprudência portuguesa, embora em total incompatibilidade com ao CRP/76, a realização da penhora sobre a casa de morada de família do executado não atentaria contra o direito à habitação do cidadão e da família, nem violaria o princípio da dignidade da pessoa humana, constante no art. 1º, da CRP/76.

O direito à habitação constitui-se num direito social e comporta uma dupla natureza. Consiste tanto no direito da pessoa de não ser arbitrariamente privada da habitação, quanto em não ser impedida de conseguir uma, apresentando-se, desta forma, como um direito negativo, de defesa, que reclamaria uma abstenção por parte do estado e de terceiros.

Apesar de o legislador estar ciente da importância que deve ser atribuída ao direito à habitação, não deixou de estabelecer a penhorabilidade da casa de morada de família, porquanto, pelo fato da penhora, por si só, não privar de habitação quem na casa penhorada possa habitar, enquanto não for procedida a venda.

Até a presente alteração legislativa em 2016, a jurisprudência portuguesa compreendia, de forma muito injusta, e desafiadora dos direitos fundamentais, que a penhora em si não impossibilitava a pessoa de continuar a utilizar o imóvel de família, e, portanto, não era inconstitucional. Esta compreensão era muito simplória e beirava o desprezo para com o contribuinte, posto que os efeitos da penhora, entre eles o mais aguardado, a venda do bem para saldar a dívida, tolhia por completo o direito à habitação. Assim, dizer que a penhora não afrontava o direito à habitação, em termos práticos, nada dizia, pois não trazia nenhuma utilidade, quando seus efeitos determinavam a expropriação da casa da morada da família logo em seguida. Contudo, com a nova legislação, o devedor passará a ter ao menos o direito, sem prazo, de permanecer na casa mesmo que penhorada.

Há algum tempo, o TC, no Acórdão n. 649/99<sup>718</sup>, chegou a pronunciar-se de maneira surreal, e insensível sob todos os pontos de vista, que a penhora de um imóvel onde o contribuinte tem seu único estabelecimento comercial instalado, não impediria necessariamente o executado, que da sua exploração faz também o seu único modo de vida. A Corte enunciou que não negava o aviamento do estabelecimento, ao qual não é alheio o local onde o mesmo se sedia, constituía parte, por vezes até importante, da própria rentabilidade do mesmo. Uma diminuição de rentabilidade que não vai

---

<sup>717</sup> CID, Nuno de Salter. *A proteção da casa de morada da família no direito português*. Coimbra: Almedina, 1996. p. 39. Para este o Autor a casa de morada da família recebe tal designação quando um agregado familiar habita num determinado espaço físico, sendo certo que, nos dias de hoje, a família é maioritariamente constituída pela apenas pelos cônjuges ou unidos de fato e, eventualmente, pelos filhos. Assim, quando o executado viva sozinho, porque, por exemplo, é solteiro ou viúvo, o espaço físico que constitui o lar daquele não será considerado casa de morada da família, mas sim a casa de habitação efetiva do executado, também ela penhorável.

<sup>718</sup> TC. Acórdão 649/99. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990649.html>> Acesso em 24 de abril de 2017.

acarretar de modo inexorável a impossibilidade do respectivo funcionamento e, no que ora releva, não iria afeatar a percepção, por esse funcionamento, de um mínimo de rendimento por forma a permitir uma sobrevivência digna do executado, não pode, de todo em todo, ser considerado como algo que contende com o princípio da dignidade humana. Consequentemente, o conjunto normativo ora em análise e a dimensão de que se trata no presente ponto em relação a penhora não se poderiam considerar como contrários aos preceitos que constam ou aos princípios que defluem da CRP/76.

Esse era o tipo de pensamento nada inclusivo apresentado pelo TC nos anos noventa. A decisão parece que foi proferida dentro de um mundo perfeito, sem crises econômicas, quase imaginário, onde realocar um empreendimento comercial seja algo muito simples e sem grandes custos. Como se o pagamento de um aluguel não pudesse se transformar no próprio fim da empresa, considerando o valor agregado do objeto de seu trabalho. Decidiu-se como se as pessoas tivessem que se contentar com o simples direito de ter o mínimo dos mínimos. A perda de clientes, as despesas, o encontro de um novo estabelecimento são dificuldade muitas vezes tão grandes quanto a própria ausência de fluxo de caixa. Alguns juízes, certamente, precisam descer do alto de seus pretórios para participar da vida real.

O mundo certamente precisa estar melhor angularizado com as concretizações dos direitos fundamentais, atualmente, muito mais compreendidos. Para que se possa avaliar melhor o sentido dessas decisões jurisprudenciais, há que esclarecer o que é que o direito à habitação, assegurado no art. 65 da CRP/76, garantido aos particulares.

J.J. Canotilho<sup>719</sup>, contudo, defendeu com os mesmos argumentos construídos pelo TC acima citados, que o direito à habitação/moradia consistiria *apenas* no direito à obtê-la por via de propriedade ou arrendamento, exigindo-se do estado que diligencie no sentido de proporcionar a realização de tal objetivo, criando medidas e prestações adequadas. Neste contexto, a seu ver, o direito à habitação não seria um direito a ter a propriedade de uma casa de morada para si e para a família, mas o direito de ter onde viver, com o mínimo de condições dignas de sobrevivência.

Diz o Autor que embora essa possa ser, eventualmente, uma meta a atingir, o fato é que uma parte considerável da população portuguesa vive em casas arrendadas, não podendo, por isso, considerar-se que por ser um aluguel, viva em condições degradantes ou atentatórias da sua dignidade. Ao estado exige-se, na posição do Autor, que assegure um mínimo de rendimentos aos cidadãos, que lhe permitam pagar uma renda, um aluguel. Para o Autor, o constituinte não teria, assim como entende também as jurisprudências portuguesas, desejado de assegurar aos cidadãos portugueses a manutenção de casa própria em detrimento dos interesses dos seus credores,

---

<sup>719</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da república portuguesa anotada*. Vol. I. 4.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. p. 833 e 834.

incluindo os interesses do credor tributário, que corporizam o interesse público, que se sobrepõe aos interesses individuais.

Em suma, tem prevalecido o entendimento de que o “*direito à habitação*” não apontaria em Portugal necessariamente para o direito a “*ter uma habitação*”, ou seja, possuir um imóvel que seja da propriedade do cidadão, não padecendo de inconstitucionalidade, por violação do art. 65 da CRP/76, as normas que não consagram como bem impenhorável a casa de morada da família.

Além disso, a substituição do conceito “*residência*” por “*casa de morada*” na reforma do CPC/13, art. 34, pode, porventura, ter resultado do fato de que o conceito de “*residência*” estaria geralmente relacionado com o domicílio, correspondendo este à residência habitual (art. 82/1 CC/66).

No ano de 1996, no Acórdão n. 346 o TC<sup>720</sup> se posicionou na controvérsia afirmando que em matéria de direito constitucional à habitação, tem de ponderar-se que o seu grau de realização fica dependente sempre, em última análise, das opções que o estado vir a seguir em matéria de política de habitação, as quais são sempre condicionadas pelos recursos financeiros de que possa dispor em cada momento, o “*princípio da reserva do possível*”, e pelo grau de sacrifício que o legislador considerar razoável impor aos proprietários privados, senhorios de casas de habitação.

No acórdão n. 131/92 o TC<sup>721</sup> havia interpretado que o direito à habitação é verdadeiramente o direito a ter uma morada condigna, como direito fundamental de natureza social, um direito a prestações, o qual implica determinadas ações ou prestações do estado. Está-se perante um direito cujo conteúdo não pode ser determinado ao nível das opções constitucionais, antes pressupõe uma tarefa de concretização e de mediação do legislador ordinário, e cuja efetividade está dependente da chamada “*reserva do possível*” (Vorbehalt des Möglichen), em termos políticos, econômicos e sociais.

Porém, doze anos depois, em outro julgado, o TC<sup>722</sup> no ano de 2004 pôde se manifestar sobre uma alteração legislativa que revogava uma norma de política social de bonificação para os jovens adquirirem seus imóveis, onde foi debatida uma causa de inconstitucionalidade por violação ao direito à habitação. A Corte compreendeu que de fato tal direito de cunho social faz parte do mínimo existencial que o estado deve lhe proporcionar, mas, por outro lado, o conjunto das tarefas público-estaduais, não deve ser interpretado a partir do postulado da sua otimização, isto é, da defesa de uma justiça social cuja realização cai no domínio das competências do legislador, antes a partir de um standard mínimo decorrente da necessidade de proteção do estado à luz de um princípio de liberdade fundamental.

<sup>720</sup> TC. Acórdão 346/1996. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930346.html>> Acesso em 25 de abril de 2017.

<sup>721</sup> TC. Acórdão 131/1992. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920131.html>> Acesso em 25 de abril de 2017.

<sup>722</sup> TC. Acórdão 590/2004. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040590.html>> Acesso em 25 de abril de 2017.



Para o TC, a habitação ocupa um lugar central nas políticas sociais e econômicas, mas na prossecução de tais políticas, o legislador deve gozar de uma “*grande margem*” para se pronunciar, tanto sobre a existência de um problema de interesse público a exigir regulação, quanto sobre a escolha das modalidades de aplicação desta última. O poder judiciário deve assim respeitar a maneira como o legislador nacional realiza o interesse público, salvo se as suas escolhas se revelarem manifestamente desprovidas de “*base racional*”. Não há dúvidas, contudo, que neste julgado o TC deixou uma fronteira muito grande para interpretação, posto que o conceito de “*base racional*” advinda da mente e ideologia de um legislador pode ser infinitamente dissociável do interesse público.

Em sua fundamentação, o TC ainda asseverou que o direito à habitação se manifesta também no “*acesso*” à habitação própria, onde o legislador deve determinar os meios de fomento, não só por intermédio de um sistema de crédito bonificado para aquisição de habitação, mas também pelo incentivo na fomento da criação de cooperativas de habitação e outros estímulos à construção privada, pela atribuição de um direito de preferência na aquisição de casa arrendada, pelo aumento do parque habitacional disponível através de um setor público de financiamento e construção, pela cedência de habitações de propriedade estatal, pela criação de mecanismos de incentivo à poupança destinada à aquisição de casa própria ou pela instituição de benefícios fiscais tais como a dedutibilidade em sede de imposto sobre o rendimento das quantias despendidas com a aquisição de habitação.

Embora o julgado tenha reconhecido que revogar um benefício legislativo que incentivava a aquisição do imóvel por jovens não era inconstitucional, deixou marcado coerentemente, pela primeira vez, que o direito à habitação é também o direito ao acesso a própria moradia. O fornecimento de políticas públicas para o incentivo à moradia é dispendioso e concorre com a efetivação de um grande catálogo de outros direitos sociais. Por isso é muito fácil ao legislador prever normas para a proteção do imóvel já adquirido, como a impenhorabilidade da casa da família, do que reorganizar continuamente políticas para o cidadão adquirir novamente seu imóvel.

O direito fundamental à moradia em questão é de inegável importância, por si só, e está consagrado no art. 25, n. 1, da Declaração Universal dos Direitos do Homem, como um elemento do direito a um nível de vida suficiente, ao nível do direito à alimentação, vestuário, cuidados médicos e serviços sociais básicos e também no art. 11, nº 1, do PIDESC<sup>723</sup>. Tal direito constitui uma decorrência da dignidade da pessoa humana, afigurando-se indispensável para a efetivação de

---

<sup>723</sup> O Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais - PIDESC, adotado pela Assembleia Geral da ONU em 1966, é o principal instrumento internacional de proteção dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Consolida uma série de direitos já expressos na Declaração Universal de Direitos Humanos e também, entre estes, o direito ao trabalho, à liberdade de associação sindical, à previdência social, à alimentação, à moradia, ao mais elevado nível de saúde física e mental, à educação, à participação na vida cultural e no progresso científico. Possui 146 signatários, incluindo o Brasil e Portugal.

outros direitos fundamentais, tais como a reserva da intimidade da vida privada. A possibilidade de todas as pessoas disporem de uma habitação condigna constitui um objetivo constitucional que prolonga e reforça o princípio da dignidade da pessoa humana. O principal destinatário, ou seja, o sujeito passivo, das imposições constitucionais em matéria de promoção do direito à habitação é o estado. Não é um direito imediato, mas é um direito que deve ser incentivado e quando adquirido, muito protegido.

Contudo, tem-se que esta decisão do TC foi proferida há muitos anos, não foi unânime e foi composta por votos divergentes de grande densidade jurídica, os quais interpretaram que a CRP/76, baseada numa percepção dos valores de acordo com a realidade e ciente de que certos direitos fundamentais constituem condições essenciais do desenvolvimento da pessoa, reclama uma perspectiva incrementadora desses direitos e não uma leitura minimalista, uma nivelção redutora do conteúdo de tais direitos, em retrocesso social.

De acordo com dados da Eurostat<sup>724</sup> do ano de 2014, aproximadamente somente sete em cada dez portugueses (74,9% da população) já possuem a casa própria. Este valor supera a média da UE, onde a percentagem da população que possui casa própria é de 70,1%. Os países onde a percentagem de proprietários é mais elevada são a Romênia (96,1% de proprietários), Eslováquia (90,3%), Lituânia (89,9%), Croácia (89,7%) e Hungria (89,1%). Por outro lado, menos de dois terços da população são donos da casa onde vivem na Alemanha (52,5%), Áustria (57,2%), Dinamarca (63,3%), Reino Unido (64,8%) e França (65,1%).

Estes dados revelam que Portugal é um país que está no caminho para atingir a meta de moradia para seus habitantes, e, portanto, seria verdadeiramente um retrocesso social construir estruturas que permitam a penhora e venda do único bem imóvel da família portuguesa.

Como se verá a frente, no Brasil, o único bem imóvel de família constitui uma impenhorabilidade, de modo que não pode ser afetado pelas execuções fiscais. É benéfico mencionar que a Alemanha, em exemplo, que em sua legislação tem uma preocupação muito grande com a penhora das propriedades dos contribuintes, o que é uma abissal diferença se comparada com a legislação portuguesa.

Os direitos de propriedade estão completamente interligados ao próprio direito de liberdades. O art. 14 da Lei Fundamental ao explicitar que “*A propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei*” tem sido interpretado de forma a proteger o patrimônio do contribuinte contra encargos tributários excessivos. Permanece pouco claro na doutrina e na jurisprudência como se pode constatar em que momento ocorreria este

---

<sup>724</sup> Eurostat é a autoridade estatística da União Europeia, foi criada em 1953 e é atualmente uma direção geral (DG) da Comissão Europeia que tem como papel fundamental fornecer dados à Comissão e às outras instituições europeias para que possam ser definidas, implementadas e analisadas as políticas comunitárias. EUROPEAN STATISTICS. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/eurostat>> Acesso em 01 de maio de 2017.

excesso, que passa a prejudicar sua situação patrimonial. Contudo é uma explícita certeza que a garantia do direito de propriedade na Alemanha não é percebida apenas como proteção contra a tributação confiscatória, mas é antes de tudo, um princípio constitucional em todo e qualquer caso, orientador da elaboração das leis e processos e tributação, o qual também resulta num limite de tributação e cobrança abaixo do limiar do estrangulamento<sup>725</sup>.

Conecta-se com esta observação uma importante decisão do Tribunal Constitucional Federal Alemão (*Bundesverfassungsgericht*)<sup>726</sup> o qual ementou que em matéria tributária deve-se evitar o ônus desmedido. Para esta corte, o legislador não pode atingir a bel-prazer o patrimônio do particular, o qual é titular de um direito constitucionalmente preservado que lhe seja preservada a utilidade privada do que adquiriu. O indivíduo deve ter a liberdade de utilizar os bens que adquiriu para o seu desenvolvimento pessoal no âmbito do direito patrimonial. Isso significa que o tutelado direito fundamental de liberdade só pode ser restringido, na medida em que fique preservado ao contribuinte uma parte nuclear do êxito de sua própria atividade na esfera econômica, enquanto expressão da utilidade fundamentalmente privada do que adquiriu e da competência de dispor, em princípio, das posições jurídicas criadas de relevância patrimonial<sup>727</sup>.

Evidencia-se que no *Bundesverfassungsgericht* as determinações de conteúdo foram definidas em análise com o *Princípio da Proibição do Excesso*, com uma forte ligação com os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade. Uma ponderação entre os interesses públicos e privados deve ser efetuada de tal modo que se realize a relação dialética entre a liberdade assegurada como direito fundamental e o encargo tributário vinculante à efetivação de uma ordem comunitária socialmente justa<sup>728</sup>. O estado sempre participa do êxito econômico da ação voluntária do proprietário<sup>729</sup>, e essa participação, pressupõe que a propriedade do contribuinte, enquanto fonte de tributos, permaneça em mãos privadas<sup>730</sup>.

A compreensão que se faz sobre a propriedade no ordenamento jurídico alemão é muito mais ampla do que apenas o bem imóvel ou móvel, mas estende-se a tudo que na fruição privada gere lucro. O fundamento do direito à liberdade, na expressão jurisprudencial alemã, é o respectivo

<sup>725</sup> VOGEL, Klaus e WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz* (vorbemerkungen zu Art. 104<sup>a</sup> bis 155 GG). Heidelberg: Müller, 1999. N. 532, p. 354. Cf. a respeito: BVerfGE 87, 153 (169); 72, 200 (248); 78, 108 (154).

<sup>726</sup> BVerfGE 87, 153 (169). Disponível em: < <http://www.bundesverfassungsgericht.de>> Acesso em 06 de maio de 2017.

<sup>727</sup> BVerfGE 42, 263 (295) e também BVerfGE 50, 290 (341). Disponível em: < <http://www.bundesverfassungsgericht.de>> Acesso em 06 de maio de 2017.

<sup>728</sup> DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums: Versuch einer rechtsdogmatischen Einordnung des Steuereingriffs in die gnut dgesetzliche Eigentumsgarantie*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1982. p. 94-5:FRIAUF Karl Heinrich. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern von Einkommen und vom Ertrag. In: FRIAUF K. H. (Org.), *Steuerecht und Verfassungsrecht*, DSuJG (12): 24, 1989; ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 7 ed. München: Beck, 1999. p. 106.

<sup>729</sup> KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung und Eigentum*. VVDStRL (39): 233 e 241, 1981; Idem. Staatliche Einnahmen. In: ISENSEE, Josef e KIRCHHOF, Paul (Orgs.). *Handbuch des Staatsrechts*. t. 4. Heidelberg: Müller, 1990. 88, Numero de Margem 91, p. 129.

<sup>730</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 512.

patrimônio total e não os itens patrimoniais individualmente considerados<sup>731</sup>. A partir daí, todo e qualquer direito patrimonialmente relevante, até mesmo a propriedade de dinheiro em espécie, é protegido da expropriação estatal.

Nestes termos, o direito à propriedade restringe o poder de tributar se o instituto da propriedade, enquanto realidade estática, não puder mais existir, o que significaria um limite máximo de ônus ao poder de tributar, resultante da simultaneidade de vantagem privada e funcionalidade social. Há, uma corrente que dá maior dimensão subjetivo-individual ao direito fundamental, para a qual o direito de propriedade é também uma linha diretriz que deve ser obrigatoriamente observada pelo poder de tributar e de cobrar. O tributo que produz efeitos tão forte sobre a propriedade do contribuinte, a ponto de não haver mais sentido ao proprietário possuir tais bens, ou mesmo sobre eles desenvolver uma atividade econômica, viola completamente os direitos fundamentais de propriedade e liberdade<sup>732</sup>.

Quando se tributa o acréscimo de liberdade pessoal de propriedade, deve remanescer ao contribuinte depois da minoração do seu patrimônio, um tanto de liberdade de ação econômica, sendo que a renda necessária para a existência, deve considerar as despesas para a preservação da fonte de renda e os gastos pessoais forçosamente inevitáveis, imprescindíveis para a manutenção do próprio direito de liberdade do contribuinte<sup>733</sup>.

Outrossim, esta concepção de liberdade acarreta uma multidimensionalidade do direito de propriedade, que pode ser analisado em perspectiva semântica que revela um significado individual e social deste direito, que garante o desenvolvimento da personalidade da pessoa. É uma função socialmente vinculante, na medida que serve para o fomento do bem-estar e cria um pressuposto jurídico para a economia do mercado. E em perspectiva normativa, o respeito ao direito de propriedade é também um direito fundamental, um princípio diretor do direito tributário para limitar a intensidade da intervenção fiscal, para proteger o contribuinte contra ônus excessivos<sup>734</sup>.

Humberto Ávila<sup>735</sup> reforça Robert Alexy<sup>736</sup> o qual observou que os bens protegidos pelos direitos fundamentais são ações (*Handlungen*), qualidades ou propriedades (*Eigenschaften*), condições (*Zustände*) ou posições jurídicas (*einfachrechtliche Positionen*) que não podem ser

---

<sup>731</sup>BVerfGE 93 121 (138). Cf DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetz ebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums: Versuch einer dogmatischen Einordnung des Steuereingriffs in die grundgesetzliche Eigentumsgarantie*. Heidelberg: Rechtund 1982. p. 179; voGEL, Klaus. Vom Eigentum zum Vermögensschutz- eine Erwiderung. 1257, 1996; KIRCHHOF, Paul. Staatliche Einnahmen. In: Josef e KIRCHHOF, Paul (Orgs). *Handbuch des Staatsrechts*. t. 4. Heidelberg: Müller, 1990. s88 Numero de Margem 99, p. 132; Idem. *Steuergleichheit*. *Stu W* (4): 309, 1984.

<sup>732</sup>BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Mabstab der Steuernormen*. Eis Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Peter Deubner, 1983. p. 212.

<sup>733</sup> BIRK, Dieter. *Besteuerung und antie: Bericht die der Vereinigung der deutschen Staatsrecht in Innsbruck über Tagung Paul*. *Verfassung* 1980. 362, 1980.

<sup>734</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 519.

<sup>735</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 82.

<sup>736</sup> ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 2.ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 254 e 274.

dificultadas ou eliminadas pelo estado. Os direitos fundamentais e os bens protegidos são, portanto, dois lados da mesma moeda. O substrato material das normas jurídicas constitucionais são bens, no sentido de que qualquer norma constitucional pressupõe alguns objetos (*Gegenstände*) que devem estar à disposição para possibilitar sua eficácia. Assim, o princípio da liberdade, pressupõe, dispor do corpo e da vida, e é precisamente essa disponibilidade (*Verfügbarkeit*) que é constitutiva para os princípios materiais, o que significa, a relação interna entre os princípios materiais e os bens jurídicos que são pressupostos para a sua realização.

Nessa organização de pensamentos sobre os direitos fundamentais, o mínimo existencial e os princípios a serem tutelados, em destaque o princípio da liberdade e o princípio da propriedade, correm, inevitavelmente, para ponderamentos sobre os limites do poder de tributar e os limites da carga tributária, de modo que não lesem os interesses básicos da autodeterminação humana. De forma alguma a realização de um bem jurídico, no caso a arrecadação tributária, pode levar à restrição tão excessiva de outro bem, que este não mais possua eficácia, como a penhora da casa da pessoa. Firma-se que tais posicionamentos se aplicam também a todas as situações em que o estado penhora os utensílios de trabalho do indivíduo, como é o caso na legislação portuguesa que prevê a penhora do carro de aluguel, e que não prevê a impenhorabilidade de itens essenciais à profissão da pessoa.

O juiz, ao deparar-se com uma situação como esta, em que há uma tensão entre as normas, teria a importante tarefa de aplicar o princípio da razoabilidade, de forma autônoma, o que significa o dever de decidir pressupondo a ocorrência de situações normais, o princípio da proporcionalidade, o qual prevê uma relação entre meio e fim, e também o princípio da proibição do excesso, que sempre será percebido tendo por base a dignidade da pessoa<sup>737</sup>.

#### ***4.16 A Verificação e Graduação de Créditos***

Após a realização penhora e juntada a certidão de ônus na execução fiscal, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado (este quando da cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, consoante art. 220 do CPPT), ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registro, sem o que a execução não prosseguirá. Outros credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, são citados por editais, com prazo de 10 (dez) dias. Eles poderão reclamar os seus créditos, no prazo de 15 (quinze) dias se gozarem de garantia real sobre os bens penhorados. O crédito exequendo, por sua vez, não carece de ser reclamado. O órgão da execução fiscal, contudo, só procede à convocação de credores quando dos

<sup>737</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 106-107.

autos conste a existência da informação do direito real de garantia. Mesmo assim, o credor com garantia real pode reclamar espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados.

Neste particular, o CPPT rejeitou a ideia de que todos os credores devam ser chamados em posição paritária ao processo de execução fiscal para reclamar seus créditos, pelo contrário, não apenas de constata que o exequente, por via da penhora, beneficia-se de uma preferência em relação aos demais, como também que apenas são formalmente chamados alguns credores especiais<sup>738</sup>.

O art. 245 do CPPT prevê que a verificação e graduação dos créditos convocados tem efeito suspensivo quanto ao seu objeto, sem prejuízo do andamento da execução fiscal até à venda dos bens. Havendo a apresentação de Reclamações, o órgão de execução fiscal, e não o poder judiciário, procederá à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos, que como já discutido, tende a trazer muitas discussões jurisprudenciais, por se tratar de um ato decisório que deveria ficar a cargo do tribunal.

Todavia, os credores podem reclamar da decisão dada pela AT sobre a verificação e graduação de créditos junto ao tribunal tributário de 1ª Instância, o que dará efeito suspensivo à execução fiscal. A Reclamação será apresentada no prazo de 10 (dez) dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões, consoante art. 276 e seguintes do CPPT.

Especificamente, aduz o art. 246 do CPPT que sobre a Reclamação de créditos devem ser observadas as disposições do CPC/13, exceto no que respeita à reclamação da decisão de verificação e graduação, que é efetuada exclusivamente junto ao tribunal.

Em termos gerais, todas as Reclamações contra as decisões dos órgãos da AT durante a execução fiscal se dão com fulcro no art. 278 do CPPT. Infere-se que o tribunal somente conhecerá das Reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido ao final. Antes do conhecimento das reclamações, será notificado o representante da fazenda pública para responder, no prazo de oito dias, ouvido o representante do Ministério Público, que se pronunciará no mesmo prazo.

Não se aplica tão exigência temporal para a apreciação da Reclamação, quando esta se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades: a) inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada; b) imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda; c) incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência; d) determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida; e) erro na verificação ou graduação de créditos. Neste caso,

<sup>738</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p. 356.

a Reclamação segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse caráter. Será caracterizada a má fé, para efeitos de tributação e sanção pecuniária por esse motivo, a apresentação de Reclamação fundamentada na ilegalidade, sem que haja qualquer fundamento razoável. A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela AT.

Os processos que tiverem subido ao Tribunal Tributário de 1ª instância, em virtude de Reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, para decisão da verificação e graduação de créditos, são devolvidos ao órgão da execução fiscal após o trânsito em julgado da decisão, de modo que será assim responsável pelo seu arquivamento.

Levanta-se uma questão mais pormenorizada sobre a possibilidade dos créditos que já gozam de algum privilégio poderem também ser graduados na execução fiscal. O art. 240 do CPPT indica pontualmente os credores que possuem garantia real, ou seja, em sentido estrito: o penhor, a hipoteca e o direito de retenção. A legislação, a ver o art. 733 do CC/66, concede a certos credores privilegiados, independentemente de registros de penhora, um direito de preferência pela qualidade do seu crédito. Embora não esteja pontualmente previsto no CPPT, o STA<sup>739</sup> tem decisão favorável como a proferida no Processo 0173/12 pelo direito dos credores privilegiados solicitarem sua habilitação e a graduação do seu crédito, sob o manto do princípio da unidade do sistema jurídico, e porque se fosse exigido do credor privilegiado que obtivesse alguma penhora ou hipoteca, não teria sentido útil o regime de privilégios creditórios, pois estes passariam a dispor de uma garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio.

Assim posto, o STA no Processo 0648/11<sup>740</sup> também já reconheceu que os créditos garantidos por penhora sobre bens imóveis preferem aos garantidos por hipoteca sobre os mesmos bens, se o registro da penhora tiver sido efetuado antes do registro da hipoteca. E os créditos tributários, relativos a IRC e IRS, apenas gozam de privilégio imobiliário geral, nos termos dos arts. 111 do CIRS e art. 108 do CIRC, não prevalecendo sobre os créditos reclamados garantidos por hipoteca. E se concorrendo à graduação créditos de ambas as proveniências, os créditos pelas contribuições à segurança social logram preferência sobre os créditos de IRS e de IRC.

Este era um problema comum na graduação dos créditos, a saber se um crédito privilegiado teria preferência em relação ao detentor de um direito com garantia real, ou em termos mais

---

<sup>739</sup> STA. Processo 0173/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fb7197e7d79b804a80257a0e004aad5a?OpenDocument&Highlight=0,credor,privilegiado,gradua%C3%A7%C3%A3o>> Acesso em 16 de maio de 2017.

<sup>740</sup> STA. Processo 0648/11. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/89bb2eb1b6c6237e8025799100447fbb?OpenDocument&Highlight=0,credor,privilegiado,gradua%C3%A7%C3%A3o>>. Acesso em 16 de maio de 2017.

exemplificativos, quem teria realmente prioridade de recebimento: a dívida tributária ou uma hipoteca bancária? O TC no Acórdão n. 362/2002<sup>741</sup> entendeu que o privilégio creditório do estado não tem primazia, tendo por base o fundamento do *Princípio da Proteção da Confiança*, ínsito na ideia de que o estado democrático postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhe são juridicamente criadas. Essa decisão, pensa-se, não está voltada ao interesse público, uma vez que a maioria dos contratos com garantia real são formalizados somente por bancos e instituições financeiras, ou seja, estão correlacionadas ao interesse dos mais ricos. Preteriu-se o crédito tributário do estado em favor do banco.

Permite-se, em comparação, que a moradia do indivíduo seja penhorada, mas não que o direito hipotecário do banco seja violado em prol de um clandestino interesse público. Este favorecimento jurisprudencial pode ser fruto da chamada jurisprudência da crise, na época em que foi prolatado o julgado em 2002 (ano do início do Euro em Portugal), e mais que isso, parece um notável favorecimento ao capital dos mais abastados, que dá guarida à jurisprudência.

É fácil ver que do saldo advindo da venda da casa penhorada, o interesse público ficou em segundo lugar, em prol de uma segurança jurídica somente em favor apenas dos bancos. Dá-se assim mais interesse da estabilidade contratual bancária, do que no interesse público prioritário sob o crédito tributário. Evidencia-se também que o crédito tributário advindo de tributos gerados pelo próprio imóvel deveria ter reconhecidamente privilégios sobre todos os demais créditos bancários com garantia real, posto que o imóvel se retornar ao banco, deixará as dívidas tributárias ao antigo proprietário pelo período de vigência da sua posse, o qual certamente nenhum patrimônio terá para quitar. O estado aqui acaba sendo desprestigiado completamente em favor dos bancos.

Um outro ponto que merece destaque é sobre o cônjuge do executado, posto que ele precisa ser chamado à execução fiscal quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registro. Quando tal ato não ocorre, o cônjuge varão ou virago, por interpretação do STA, advinda do Processo n. 0174/06<sup>742</sup> deverá vir ao processo por intermédio de um Incidente (cuja decisão por parte da AT será sindicável por meio de Reclamação) e arguir a nulidade com fundamento na falta de citação válida, invalidando os atos do processo. Embora não seja parte no processo, o STA considerou que seria incompreensível admitir que o cônjuge deduzisse Embargos de Terceiro por não ter sido citado, para depois retirar-lhe a qualidade de terceiro e integrar-lhe como parte.

Aqui, de fato, há uma grande diferença em relação ao ordenamento jurídico brasileiro, onde o cônjuge é efetivamente um terceiro, posto que se admite como forma de chamá-lo a lide a partir da intimação da penhora, quando se tratar de bem imóvel. A meação só responde pelo ato ilícito

<sup>741</sup> TC. Acórdão 362/2002. Disponível: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020362.html>> Acesso em 27 de abril de 2017.

<sup>742</sup> STA. Processo n. 0174/06. Disponível:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/451bb3768c5bec7e80257243004246eb?OpenDocument>> Acesso em 27 de abril de 2017.



quando o credor, no caso o estado, comprovar na execução fiscal, provar que o enriquecimento proveniente do bem penhorado, ou a dívida, aproveitou ao casal (Súmula 251<sup>743</sup> do STJ, do ano de 2001). Já em Portugal, o art. 239, I do CPPT determina que o cônjuge deva ser citado, ou seja, ele passa a integrar o polo passivo da execução fiscal como parte legítima.

#### **4.17 A Venda dos Bens Penhorados**

O art. 248 do CPPT aduz que a venda dos bens penhorados na execução fiscal é feita, preferencialmente, por meio de leilão eletrônico ou, na sua impossibilidade, de propostas em carta fechada, salvo alguma regra legislativa diferenciada.

A rigor, a venda é realizada por meio de leilão eletrônico, que decorre durante 15 (quinze) dias, sendo o valor base o correspondente a 70% (setenta por cento) do valor de venda. O art. 250 do CPPT determina que o valor base para a venda dos imóveis urbanos, inscritos ou omissos na matriz, será o valor patrimonial tributário apurado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis – CIMI. Já os imóveis rústicos terão seu valor base para venda fixados pelo valor patrimonial atualizado com base em fatores de correção monetária. Os bens móveis, diferentemente, terão seu valor base atribuído por avaliação no auto de penhora, salvo se outro valor for apurado pelo próprio órgão da execução fiscal, podendo esse apuramento ser precedido de parecer técnico solicitado a perito com conhecimentos técnicos especializados.

O órgão da execução fiscal é quem promove officiosamente a avaliação dos prédios urbanos ainda não avaliados nos termos do CIMI. Tal avaliação passará a produzir efeitos imediatos em sede do IMI. Este também é uma regra que comporta avaliações sobre a competência tributária, uma vez que a AT passa a ter competência para redefinir o fato gerador do tributo, para mais ou para menos. Uma vez que a legislação que regulamente o CIMI tem critérios objetivos para sua tributação, a avaliação para venda AT não poderia interferir na avaliação já prevista para os prédios urbanos pelas autoridades competentes para calcular o CIMI, por configurar uma interferência no poder de tributar. É certo que no momento de venda de um imóvel diversos fatores mercadológicos modificam o preço do bem, e a tributação não pode ficar à mercê de critérios pouco objetivos e variáveis. Esta regra em nada favorece o contribuinte, e tende a elevar o próprio valor do IMI.

Inexistindo propostas ao valor base de venda feita pelo leilão eletrônica, a negociação passa a ser feita, imediatamente, na modalidade de proposta em carta fechada, que decorre de 15 (quinze) a 20 (vinte) dias, baixando-se o valor base em 50% (cinquenta por cento). Não sendo apresentadas propostas, é aberto novamente um leilão eletrônico, que decorre durante 15 (quinze) dias,

---

<sup>743</sup> STJ. Súmula 251. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011\\_19\\_capSumula251.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_19_capSumula251.pdf)> Acesso em 09 de junho de 2017.

adjudicando-se o bem à proposta de valor mais elevado. O órgão de execução fiscal pode determinar a venda em outra modalidade prevista no CPC/13. Os procedimentos e especificações da realização da venda por leilão eletrônico são definidos por portaria do Ministro das Finanças.

Após o ato de determinação de venda pela AT, proceder-se-á a respectiva publicitação, mediante divulgação através da internet, podendo ser utilizados outros meios de divulgação. Em todos os meios de publicitação da venda incluem-se, por forma que permita a sua fácil compreensão, as seguintes indicações, consoante o art. 249 do CPPT: : a) designação do órgão por onde corre o processo; b) nome ou firma dos executados; c) identificação sumária dos bens; d) local, prazo e horas em que os bens podem ser examinados; e) valor base da venda; f) designação e endereço do órgão a quem devem ser entregues ou enviadas as propostas; g) data e hora limites para a recepção das propostas; h) data, hora e local de abertura das propostas. i) qualquer condição prevista em lei especial para a aquisição, detenção ou comercialização dos bens.

Os bens devem estar patentes no local indicado pelo menos até ao dia e hora limites para recepção das propostas, sendo o depositário obrigado a mostrá-los a quem pretenda examiná-los, durante as horas fixadas nos meios de publicitação da venda.

Os titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no ato da adjudicação. A entrega de propostas far-se-á no local do órgão da execução fiscal onde vai ser efetuada a venda, a qual pode ser igualmente enviada por transmissão eletrônica de dados.

Especificamente, sobre a venda de concessão de minérios, esta é equiparada a um imóvel, devendo, se abranger uma área de vários concelhos, a venda realizar-se no órgão da execução fiscal da área onde se processa a maior parte do processo de exploração. A validade da venda da concessão mineira dependerá posteriormente de uma autorização expressa do Ministro competente, a requerimento do adquirente, a apresentar no prazo de 60 (sessenta) dias após a sua realização.

A venda por outra das modalidades previstas no CPC/13 só será efetuada nos seguintes casos: a) quando a modalidade de venda for a de propostas em carta fechada e no dia designado para a abertura de propostas se verificar a inexistência de proponentes ou a existência apenas de propostas de valor inferior ao valor base anunciado; b) quando os bens a vender forem valores mobiliários admitidos à cotação em bolsa; c) quando for determinado pelo órgão de execução fiscal.

Quando haja fundada urgência na venda de bens, ou estes sejam de valor não superior a 40 unidades de conta (uma unidade de conta em 2017 vale 102 euros), pode o órgão de execução fiscal determinar a venda por negociação particular. Quando tenha lugar a venda por negociação particular, são publicitados na internet, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças, o nome ou firma do executado, o órgão por onde corre o processo, a identificação sumária dos bens,

o local, prazo e horas em que estes podem ser examinados, o valor base da venda e o nome ou firma do negociador, bem como a residência ou sede deste.

Na venda por meio de propostas em carta fechada observar-se-ão algumas regras: a) a abertura das propostas far-se-á no dia e hora designados, na presença do órgão da execução fiscal, podendo assistir à abertura os proponentes, os eventuais reclamantes e quem puder exercer o direito de preferência ou remissão; b) se o preço mais elevado, for oferecido por mais de um proponente, abre-se logo licitação entre eles, salvo se declararem que pretendem adquirir os bens em copropriedade; c) estando presente só um dos proponentes do maior preço, pode esse cobrir a proposta dos outros e, se nenhum deles estiver presente ou nenhum quiser cobrir a proposta dos outros, procede-se a sorteio para determinar a proposta que deve prevalecer.

O art. 255 do CPPT estabelece que quando não houver propostas que satisfaçam o valor base, o órgão da execução fiscal pode adquirir os bens para a fazenda pública, com observância de algumas regras: a) deve ser até ao valor da dívida exequenda e do acrescido, salvo se o valor real dos bens for inferior ao total da dívida, caso em que o preço não deverá exceder dois terços desse valor; b) no caso de se tratar de prédio ou outro bem que esteja onerado com encargos mais privilegiados do que as dívidas ao estado, o direito referido no presente artigo será exercido pelo dirigente máximo do serviço, quando o montante daqueles encargos for inferior a dois terços do valor real do prédio; c) efetuada a aquisição para a fazenda pública, o funcionário competente, quando for caso disso, promove o registo na conservatória; d) o imediato superior hierárquico comunica a aquisição à direção geral do Património.

A venda deve obedecer a algumas formalidades essenciais. Primeiramente, não podem ser adquirentes, por si, por interposta pessoa ou por entidade jurídica em que participem, os magistrados e os funcionários da AT. Não podem ser adquirentes as entidades não residentes submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável ou aquelas cujos regimes jurídicos não permitam identificar os titulares efetivos do capital, como as sociedades anónimas.

Das vendas de bens móveis, efetuadas no mesmo dia e no mesmo processo, lavrar-se-á um único auto, mencionando-se o nome de cada adquirente, os objetos ou lotes vendidos e o preço. Já nas vendas de bens imóveis lavrar-se-á um auto por cada prédio. O funcionário competente passa guia para o adquirente depositar a totalidade do preço à ordem do órgão da execução fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da decisão de adjudicação, sob pena das sanções.

Nas aquisições de valor superior a 500 (quinhentas) vezes a unidade de conta, mediante requerimento fundamentado do adquirente, entregue no prazo máximo de 5 (cinco) dias a contar da decisão de adjudicação, pode ser autorizado o depósito, no prazo de 15 (quinze) dias, de apenas parte do preço, não inferior a um terço, obrigando-se à entrega da parte restante no prazo máximo de até oito meses. Após a efetivação do depósito, juntar-se-á ao processo de execução fiscal um

duplicado da guia. O adquirente, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nunca será dispensado do depósito do preço.

O estado, os institutos públicos e as instituições de segurança social não estão sujeitos à obrigação do depósito do preço, enquanto tal não for necessário para pagamento de credores mais graduados no processo de reclamação de créditos. O adquirente pode, com base no título de transmissão, requerer ao órgão de execução fiscal, contra o detentor e no próprio processo, a entrega dos bens. O órgão de execução fiscal pode solicitar o auxílio das autoridades policiais para a entrega do bem adjudicado ao adquirente. O não pagamento do preço devido, no prazo determinado legalmente, impede o adjudicatário faltoso de apresentar qualquer proposta em qualquer venda em execução fiscal, durante um período de dois anos.

A anulação da venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes: a) de 90 (noventa) dias, no caso da anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objeto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado; b) de 30 (trinta) dias, quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo para submeter a oposição; c) de 15 (quinze) dias, nos restantes casos previstos no CPC/13. O prazo contar-se-á da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do fato que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento. Se o motivo da anulação da venda couber nos fundamentos da oposição à execução, a anulação depende do reconhecimento do respetivo direito suspendendo-se, nos termos do art. 257 do CPPT, o prazo no período entre a ação e a decisão.

O pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da AT que, no prazo máximo de 45 (quarente e cinco) dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto no art. 60 da LGT: 15 (quinze) dias, podendo a AT alargar este prazo até o máximo de 25 (vinte e cinco) dias em função da complexidade da matéria. Decorrido o prazo sem qualquer decisão expressa, o pedido de anulação da venda é considerado indeferido. Havendo decisão expressa, deve esta ser notificada a todos os interessados, no prazo de 10 (dez) dias. Da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda, cabe a apresentação de Reclamação ao poder judiciário. A anulação da venda não prejudica os direitos que possam assistir ao adquirente em virtude da aplicação das normas sobre enriquecimento sem causa.

Extrai-se destas minuciosas regras no CPPT sobre a venda do bem penhorado que se afasta a aplicação suplementar, nesta temática, do CPC/13. O STA já se pronunciou junto ao Processo n. 026/07<sup>744</sup> justificando a especialidade legislativa ante os fins inerentes do processo de execução

---

<sup>744</sup>STA. Processo 026/07. Disponível em:

fiscal, os quais são de natureza pública, para satisfazer as necessidades coletivas, que muitas vezes só podem ser atingidas por via da cobrança coercitiva.

É previsto também o direito de remição na execução fiscal, ou seja, o direito de resgate do débito também é reconhecido, tendo como base os termos previstos no CPC/13. O art. 842 do CPC/13 prevê que ao cônjuge que não esteja separado judicialmente de pessoas e bens e aos descendentes ou ascendentes do executado é reconhecido o direito de remir todos os bens adjudicados ou vendidos, ou parte deles, pelo preço por que tiver sido feita a adjudicação ou a venda. Tal direito de remição pode ser exercido no caso de venda por propostas em carta fechada, até à emissão do título da transmissão dos bens para o proponente ou no prazo cinco dias contados do termo do prazo do proponente ou preferente faltoso, o depósito do preço por este oferecido, independentemente de nova notificação, a ele se fazendo a adjudicação. Nas outras modalidades de venda, até ao momento da entrega dos bens ou da assinatura do título que a documenta.

Aplica-se ao remido, que exerça o seu direito no ato de abertura e aceitação das propostas em carta fechada, a exigência de juntar obrigatoriamente com a sua proposta, como caução, um cheque visado, à ordem do agente de execução ou, nos casos em que as diligências de execução são realizadas por oficial de justiça, da secretaria, no montante correspondente a 5% (cinco por cento) do valor anunciado ou garantia bancária no mesmo valor. O preço deve ser integralmente depositado quando o direito de remição seja exercido depois desse momento, com o acréscimo de 5% (cinco por cento) para indenização do proponente se este já tiver feito o depósito de caução.

Com fulcro no art. 844 do CPPT, o direito de remição prevalece sobre o direito de preferência. Contudo, se houver, vários preferentes e se abrir licitação entre eles, a remição tem de ser feita pelo preço correspondente ao lance mais elevado.

O direito de remição pertence em primeiro lugar ao cônjuge, em segundo lugar aos descendentes e em terceiro lugar aos ascendentes do executado. Concorrendo à remição vários descendentes ou vários ascendentes, preferem os de grau mais próximo aos de grau mais remoto; em igualdade de grau, abre-se licitação entre os concorrentes e prefere-se o que oferecer maior preço. Se o requerente da remição não puder fazer logo a prova do casamento ou do parentesco, é concedido prazo razoável para a junção do respetivo documento.

#### 4.18. A Suspensão da Execução Fiscal

A causas de suspensão da cobrança tributária no ordenamento jurídico português estão disseminadas ao longo de várias disposições normativas nem sempre harmonizadas entre si<sup>745</sup>. Afora dos casos previstos na legislação, quando dolosas, são fundamentos para a responsabilidade tributária subsidiária, dependendo esta da anterior condenação disciplinar ou criminal do responsável, conforme art. 85, n. 3 e 4 do CPPT.

A *primeira condição* que pode ser citada é a de suspensão pela regularização da situação tributária. Caso o contribuinte, consoante art. 199 do CPPT, até a marcação da data de venda do imóvel penhorado faça o requerimento de pagamento em prestações, com garantia idônea ou com isenção de prestação de garantia, ter-se-á a suspensão da execução fiscal. Pode-se enquadrar também a compensação das dívidas, do art. 90 do CPPT, a qual consiste numa força final de extinção das obrigações.

Uma *segunda causa* de suspensão das obrigações tributárias são os contenciosos instaurados que discutam a legalidade da dívida: a) interposição da Reclamação Graciosa, de Impugnação Judicial, de Recurso Judicial que tem por objeto a legalidade da dívida, e desde que tenha sido prestada garantia; b) início de procedimentos de resolução de diferendo no quadro de Convenção de Arbitragem n. 90/436/CEE<sup>746</sup>, sobre a dupla tributação entre os estados da UE; c) prestação de garantia após o prazo para pagamento voluntário, a antes da apresentação de Reclamação Graciosa ou Impugnação Judicial; d) interposição de ação judicial que tenha por objeto a propriedade ou a posse dos bens penhorados, conforme art. 172 do CPPT; e) a penhora em caso de herança indivisa, do art. 232, 'c' do CPPT.

Estas regras de suspensão da execução fiscal do art. 169 do CPPT não se aplicam se o objeto da execução forem dívidas de recursos próprios comunitários. O STA<sup>747</sup> tem compreendido que a norma do número 10, do art. 169 do CPPT, ao afastar a aplicação das normas do mesmo artigo às dívidas de recursos próprios comunitários, está a dizer que a suspensão da execução dessas dívidas não se faz “*apenas*” através da prestação de garantia idônea. O STA aduziu não ver que exigência

<sup>745</sup> No concernente às *infrações (crimes) tributários*, a Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, em seu art. 14, prevê a suspensão da execução da pena de prisão quando: “1 - A suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. 2 - Na falta do pagamento das quantias referidas no número anterior, o tribunal pode: a) Exigir garantias de cumprimento; b) Prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível; c) Revogar a suspensão da pena de prisão”.

<sup>746</sup> CCEE. Convenção da Comunidade Económica Europeia. Disponível em:

<[http://www.parlamento.pt/orcamentoestado/documents/legislacao\\_ppl162/conv90\\_436\\_cee.pdf](http://www.parlamento.pt/orcamentoestado/documents/legislacao_ppl162/conv90_436_cee.pdf)> Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>747</sup> STA. Processo 0302/10. Disponível em:

<[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e154cef0e5bfd5f80257aa2004d1a28?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e154cef0e5bfd5f80257aa2004d1a28?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#_Section1)> Acesso em 21 de abril de 2017.

de mais requisitos para a suspensão da execução fiscal, desrespeite os princípios fundamentais do estado de direito democrático, aí incluindo o princípio da igualdade, porque se trata de normas comunitárias reguladoras de atos com especificidades próprias relativamente aos demais.

A *terceira situação* que enseja a suspensão são os contenciosos instaurados que discutam a própria exigibilidade da dívida. Nesta conjuntura, inclui-se a ação de Oposição à Execução Fiscal, quando for apresentada garantia da totalidade da dívida, nos moldes do art. 212 do CPPT.

Um *quarto momento* são as suspensões derivadas da insuficiência patrimonial ou da insolvência. No primeiro caso, a execução fiscal será “declarada em falhas”, como anteriormente citado.

Já no caso de uma insolvência geral do contribuinte, declarada judicialmente, o credor tributário precisa ser chamado ou convocado para o processo judicial de insolvência, conforme determina o art. 80, ‘1’ e também o art. 181 do CPPT. Após a declaração oficial da insolvência, no que diz respeito aos créditos vencidos antes deste momento, estes terão suspensa a tramitação do processo de execução fiscal o qual será avocado pelo tribunal e apensado ao Processo de Insolvência, onde, o Ministério Público ou mandatário especial, será o responsável para continuar a reclamar o pagamento dos créditos. Mesmo assim, a AT também deverá formalmente reclamar seus créditos para a elaboração da respectiva graduação.

A execução fiscal fica ainda suspensa até à decisão que venha a ser proferida no âmbito dos procedimentos de compensação tributária. Nos casos em que o pedido de compensação é de créditos tributários, e por iniciativa do próprio contribuinte. O art. 90 do CPPT estatui que a necessidade de concordância do credor público, e deverá ser requerida ao dirigente máximo da AT da localidade. A compensação com créditos de natureza não tributária de que o contribuinte seja titular pode igualmente ser efetuada em processo de execução fiscal se a dívida correspondente a esses créditos for certa, líquida e exigível e tiver cabimento orçamental.

No Processo 0375/12<sup>748</sup> o STA selou que após a declaração de insolvência, pode prosseguir contra o insolvente uma execução fiscal por crédito vencido anteriormente a tal declaração, ainda que apenas relativamente a bens adquiridos posteriormente à declaração de insolvência e sem prejuízo das obrigações contraídas junto à fazenda no âmbito do processo de insolvência e da prescrição. Assim, não pode o juiz, sem indagar quaisquer dessas circunstâncias e apenas em face da declaração de insolvência, julgar extinta por inutilidade superveniente da lide a Oposição à execução fiscal deduzida pelo insolvente.

<sup>748</sup>STA. Processo 0375/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c94243d174bbe6e80257ab60056ed37?OpenDocument&Highlight=0,exonera%C3%A7%C3%A3o,do,passivo,restante>> Acesso em 15 de maio de 2017.

Correu bem o STA<sup>749</sup> no Processo 01024/12 ao concluir que: num processo de de insolvência o mais importante não é verificar propriamente “quem” é o sujeito passivo do tributo, mas antes “a quem” deve ser exigido o pagamento do tributo. E do ponto de vista legal, a exigência deve ser feita à massa insolvente para pagamento do IMI se este se reportar ao período posterior à apreensão do bem à sua ordem, sendo, no entanto, indiscutível que pelo IMI referente a imóvel do insolvente liquidado por referência a período anterior à declaração de insolvência será responsável a insolvente. Alguém que está desapossado do prédio e insolvente, obviamente, não tem a necessária capacidade contributiva essencial para o “*preenchimento do conceito de sujeito passivo*” de imposto na sua plenitude, integrando a obrigação de pagamento do tributo.

Inferre-se também como causa de suspensão da execução fiscal, o instituto da “*Declaração de Falhas*”, o qual é o reconhecimento pela AT da inexistência de bens passíveis de penhora por parte do executado. Consoante art. 272 do CPPT será declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência, se verifique um dos seguintes casos: a) demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; b) ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de tributo sobre a propriedade imobiliária (neste caso o órgão competente eliminará na matriz o artigo referente ao prédio desconhecido); c) encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis.

A execução por dívida declarada em falhas prosseguirá, sem a necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo prescrição, logo que haja conhecimento de que o executado, seus sucessores ou outros responsáveis possuem bens penhoráveis ou, logo que se identifique o executado ou o prédio.

Em relação à execução fiscal não se aplica a regra comum do processo civil português da “*exoneração do passivo restante*”, que permite aos devedores uma espécie de perdão em relação aos créditos que não sejam integralmente pagos no processo de insolvência, após toda a liquidação do património do devedor ou nos 5 (cinco) anos posteriores ao encerramento deste. Isso causa na vida real uma grande injustiça pois as pessoas ficam amarradas a essas dívidas, na execução fiscal, pelo prazo mínimo prescricional de 8 (oito) anos, a contar, regra geral, do fato gerador do tributo. Tem-se assim um desrespeito ao princípio da igualdade, pois a legislação trata de forma muito pior a relação entre o fisco e o contribuinte do que entre particulares. Para as dívidas civis o legislador português adotou o *princípio do fresh start*, previsto no art. 235 do Código de Insolvência e

<sup>749</sup>STA. Processo 01024/12. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a70e506b45757cd780257ca6004d8f26?OpenDocument&Highlight=0,exonera%C3%A7%C3%A3o,do,passivo,restante>> Acesso em 15 de maio de 2017.



Recuperação de Empresas – CIRE, que já vigora na legislação norte-americana e na legislação alemã (*Insolvenzordnung*).

À vista disto, uma outra situação de desequilíbrio chama atenção. Para além do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, que será a razão que suporta a exclusão consagrada no art. 245 do CIRE, os créditos tributários estão repletos de privilégios que permitem à AT vê-los liquidados com preferência aos restantes. Assim, e na maioria dos casos, por força destes tais privilégios, a AT acaba por receber os seus créditos mesmo antes do encerramento do período de cessão da exoneração do passivo restante em uma ação de insolvência ou recuperação judicial de empresas.

Soma-se a isto, o fato de que Conselho Europeu por intermédio do Regulamento n. 1346/2000 estabeleceu um regramento uniforme para os processos de insolvência dos países-membros, onde consta que pelo “*Princípio da Prioridade*” a decisão proferida pelo órgão jurisdicional que proceder à abertura em primeiro lugar do processo, deve ser reconhecida automaticamente nos demais estados-membros, e a sua *lex fori concursus* é a que deverá ser aplicada.

Todavia, o art. 2º “i” deste regramento coletivo também estabelece que a lei do estado de abertura do processo determina as condições de abertura, tramitação e encerramento do processo de insolvência, e nomeadamente, as regras de distribuição do produto da liquidação dos bens, a graduação dos créditos e os direitos dos credores que tenham sido parcialmente satisfeitos, após a abertura do processo de insolvência, em virtude de um direito real ou por efeito de uma compensação. Nota-se assim que nos casos envolvendo a insolvência de uma empresa, com repercussão em vários países da UE, ou seja, com empresas de vários países envolvidos, *não há menção de privilégios em prol do crédito tributário*.

Esta é uma situação conflitante, pois em relação ao direito externo Portugal admite que seus créditos tributários fiquem em segundo plano, mesmo que o pedido de insolvência ou recuperação ocorra em solo lusitano, mas quanto ao seu próprio ordenamento jurídico, as dívidas tributárias estão sempre em prioridade, em quase todos os casos de graduação de crédito, inclusive em desfavor do mínimo do próprio contribuinte, como já citado no exemplo do direito à moradia. E além disto, vale ressaltar que em Portugal as garantias dos créditos tributários não estão sujeitas a registro até que seja efetivada alguma penhora.

Diante de todos estes argumentos de que os privilégios creditórios fiscais já encerram em si uma grande dose de desigualdade face ao credor comum, mais beneficiados ainda ficam por serem excluídos da regra de “*exoneração do passivo restante*”.

Sobre o prisma do devedor, em exemplo, uma empresa, se esta, ao sair do processo de insolvência do qual foi alvo, e mesmo que lhe tenha sido concedido a exoneração do passivo

restante com relação aos débitos civis, encontrar-se numa situação muito precária, pois, mesmo que apresente lucros, estes possivelmente serão insuficientes para fazer face às despesas do quotidiano, quanto mais para cumprir com as suas dívidas fiscais. Assim, verificada a falta de bens penhoráveis que constitui uma das situações previstas no art. 272 do CPPT, a execução fiscal não pode prosseguir, suspendendo-se, mas não se extinguindo a obrigação tributária pois, caso a situação financeira do executado mostre melhorias, a execução por “dívidas em falhas” prosseguirá logo que se conheçam bens penhoráveis do executado, conforme estabelece o art. 274 do CPPT.

Não há dúvidas de que manter-se sem prazo final a suspensão de uma execução fiscal, por falta de patrimônio, se embasa no interesse público pela persecução do tributo. Contudo, este não pode ser o único fundamento, pois a possibilidade de a empresa continuar a desenvolver suas atividades é também um fato que também salvaguarda o interesse público, na medida que permite a geração de empregos, o desenvolvimento da economia, a ocorrência de novos fatos geradores fiscais e conseqüentemente, mais tributos, e principalmente, a manutenção de toda a função social que uma empresa gera em seu entorno. A exclusão dos créditos tributários da exoneração do passivo restante é efetivamente uma medida desproporcional, pois o mal provocado com esta exclusão, é muito superior ao bem conseguido com ela.

Dissecando a questão, o capital humano é o que forma a sociedade, e mais do que em qualquer outra época, as empresas privadas buscam aprimorar o investimento sobre as pessoas. O estado não pode andar na contramão por intermédio de cobranças eternas que não possibilitam um término ou uma segunda chance ao contribuinte. Até mesmo as ações penais de horrendos crimes prescrevem, e como reconhecido pelo TC, no Acórdão 297/2016<sup>750</sup>, a prescrição tem o intuito de conciliar o interesse público na perseguição do ilícito penal com o direito do agente de não ser excessivamente protelado pelo estado nas conseqüências dos atos praticados, de modo que possa alcançar a paz jurídica individual em algum momento. A dívida fiscal, no contexto jurídico de Portugal ganha uma plenitude muito maior, de pecado julgado com a condenação eterna de reparação.

O contribuinte é o produto do tipo de estado em que ele está inserido. Se ele é um grande devedor, já está descrito que as possibilidades de legislações conflitantes e fracas fiscalizações fazem dele um contribuinte recalcitrante. E se a pessoa é pobre e também devedora, a responsabilidade mantém-se nas mãos do estado que lhe tributa além do que seus meios de subsistência permitem que contribua para o todo social, de modo que o estado não lhe aplicou corretamente o princípio da capacidade tributária, ou mesmo da igualdade. No fim das contas o contribuinte devedor numa execução fiscal é sempre culpa da atuação estatal que não realizou as

<sup>750</sup> TC. Acórdão 297/2016. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160297.html>> Acesso em 25 de maio de 2017.

cobranças prévias devidamente, em tempo oportuno, deixando muita margem para o contribuinte não pagar, realocar seus recursos, ou mesmo discutir assuntos sem filtros prévios.

#### ***4.19 A Extinção da Execução Fiscal***

O art. 259 do CPPT exige para a extinção da execução fiscal que haja o levantamento da quantia necessária para o pagamento. Se a penhora for de dinheiro, o levantamento da quantia necessária para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido será feito por via de mandado passado a favor do órgão da execução fiscal. Tratando-se de depósito obrigatório na instituição de crédito competente solicitar-se-á a esta a passagem de precatório cheque a favor do órgão da execução fiscal onde correr o processo.

O levantamento da penhora e o cancelamento dos registros dos direitos reais que caducam serão ordenados pelo órgão da execução fiscal se anteriormente não tiverem sido requeridos pelo adquirente dos bens, no caso da venda. A extinção da execução fiscal, como se vê, pode ser feita pelo pagamento coercivo. Se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, e não houver lugar a verificação e graduação de créditos, será aquela declarada extinta depois de feitos os pagamentos.

No despacho que determina a extinção, do qual o contribuinte não precisará ser pessoalmente notificado, o órgão da execução fiscal declarará se foram cumpridas as formalidades legais, designadamente as da conta e dos pagamentos.

É certo que podem ocorrer casos em que a importância arrecadada é insuficiente. Nestas situações, consoante art. 262 do CPPT, sempre que seja ou possa ser reclamado no processo de execução fiscal um crédito tributário existente e o produto da venda dos bens penhorados não seja suficiente para o seu pagamento, a execução fiscal continuará seus termos até integral execução dos bens do executado e responsáveis solidários ou subsidiários.

Quando, em virtude de penhora ou de venda, forem arrecadadas importâncias insuficientes para solver a dívida exequenda e o acrescido, serão sucessivamente aplicadas, em primeiro lugar, na amortização dos juros de mora, de outros encargos legais e da dívida tributária mais antiga, incluindo juros compensatórios.

O montante aplicado no pagamento dos juros de mora não pode, em caso algum, ser superior ao de metade do capital da dívida a amortizar. Se a execução não for por tributos ou outros rendimentos em dívida à fazenda pública, pagar-se-ão, sucessivamente, as custas, a dívida exequenda e os juros de mora. Se a dívida exequenda abranger vários títulos de cobrança e a quantia arrecadada perfizer a importância de um deles, será satisfeito esse documento, que se juntará ao processo. Se a quantia não chegar para pagar um título de cobrança ou se, pago um por inteiro,

sobrar qualquer importância, dar-se-á pagamento por conta ao documento mais antigo; se forem da mesma data, imputar-se-á no documento de menor valor e, em igualdade de circunstâncias, em qualquer deles.

Os juros de mora são devidos relativamente à parte que for paga até ao mês, inclusive, em que se tiver concluído a venda dos bens se a penhora for de dinheiro, até ao mês em que esta se efetuou. O pagamento coercivo é sempre feito através do documento único de cobrança.

Nos casos de extinção da execução fiscal por pagamento voluntário, a execução extingue-se-á na fase em que se encontrar se o executado, ou outra pessoa por ele, pagar a dívida exequenda e o acrescido. Sem prejuízo do andamento do processo, pode efetuar-se qualquer pagamento por conta do débito, desde que a entrega não seja inferior a 1 (uma unidade de conta). Na execução fiscal são admitidos, sem exceção, os meios de pagamento previstos na fase do pagamento voluntário das obrigações tributárias.

Consoante o art. 264 do CPPT, o pagamento de um valor mínimo de 20% (vinte por cento) do valor da dívida instaurada suspende o procedimento de venda desse processo de execução fiscal, por um período de 15 (quinze) dias.

O pagamento voluntário pode ser efetuado a qualquer tempo, mediante a emissão do respetivo documento único de pagamento, mas não susta o concurso de credores se for efetuado após a realização da venda.

Quando tiver sido expedida carta precatória, o pagamento poderá ser feito no órgão de execução fiscal deprecado ou no deprecante. Se o pagamento for requerido perante o órgão da execução fiscal deprecante, este mandará depositar à sua ordem, em operações de tesouraria, a quantia que repute suficiente para o pagamento da dívida e do acrescido. Efetuado o depósito solicitar-se-á de imediato a devolução da carta precatória no estado em que se encontrar e, recebida esta, o funcionário, dentro de 24 (vinte e quatro) horas, contará o processo e processará uma guia de operações de tesouraria, que remeterá à direção geral do Tesouro, com cópia para o processo.

Já no caso de o pagamento ter sido requerido no órgão da execução fiscal deprecado, após o pagamento integral do débito, este juntará à carta precatória o documento comprovativo do pagamento e devolvê-lo-á de imediato ao órgão da execução fiscal deprecante.

O art. 269 do CPPT define que o pagamento voluntário da quantia em dívida implica a extinção da execução fiscal, comunicando-se tal fato ao executado, por via eletrônica. É ainda extinta a execução se, após o pagamento voluntário da totalidade da dívida exequenda e acrescido, em conformidade com o respetivo documento de pagamento integral, se verifique serem devidos juros de mora ou custas, desde que o seu valor total não seja superior a € 10 (dez) euros. A extinção da execução fiscal determina, para todos os efeitos legais, a extinção da dívida de juros de mora ou custas.

Nos casos de extinção por anulação da dívida, o órgão da execução fiscal onde correr o processo deverá declarar extinta a execução, oficiosamente, quando se verifique a anulação da dívida exequenda. Quando a anulação tiver de efetivar-se por nota de crédito, a extinção só se fará após a sua emissão. Na hipótese de a execução fiscal ser extinta por anulação da dívida, ordenar-se-á o levantamento da penhora e o cancelamento do seu registro, quando houver lugar a ele.

#### ***4.20 As Reclamações das Decisões do Órgão de Execução Fiscal***

Uma vez que o processo de execução fiscal apresenta este carácter híbrido, com atos administrativos e judiciais, ainda que sua natureza seja por lei eminentemente judicial, a par de garantir a constitucionalidade desta dicotomia, a legislação prevê que os atos administrativos sejam todos sindicáveis pelo poder judiciário.

Neste interim, o art. 276 do CPPT determina que das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da AT que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância

A *Reclamação* será apresentada no prazo de 10 (dez) dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões. Ela será interposta no órgão da execução fiscal que, no prazo de 10 (dez) dias, poderá ou não revogar o ato reclamado. Caso o ato reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 (trinta) dias.

Pelo art. 277 do CPPT, o tribunal somente conhecerá das Reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido ao final. Antes do conhecimento das reclamações, será notificado o representante da fazenda pública para responder, no prazo de 8 (oito) dias, ouvido o representante do ministério público, que se pronunciará no mesmo prazo.

Esta é uma regra que merece atenção, pois na eventualidade da Reclamação ser posteriormente julgada procedente, o dano já terá sido concretizado contra o contribuinte, pois a penhora e a venda já terão se realizadas, o que traz a imediata certeza de inconstitucionalidade, por ferir os princípios de acesso à justiça e do direito ao pronunciamento eficiente e efetivo pelo órgão jurisdicional em tempo oportuno. Canaliza-se que a decisão precisa ser anterior a finalização do fim almejado sobre a execução fiscal, em ponto de respeito ao contraditório e ampla defesa do executado, principalmente por estar a AT a conduzir o processo de execução fiscal. A celeridade não poder ser uma justificativa para suprimir os direitos fundamentais, posto que o crédito tributário possui, em termos concretos, uma irreal característica de acentuada previsibilidade, diante de tantos vícios que rotineiramente se encontram nos atos da AT.

A intervenção do juiz no processo de execução fiscal já se apresenta em carácter excepcional, a rigor, apenas em situações em que haja a necessidade de contraditar. Se não for dada a resposta em momento adequado, toda a essência original da execução fiscal desjudicializada se corrompe. Como os excessos fiscais são tão frequentes quanto o incumprimento, é muito provável que os contribuintes tendam na mesma frequência a aumentar suas discussões contra os atos da AT. Fosse para pagar o tributo espontaneamente, o contribuinte não aguardaria a citação numa execução fiscal, pois já teria o feito antes. Quando chega ao ponto de propor uma Reclamação contra um provimento da AT no processo de execução fiscal é porque de fato pretende levar até as últimas consequências jurídicas e processuais possíveis seu direito de defesa, de modo que a questão da temporalidade da resposta do estado-juiz é tão importante quanto a própria existência do direito de reclamar.

Em conformidade com o art. 278 do CPPT, todavia, e como exceção, a Reclamação poderá ser conhecida de imediato quando se fundamentar em “*prejuízo irreparável*” causado por qualquer das seguintes ilegalidades: a) inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada; b) imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda; c) incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência; d) determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida; e) erro na verificação ou graduação de créditos.

Este artigo é de constitucionalidade duvidável, pois os atos processuais também podem consubstanciar-se em vícios irreparáveis ao contribuinte. A norma não foi limitada a prejuízos irreparáveis no bem penhorado, na vida do devedor ou de sua família, deixando uma tipicidade completamente aberta ao interprete. Aparentemente, tem-se em voga que o contribuinte estará sempre errado, quando o que se vê, na realidade, são as rotineiras práticas ilegais da AT crescerem ano após ano.

A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela AT. A Reclamação neste contexto seguirá o rito dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter considerar-se-á haver má fé, para efeitos de tributação em sanção pecuniária se for apresentada Reclamação com pedido de urgência sem qualquer fundamento.

#### ***4.21 A Intimação para um Comportamento***

O processo para intimação de um comportamento, como se absorve do art. 147 do CPPT e art. 268, ‘4’ da CRP/76, é um meio processual de controle de omissões, aplicável nas situações em

que a AT se abstém da prática de um determinado ato, materializável numa prestação jurídica, susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Deverá o contribuinte nestes casos apresentar requerimento ao tribunal tributário identificando a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou susceptível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar para solução da questão. A AT pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 (quinze) dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a AT a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adoptar a conduta que se revelar necessária. O juiz poderá incluir a prática de atos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 (trinta) nem superior a 120 (cento e vinte) dias. Neste caso em específico, a decisão judicial especificará exatamente os atos a praticar para integral cumprimento do dever pela AT.

Para as adaptações necessárias, poderão ser tomadas Providências Cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável e a providência requerida. Esta ação não se mistura com o Procedimento de Requerimento de Elementos em Falta, nem com a intimação para a Passagem de Certidão, visto que possuem campos de aplicação distintos.

Em face de situações de silêncio da AT, este instrumento processual constitui, por vezes, a melhor forma de tutela para o contribuinte, posto que pode obter com mais rapidez a vinculação de uma atuação por parte da AT, em prazo especificado pelo tribunal tributário<sup>751</sup>.

A intimação para um comportamento exige o preenchimento de dois requisitos cumulativos, definidos pela jurisprudência: a) a existência de omissão de um dever jurídico por parte da AT susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária; b) e que essa intimação seja o meio mais adequado para assegurar a tutela plena desse direito ou interesse, pressupondo aquela omissão a prévia definição da existência desse dever. Será adequado seu uso quando o direito ou interesse do contribuinte já se encontra definido, não servindo para situações em que não é ainda líquida a situação à qual se pretende a condenação da AT.

#### ***4.22 O Processo para a Derrogação do Sigilo Bancário***

Em algumas situações a AT pode ter acesso às informações bancárias dos contribuintes sem uma prévia autorização judicial, e em outras, contudo, em face de certas peculiaridades, necessitará de tal ordem, conforme art. 63-B da LGT. Em face desta distinção, podem-se vislumbrar literalmente dois tipos de processos tributários.

<sup>751</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p.383.

De acordo com o art. 146-A, ‘2’, alínea ‘b’ do CPPT, tem-se um, para os casos em que a AT pretende solicitar ao tribunal o acesso às ditas informações que o CPPT denomina como “*Pedido de Autorização da Administração Tributária*”, e pelo art. art. 146-A, ‘2’, alínea ‘a’ do CPPT, tem-se outro para as situações em que o contribuinte pretende colocar em crise a decisão da AT de ter acesso aos dados bancários, denominado pelo CPPT como “*Recurso Interposto pelo Contribuinte*”.

Tem-se ainda que dos atos praticados livremente pela AT para a derrogação do sigilo bancário, o art. 63-B, ‘5’ da LGT e também o art. 146-B do CPPT, preveem que estes são suscetíveis de “*Recurso Judicial*” com efeito meramente devolutivo, exceto se a lei exigir que dependa da audiência prévia de familiar ou terceiro quando então terá efeito suspensivo. Aqui, o contribuinte a partir do dia em que foi notificado da decisão administrativa, terá o prazo de 10 (dez) dias para apresentar o Recurso Judicial ao Tribunal Tributário com suas razões de discordância.

Não há como negar que por muitas vezes a jurisprudência portuguesa de apega ao que se pode chamar verdadeiramente de “*detalhes*”, desconsiderando a apreciação de situações muito mais tormentosas. E aqui tem-se um claro exemplo disto. O art. 146-B, ‘3’ do CPPT indica que neste Recurso, o contribuinte já deve fazer-se acompanhar dos respectivos elementos de prova, que se revestem de “*natureza exclusivamente documental*”. O TC, no Acórdão n. 681/2006<sup>752</sup> chegou a conclusão, num controle de constitucionalidade concreto, com eficácia entrepartes, que a restrição nos meios de prova violaria o art. 20, I da CRP/76. Não se vê como o contribuinte poderia embasar suas alegações contra a quebra do sigilo bancário com provas periciais e testemunhais, de modo que a legislação certamente tinha como pensamento a objetividade e a celeridade. Muito mais pernicioso, sublinha-se, pelos contornos de inconstitucionalidade, é proibir o contribuinte de alegar toda a matéria útil de defesa em sede Oposição.

#### **4.23 Dos Recursos dos Atos Jurisdicionais**

Das decisões dos tribunais tributários de primeira instância cabe Recurso, nos termos do art. 279 e seguintes do CPPT, no prazo de 10 (dez) dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo ministério público, pelo representante da fazenda pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o TCA, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para o STA.

Em processo de Reclamação de atos do órgão de execução fiscal não há, em regra, recurso da decisão do tribunal tributário de 1ª instância se o valor da causa não ultrapassar um quarto da

<sup>752</sup> TC. Acórdão 681/2006. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060681.html>>. Acesso em 27 de abril 2017.



alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância consoante arts. 6º, nº 2 do ETAF. Das decisões do TCA cabe Recurso, com base em oposição de acórdãos, nos termos das normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, para o STA.

Será tida como vencida para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa. Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de primeira instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1ª instância.

A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o STA de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil. A sua interposição faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer. O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao ministério público. O prazo para alegações a efetuar no tribunal recorrido é de 15 (quinze) dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente. Na falta de alegações, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido.

Curiosamente, no Brasil, a palavra “deserto” é aplicada de forma diretamente, para os recursos que foram apresentados sem o pagamento das respectivas custas processuais (taxas judiciárias). O termo está até mesmo cunhado na Súmula n. 187 do STJ<sup>753</sup>, do ano de 1997, a qual prescreve que é deserto o recurso interposto para o STJ, quando o recorrente não recolhe, na origem, a importância das despesas de remessa e retorno dos autos<sup>754</sup>.

Adiante, se as alegações do recurso não tiverem conclusões, o recorrente será intimado para apresentá-las, ou, nas palavras do art. 282 do CPPT “*convidar-se-á o recorrente a apresentá-las*”. Se as conclusões apresentadas pelo recorrente não refletirem os fundamentos descritos nas alegações, deverá o recorrente ser convidado para apresentar novas conclusões. Já os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 (dez) dias.

Ainda, prevê o art. 284 do CPPT, a existência do expediente de *Oposição de Acórdãos*. Caso o fundamento do recurso for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição deste recurso

<sup>753</sup> STJ. Súmula 187. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>754</sup> Certamente está Súmula já admite uma revisão uma vez que os recursos ao STJ já são totalmente digitais, não havendo custas de remessa ou retorno.

deve indicar com a necessária individualização, os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, bem com o lugar em que tenham sido publicados ou estejam registados, sob pena de não ser admitido o recurso.

O relator pode determinar que o recorrente seja notificado para apresentar certidão do ou dos acórdãos anteriores para efeitos de seguimento do recurso. Dentro dos 8 (oito) dias seguintes ao despacho de admissão do recurso, o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida. Caso a alegação não seja feita, o recurso será julgado deserto, podendo, em caso contrário, o recorrido responder, contando-se o prazo de resposta do recorrido a partir do termo do prazo da alegação do recorrente. Caso o relator entenda não haver oposição, considerará o recurso findo, devendo, em caso contrário, notificar o recorrente e recorrido para apresentar alegações.

Atinente à questão de mérito, em Portugal também é cabível o controle de constitucionalidade difuso, como causa de pedir em todos os processos judiciais, o que não poderia ser diferente no contencioso tributário. A par disso o STA tem explicitado, como se percebe no Processo n. 0925/2013<sup>755</sup> que a CRP/76 é a norma primária de legislação e, por isso, toda a legislação ordinária, de grau hierárquico inferior terá que poder inscrever-se nos preceitos constantes daquela. Os tribunais não têm o poder de deixar de aplicar uma norma porque a entendem violadora de um conceito jurídico – no caso, sobre o conceito de taxa. Apenas quando esteja em causa o controle difuso da constitucionalidade de uma norma, isto é, quando perante o caso concreto a norma aplicável não seja passível de interpretação conforme à CRP/76 poderão vir a desaplicá-la, na exata medida em que a sua aplicação redunde na violação das regras e/ou princípios constitucionais.

É profícuo destacar também que para o STA, como se retira do julgado no Processo 0608/09<sup>756</sup>, a inconstitucionalidade é um vício gerador não de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental, que são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, como se verifica no atual art. 161 ‘d’ do CPA, posto que são nulos os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.

<sup>755</sup>STA. Processo 0925/2013. Disponível em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1fef0b8c0878b3e780257d8c0057270b?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>> Acesso em 14 de maio de 2017.

<sup>756</sup>STA.

Processo

0608/09.

Disponível

em:

<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/3fdf0640556dc8e2802575fb00486323?OpenDocument&ExpandSection=1>> Acesso em 14 de maio de 2017.

#### **4.24 Os Recursos dos Despachos Interlocutórios na Impugnação**

Os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 (dez) dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o Recurso interposto da decisão final. Tal regra não se aplica caso a não-subida imediata do recurso comprometer o seu efeito útil, e quando o recurso não respeitar ao objeto do processo, incluindo o indeferimento de impedimentos opostos pelas partes, caso em que deve ser igualmente apresentado no prazo de 10 (dez) dias, por meio de requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões.

Em caso de cumulação de Impugnação do despacho interlocutório com fundamento em matéria de fato ou de fato e de direito, e da Impugnação Judicial da decisão final com fundamento exclusivamente em matéria de direito, o recurso do despacho interlocutório é processado em separado.

Seguidamente, o processo subirá ao tribunal superior, mediante simples despacho do juiz ou, em caso de o fundamento assentar em Oposição de Julgados, do relator. Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia da dívida, ou o efeito devolutivo afetar o efeito útil dos recursos.

Recebido o processo no tribunal de recurso, proceder-se-á à sua distribuição, dentro de oito dias, por todos os juízes, salvo o presidente. A distribuição será feita pelo presidente ou, na sua falta, pelo vice-presidente, o juiz mais antigo ou o juiz de turno designado para o efeito, podendo assistir os outros membros do tribunal. Após feita a distribuição, serão os autos conclusos ao relator, que poderá ordenar se proceda a qualquer diligência ou se colha informação do tribunal recorrido ou de alguma autoridade. O relator não conhecerá do recurso se entender que lhe faltam manifestamente os respetivos pressupostos processuais. Do despacho do relator é admitida *Reclamação* para a conferência.

Após, irá o processo com vista ao ministério público, por 15 (quinze) dias, podendo antes o juiz relator mandar pronunciar-se o recorrente e o recorrido sobre a matéria dos autos no mesmo prazo, se o entender necessário à resolução da causa. Ato contínuo, o processo irá sucessivamente a cada um dos juízes adjuntos por 8 (oito) dias e ao relator por 15 (quinze) dias. Lançado o visto do relator, o presidente, no prazo de 10 (dez) dias, designará a sessão em que há de ser julgado o processo, não podendo exceder a segunda sessão imediata.

O julgamento dos processos far-se-á pela ordem da respetiva entrada na secretaria, mas o presidente, oficiosamente ou a requerimento dos interessados, poderá dar prioridade a qualquer processo, havendo justo motivo. E a conta será elaborada no final do processo pelo tribunal que tiver julgado em primeira instância.

#### **4.25 A Revisão da Sentença**

A decisão transitada em julgado em sede de execução fiscal pode ser objeto de uma ação de Revisão de Sentença no prazo de até 4 (quatro) anos, correndo o respetivo processo por apenso ao processo em que a decisão foi proferida. Contudo, apenas é admitida a revisão em caso de decisão judicial transitada em julgado declarando a falsidade do documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou de falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia.

O requerimento da revisão é apresentado no tribunal que proferiu a decisão a rever, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência dos fatos, juntamente com a documentação necessária. Se a revisão for requerida pelo ministério público, o prazo de apresentação do requerimento referido no número anterior é de 90 (noventa) dias.

#### **4.26 As Providências Cautelares**

As providências cautelares aqui expendidas são aquelas que a AT pode adotar, sem dependência de intervenção judicial, nos termos do art. 51 da LGT e que se destinam a garantir o crédito tributário em caso de fundado receio de frustração da cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Correspondem, em suma, a providências de apreensão de bens, direitos ou documentos, ou a retenção, até à satisfação do crédito tributário que se pretende salvaguardar.

Como disposto na lei, as Providências Cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação. Equipara-se à Ação de Medida Cautelar Fiscal no Brasil, com a diferença que o legislador português não determinou quais são os requisitos pessoais e objetivos para sua concessão em desfavor do contribuinte, deixando em aberto a questão com a expressão “*fundado receio de frustração da cobrança*”, uma expressão extremamente subjetiva quando se tem em mente que será a AT e não o poder judiciário a tomar a decisão.

O art. 135 do CPPT estipula que são admitidos no processo judicial tributário duas providências cautelares avulsas: *o arresto e o arrolamento* e para ambas se aplica subsidiariamente as regras do CPC/13.

Para a concessão do *Arresto* é preciso que ocorram, simultaneamente, duas circunstâncias: a) haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; b) o tributo estar liquidado ou em fase de liquidação. Este segundo critério comporta uma carga inóspita em

desfavor do contribuinte ao prever que um crédito ainda não devidamente constituído, possa dar guarida a uma expectativa de direito do estado em detrimento aos princípios do contraditório ainda em realização pela inexistência de finalização do ato de liquidação. O representante da fazenda pública alegará os fatos que demonstrem o tributo ou a sua provável existência e os fundamentos do receio de diminuição de garantias de cobrança de créditos tributários, relacionando, também, os bens que devem ser arrestados, com as menções necessárias ao arresto. Já o *Arrolamento* por ser mais simples e consistir na descrição, avaliação e depósito dos bens, tem como requisito o “*fundado receio*” de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com as obrigações tributárias. O art. 403 do CPC/13 utilizada a expressão “*havendo justo receio*” e estende, consoante art. 406 a aplicação ao arrolamento das mesmas disposições relativas à penhora.

O art. 143 do CPPT prevê ao contribuinte o direito de apresentar uma *Impugnação* no prazo de 15 (quinze) dias a contar do levantamento do auto. Como reveste-se de carácter urgente, precede as diligências respectivas a quaisquer outros atos judiciais não urgentes. Será competente para o conhecimento da Impugnação o tribunal tributário de 1ª instância da área em que a apreensão tiver sido efectuada. Estando pendente processo contraordenacional, a decisão judicial da impugnação do ato de apreensão faz caso julgado, considerando-se sempre definitiva a libertação dos bens e meios de transporte, independentemente da decisão quanto às coimas.

A regra geral, pelo exposto no art. 144 do CPPT, é a de que todas as Providências Cautelares adotadas pela AT podem ser objeto de Impugnação ao poder judiciário competente no prazo de 15 (quinze) dias após a sua realização ou o seu conhecimento efetivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer *ilegalidade*. A Impugnação, por sua vez, não tem efeitos suspensivos, devendo, no entanto, a AT abster-se da prática de atos que possam comprometer os “*efeitos úteis do processo*”. Novamente, a legislação deixa beiradas de atuação contra o contribuinte pela simplicidade genérica do comando normativo, o qual deixa de prever sanções ao estado caso haja prejuízo ao devedor cujo patrimônio foi arrestado ou arrolado, em decorrência de atitudes posteriormente consideradas ilícitas pelo tribunal.

O art. 97, 1, ‘h’, e o art. 145 do CPPT ainda prevê a *Ação de Reconhecimento* de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, proposta por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer. O seu prazo da instauração da ação é de 4 (quatro) anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado. Tal tipo de ação pode ser proposta quando este for o meio processual mais adequado para assegurar a tutela máxima, plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido, e segue os mesmos termos da ação de Impugnação Judicial, considerando-se na posição de entidade que praticou o ato a que tiver competência para decidir o pedido.

Com a Ação para Reconhecimento deve-se formular pedido no sentido de ser definido tal direito ou interesse em virtude da AT não o ter feito. Pressupõe-se, sempre, que tenha havido um ato administrativo em que não foi reconhecido o direito ou interesse em causa. Contudo, seu campo de utilização ainda é muito nebuloso e incerto tanto na jurisprudência quanto na doutrina, por confundirem-se nas interpretações seu uso em detrimento à *Intimação para um Procedimento*, esta, meio mais célere, e sem fase instrutória.

Prosseguindo-se no próximo capítulo, após o estudo da evolução histórica das normas tributárias entre Brasil e Portugal, avaliados os princípios e direitos fundamentais, examinada a estrutura básica dos sistemas tributários, ponderado a respeito do estado na sua função tributária, e verificada a execução fiscal em Portugal, será, por fim, exposta a execução fiscal no Brasil.

## CAPÍTULO V

### A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL

*Sumário: 5.1 Aspectos Introdutórios 5.2 O Conceito de Processo 5.3 Os Princípios Constitucionais do Processo Civil 5.4 Os Princípios Destacáveis às Execuções em Geral 5.5 O Princípio da Executoriedade e o Princípio da Autotutela 5.6 A Posição do STF sobre a Execução Fiscal e os Direitos Fundamentais 5.7 A Proposta de Desjudicialização Parcial os Direitos Fundamentais 5.8 A Representação da Fazenda Pública em Juízo 5.9 O Objeto da Cobrança em Dívida Ativa 5.10 A Citação na Execução Fiscal 5.11 A Cobrança de Valores Ínfimos 5.12 A Discussão Administrativa Prévia da Dívida Tributária 5.13 As Defesas do Contribuinte Judicialmente 5.13.1 A Exceção de Pré-Executividade 5.13.2 Os Embargos à Execução Fiscal 5.13.3 A Ação Declaratória e a Ação Anulatória em Matéria Tributária 5.13.4 O Mandado de Segurança 5.14 Os Privilégios do Crédito Tributário 5.15 Do Pagamento ou Da Penhora 5.15.1 A Impenhorabilidade do Bem de Família 5.15.2 O Redirecionamento para o Sócio 5.16 As Causas de Suspensão 5.17 As Causas de Extinção 5.18 Os Danos Morais 5.19 A Ineficiência da Execução Fiscal no Brasil 5.20 A Não-Intervenção do Ministério Público*

#### **5.1 Aspectos Introdutórios**

Em termos legislativos, os processos de execução fiscal dos países ocidentais, constitucionais, democráticos, de direito, com direitos fundamentais estabelecidos, e uma organização minimamente adequada dos poderes repisam normas muito semelhantes. O direito a notificação para o exercício do contraditório e ampla defesa são bem sedimentados, juntamente com o princípio da legalidade na instituição dos tributos. Isso se verifica tanto no Brasil, quanto em Portugal. As diferenças que se podem verificar entre as comunidades normativas estão situadas notadamente na averiguação da capacidade contributiva do contribuinte, durante as fases de penhoras e expropriações, em conjunto com os mecanismos de defesa que podem ser utilizados pelos contribuintes.

Neste Capítulo será apresentada a forma como o Brasil gerencia a exigência dos débitos dos contribuintes. O objetivo é dar uma firme e fidedigna apresentação à comunidade portuguesa de como a execução fiscal se desenrola diante dos direitos fundamentais acostados no corpo constitucional de 1988.

No Brasil, a execução fiscal é totalmente adstrita ao poder judiciário, regida por uma legislação especial, própria para todas as cobranças em que a administração pública direta figure como sujeito ativo da obrigação inadimplida, e outras da administração indireta como fundações públicas e autarquias que a legislação permita também o uso da execução fiscal. A norma dirigente é a Lei 6830/80, válida, vigente e cujo texto com apenas 42 (quarenta e dois) artigos tem sido considerado recepcionado pela CRFB/88, como afiança o STF em suas interpretações.

A respeito desta norma, o fator legitimidade, com tom na representatividade, precisa ser posto em debate, pois ela veio ao mundo jurídico no ano de 1980, sob o período final da ditadura militar, na presidência do General João Baptista Figueiredo. O grupo de legisladores que votou e aprovou a LEF, portanto, na ocasião, carecia de plena força popular e democrática<sup>757</sup>.

Haveria de se pensar que todas as normas que afetam diretamente a vida da população, assim como a LEF, elaborada em um período tão delicado da história do Brasil, deveriam ser revistas após a promulgação de uma constituição, advinda de um processo livre, democrático e bem representativo, mas isso não aconteceu. O próprio CTN que é do longínquo ano de 1966, e foi elaborado no auge do início da ditadura militar, ainda está vigente em quase toda a sua essência e não foi objeto de uma revisão após 1988, embora a técnica legislativa de organização fiscal tenha sido muito avançada para a época de sua elaboração.

Tem-se assim o encontro de uma problemática severa que é o choque entre a legislação não revista e as escolhas públicas feitas pelos legisladores desde 1988. Se no passado o problema era a falta de liberdades, garantias e direitos, hoje, quase três décadas posteriores, a ferida está no comportamento das pessoas envolvidas no processo de tomada de decisões políticas, no paralelo entre as escolhas individuais e coletivas.

O estado brasileiro avulta no tratamento diferenciado conferido, de um lado ao crédito da fazenda pública, e de outro, ao crédito dos particulares contra a fazenda pública. Com a LEF, o estado investiu-se de um procedimento especial dotado de inúmeras simplificações, muitas vezes radicais e “*duvidosas no merecimento e beliscando a constitucionalidade*”<sup>758</sup> mesclando privilégios demais ao estado. Contudo, a LEF agasalha regras que a distinguem dos ritos ordinários de expropriação e, portanto, demandam uma exegese adequada, com princípios próprios<sup>759</sup>.

Até 1980 as cobranças fiscais eram realizadas com base no bem antigo Decreto-Lei 960/38, com o auxílio do antigo CPC/73, e seguiam basicamente o mesmo ritmo processual das execuções civis contra devedor solvente, realizadas no âmbito privado.

A LEF foi fruto do Projeto de Lei n. 14/1980, precedido de quatro anos de trabalho por parte de uma comissão específica criada para este fim junto ao poder legislativo federal. Mesmo diante do diligente trabalho, a consciência jurídica da época ficou estarecida com o texto do projeto, que sob o pretexto de agilizar a cobrança de dívida ativa e alegação do interesse público, pretendeu, na verdade, impor um diploma legal que destoava completamente da cultura jurídica brasileira da época, muito prolixa e redundante<sup>760</sup>.

<sup>757</sup> ALVES, Mario Moreira e BAPTISTA, Arthur. *As eleições de 1978 do Brasil*. Revista Crítica de Ciências Sociais. 3 de dezembro de 1979. p.29-52. Disponível em: <[http://www.ces.uc.pt/publicacoes/rccs/003/Alves\\_e\\_Baptista\\_pp29-52.pdf](http://www.ces.uc.pt/publicacoes/rccs/003/Alves_e_Baptista_pp29-52.pdf)> Acesso em 09 de maio de 2017.

<sup>758</sup> ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. 11.ed São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2007. p.985.

<sup>759</sup> ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. 11.ed São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2007. p.993.

<sup>760</sup> NICACIO, Antonio. *A nova lei da execução fiscal*. São Paulo: LTr, 1981. p. 09.



A LEF caracterizou-se em comparação com a sua norma antecessora, principalmente, pela simplificação de atos e pelo aumento de dependência das regras processuais civis gerais. Seu propósito era dar mais eficiência na cobrança do crédito estatal, a partir de instrumento especial, dotado de prerrogativas instrumentais próprias.

Já se compreendia que com a aprovação desta norma em 1980, caberia (ou deveria caber) ao juiz da execução fiscal, durante seu trâmite, impedir que sob a invocação do “*interesse público*”, o qual não se pode confundir com o pensamento de alguns burocratas, fossem postergados direitos fundamentais, itens que demonstram o grau de cultura e civilização de uma nação<sup>761</sup>.

Como a competência constitucional processual é da união, e de forma privativa, por força do art. 22 da CRFB/88, entende-se que este instrumento normativo, a LEF, foi recepcionada pela Carga Magna de 1988, com força de lei ordinária, uma vez que não houve previsão diferenciada para que seja regulamentada por lei complementar.

Ao se referir à “*cobrança judicial*” em seu art. 1º, a LEF não se reporta à ação de cobrança, como uma ação de conhecimento que busca a formação de um título executivo judicial consubstanciado em sentença condenatória. Diferentemente, prevê a elaboração pela própria fazenda pública, de um título executivo extrajudicial, com suporte no qual venha, então, deduzir a pretensão de cobrança, no sentido de buscar a satisfação compulsória do montante a ela devido, ou seja, de execução<sup>762</sup>.

Nos termos da legislação atual, a autotutela da fazenda pública se encerra com a emissão do seu título executivo extrajudicial, a CDA, a qual irá aparelhar a execução fiscal, com caráter forçado de busca bens, conduzida exclusivamente pelo poder judiciário. Embora, segundo Francesco Carnelutti “*lo Stato è un creditore que non può aspettare*”, não se pode deixar desamparado na execução fiscal o outro polo da relação tributária, o contribuinte. Ao lado da necessidade de buscar satisfazer o crédito fazendário, surge a necessidade de buscar também o respeito incondicional ao sistema de garantias da relação jurídico-tributária, onde por mais que se propugne pelo interesse público da satisfação do crédito fazendário, não pode a execução fiscal se afastar<sup>763</sup>.

## 5.2 O Conceito de Processo

Diante do aspecto de ação totalmente judicializada que é a execução fiscal no Brasil, não há como dissociar-se dos conceitos processualísticos que lhe são inerentes. Desta maneira, o termo “*processo*” aqui utilizado se delinea sob a perspectiva da *Teoria do Fato Jurídico*, ou seja, é uma

<sup>761</sup> NICACIO, Antonio. *A nova lei da execução fiscal*. São Paulo: LTr, 1981. p.10.

<sup>762</sup> PAULSEN, Leandro e ÁVILA, René Bergmann. *Direito processual tributário*. 2.ed. Brasil, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 167.

<sup>763</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 625-629.

espécie de ato jurídico. E sob o prisma da *Teoria Geral do Processo*, pode-se distingui-lo do “*procedimento*”.

O procedimento seria gênero, de que o processo seria uma espécie. O processo é o procedimento estruturado em contraditório. E cogita-se que haja efetivamente um direito fundamental à processualização dos procedimentos uma vez que dificilmente o particular “falará” com a administração pública, de forma oficial, sem que haja a instauração de um processo, seja ele de cunho administrativo ou judicial. Um processo é uma relação jurídica composta por um conjunto de situações jurídicas, sejam direitos, deveres, competência, capacidades, obrigações, custas, de que são titulares aqueles que forem designados sujeitos do processo.

Para solucionar os litígios, o estado põe à disposição da sociedade três possibilidades de tutela jurídica: cognitiva, a execução e a cautela. O que distinguiria as três são os provimentos judiciais com que o juiz responde ao exercício do direito de ação. O processo é, em regra, um método utilizado para solucionar litígios. Se a lide é de pretensão contestada e a necessidade de definir a vontade concreta da lei, o processo aplicável é o de conhecimento, o que deve culminar por uma sentença de mérito. Se a lide é a pretensão apenas insatisfeita, por já estar o direito do autor previamente definido pela própria lei, como líquido, certo e exigível, sua solução será encontrada pelo processo de execução, que é o mesmo de realizar de forma prática a prestação a que corresponde o direito da parte. Já, a tutela cautelar incide quando, antes da solução da lide, há o risco de alteração no equilíbrio das partes diante da lide<sup>764</sup>.

Com base na teoria tradicional da comunidade jurídica que enquanto o *processo* é uma unidade, como relação processual em busca da prestação jurisdicional, o *procedimento* é a exteriorização dessa relação, por isso, pode assumir diversas feições ou modo de ser. A essas várias formas exteriores de se movimentar o processo, aplica-se a denominação do procedimento, o que seria sinônimo de rito, ou seja, o modo e a forma porque se movem os atos processuais<sup>765</sup>.

O processo deve compreender, minimamente, a três itens: a) a delimitação do fato e do direito, desde as comunicações de procedimento da petição inicial, não as comunicações de vontade e a declaração de vontade, de que nasce a relação jurídica processual, até a apresentação das provas, a qualificação do fato e do direito pela sentença, a execução em si; b) a tramitação que compreende a petição e a citação, que angulariza a relação jurídica processual, a contestação, a *conclusio in causa*, a sentença (portanto, desde as comunicações de vontade do autor e do réu, ou outras figuras processuais, e do juiz, e a declaração de vontade do autor, de que nasce a relação jurídica processual, a citação, que faz o angular autor-juiz, juiz-réu) até a sentença e a eventual sentença no

<sup>764</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 303.

<sup>765</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 304.

recurso ou nos recursos; c) o procedimento, que compreende a regulação, o ato da apresentação dos escritos, da oralidade, as citações, os prazos entre outros atos<sup>766</sup>.

Tem-se assim então que o processo é o método, isto é, é o sistema de compor a lide em juízo através de uma relação jurídica vinculativa de direito público, enquanto o procedimento é a forma material com que o processo se realiza em cada caso concreto. É o posicionamento que dá exterioridade ao processo, ou à relação processual, revelando-lhe o *modus faciendi* com que se vai atingir ao escopo da tutela jurisdicional. É a estratégia que nos diferentes tipos de demandas, define e ordena os diversos atos processuais necessários<sup>767</sup>.

Se as regras de direito objetivo pudessem realizar-se sem dificuldades, com perfeição, por bem dizer consentida e mecânica, seria desnecessário o processo, pois só existiria o direito material. Contudo, isso não é o que se passa, ou porque as leis sejam suscetíveis de leituras diferentes, ou porque sejam, de si mesmas, obscuras e lacunosas, ou porque, no apreciá-las, dado o temperamento de alguns indivíduos, tendem esses a ver, nos textos legais, ou nas regras interpretativas, somente o que serve aos seus interesses. A verdade é que as lutas judiciais são inevitáveis, e constituem o produto mais ou menos constante das organizações sociais. Daí o problema técnico da justiça e o problema da técnica do processo, com as suas fases digeridas por longa e multimilenar experiência humana<sup>768</sup>.

Os direitos fundamentais e o processo devem caminhar de mãos dadas, e de preferência em planície jurídica. Numa proposta democrática, em acordo com a *Teoria Constitucional*<sup>769</sup> do processo, dando um salto epistemológico, não é mais um contrato, não é uma relação jurídica com referência social, não é somente uma situação jurídica, nem tampouco apenas uma instituição, mas é, sem dúvida, um caminho que visa uma decisão obrigatoriamente permeada pelos direitos fundamentais.

Para uma melhor compreensão do significado atual do constitucionalismo contemporâneo ou significado de estado democrático de direito, faz-se necessária a compreensão da relação existente entre a constituição e a jurisdição constitucional. Enquanto a constituição é o fundamento

<sup>766</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao código de processo civil*. Tomo III. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p.458-459.

<sup>767</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 42.

<sup>768</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao código de processo civil*. Tomo III. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p.49.

<sup>769</sup> Há autores que defendem a existência de um pensamento mais moderno a partir da Teoria Neo-Institucionalista do processo, onde se tem um processo constitucionalizante e não um processo já constitucionalizado, na medida que para que se tenham os próprios direitos fundamentais instituídos é preciso de um processo para sua elaboração, o qual de antemão já precisa respeitar os direitos fundamentais. O processo como instituição se infere pelo grau da autonomia jurídica constitucionalizada a exemplo do que desponta no discurso do texto constitucional. “*O Processo (...) não se estabelece pelas forças imaginosa e naturalmente de uma sociedade ou pelo poder de uma elite dirigente ou genialmente judicante, ou pelo diálogo de especialistas, mas se impõe por conexão teórica com a cidadania (soberania popular) constitucionalmente assegurada, que torna o princípio da reserva legal do processo, nas democracias ativas, o êxito fundamental da previsibilidade das decisões*” (LEAL, Rosemíro Pereira. *Teoria geral do processo*. 6.ed. São Paulo: Thomson Job, 2005. p.102).

de validade do ordenamento, a jurisdição passa a ser a condição de possibilidade do estado democrático de direito para a efetivação do processo<sup>770</sup>.

E como todo tributo implica num cerceamento da liberdade do indivíduo de dispor de sua propriedade, quando há uma exigência injusta, é congruente a rebelião contra seu pagamento, a qual, num estado de direito, somente se exerce através de um processo, com procedimentos, os quais serão a arena principal para a busca de uma solução no embate jurídico tributário.

### ***5.3 Os Princípios Constitucionais do Processo Civil***

O art. 1º da LEF determina que as normas do processo civil deverão ser aplicadas subsidiariamente às regras de execução fiscal, a qual por seu caráter conciso e miúdo, serve-se constantemente então dos princípios processuais civis. Todo processo, em destaque os de cunho judicial, deve estar adequado à tutela efetiva dos direitos fundamentais, numa dimensão subjetiva, e além disso, deve estar também estruturado de acordo com os direitos fundamentais, numa dimensão objetiva.

Como no sistema processual brasileiro não se contempla um regime jurídico próprio para as lides tributárias, seja em âmbito administrativo ou judicial, serve-se analogicamente da Lei 9784/1999, que rege o processo administrativo em âmbito federal, o Decreto-Lei 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal federal, o CTN, a LEF e o CPC/15. Esta é uma realidade advinda da ausência de uma justiça tributária especializada, como em exemplo, a justiça federal do trabalho. Assim, todo processo judicial, inclusive o tributário, deve obedecer aos princípios do processo civil plasmados na constituição. E tanto o sistema tributário, como o direito processual civil foram significativamente prestigiados pela CRFB/88, a qual consagrou em seu texto mandamentos de grande alcance e grandeza.

Existe na constituição brasileira muitas normas-princípios, de literal índole processual, no rol dos direitos fundamentais, que obrigam também o magistrado, de ofício, ou a requerimento das partes, ao controle de constitucionalidade difuso das normas processuais quando, em um caso concreto, perceber que uma delas viola a pauta normativa constitucional. Daí surge o *Princípio da Adequação Judicial das Normas Processuais*, que está intimamente relacionado ao controle de constitucionalidade das leis no momento da aplicação – controle incidental e concreto -, e à teoria dos princípios e dos direitos fundamentais, que pregam a eficácia imediata e direta dessas normas (art. 5º, § 1º da CRFB/88: “*As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*”)<sup>771</sup>.

<sup>770</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 27-58.

<sup>771</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Salvador: Podivm, 2016. p.57.

Consagradas as *normas constitucionais processuais* como garantidoras de verdadeiros direitos fundamentais processuais, tem-se como consequências: a) o magistrado deve compreender esses direitos como se compreendem todos os outros direitos fundamentais, e assim, dar-lhes o máximo de eficácia; b) o magistrado afastará, aplicada a máxima proporcionalidade, qualquer regra que se coloque como obstáculo irrazoável/desproporcional à efetivação de um direito fundamental; c) o magistrado deve levar em consideração, na realização de um direito fundamental, as eventuais restrições a estes impostas pelo respeito a outros direitos fundamentais<sup>772</sup>.

Os princípios processuais a seguir mencionados que regem o processo civil são expressamente, direitos fundamentais, por constarem no catálogo do art. 5 da CRFB/88, e assim terem a nítida finalidade de proteger as partes litigantes.

O primeiro princípio processual constitucional que vem à mente no momento de descrição da execução fiscal como cobrança tributária, como processo judicial, é, sem dúvida, aquele esculpido no art. 5º, inciso LIV da CRFB/88, que determina que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. É o chamado *Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição* (*due process of law*), ou também *Princípio do Devido Processo Legal*.

É um princípio de grande envergadura e estruturante das lides processuais administrativas e jurisdicionais, o qual está relacionado obrigatoriamente com outros direitos fundamentais, numa função integrativa, entre eles: legalidade, igualdade, juiz natural, contraditório, ampla defesa, proibição de provas ilícitas, publicidade, decisões motivadas, duração razoável, e acesso à justiça. Deste modo, o princípio do devido processo legal é o mínimo processual de caráter inicial para o desenvolvimento da atuação estatal, notadamente, quando em voga a liberdade e o patrimônio do indivíduo, pois a partir dele criam-se elementos para o ideal de protetividade, em conjunto com os postulados dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Este princípio está interligado com o inciso XXXV, do art. 5º da CRFB/88, o qual prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Tal mandamento refere-se ao direito do indivíduo de socorrer-se do estado sempre que necessitar de um pronunciamento sobre questões de direito. Desenha-se aqui a conjugação do *Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional* com o *Princípio do Acesso à Justiça*. Uma vez provocado, o estado-juiz tem o dever de fornecer àquele que às suas portas bateu uma resposta, mesmo no sentido de que não há nenhum direito a ser tutelado, ou, bem menos, que não há condições de saber se há ou não direito a ser tutelado, isto é, que não há condições mínimas para o exercício da própria função jurisdicional<sup>773</sup>.

<sup>772</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Salvador: Podivm, 2016. p.57.

<sup>773</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2007. p.102.

O NCPC/15 alinhado a este princípio destacou sua aplicação em dois momentos fortes. O primeiro, no art. 26, ao exigir a igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros, residentes ou não no Brasil, em relação ao *acesso à justiça* e à tramitação dos processos, assegurando-se assistência judiciária aos necessitados. E também no art. 319 ao designar que na petição inicial de qualquer processo devem constar obrigatoriamente os nomes, os prenomes, o estado civil, a existência de união estável, a profissão, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, o endereço eletrônico, o domicílio e a residência do autor e do réu, contudo, não haverá indeferimento se por algum motivo a obtenção de tais informações torne impossível ou excessivamente oneroso o *acesso à justiça*.

Na esteira, consta no inciso LV, do art. 5º da CRFB/88 que aos “*litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”. O direito a refutar alegações e produzir provas também se insere assim como um direito fundamental, enaltecendo assim dois princípios distintos, embora com forte conexão. O primeiro deles é o *Princípio do Contraditório*, abalizado na proibição da surpresa, e reflexo da necessidade do indivíduo ser ouvido pelo estado antes de suas decisões, a partir de uma garantia de participação para tentar influenciar a construção da decisão do julgador. Para Didier<sup>774</sup>, este princípio possui uma dimensão substancial que proibiria ao julgador decidir com base em argumento, questão jurídica, ou de fato sob os quais as partes não tiveram a oportunidade dialética de pronunciarem-se nos autos. Há, porém situações excepcionais em que o juiz sem ouvir a parte adversa profere decisão concedendo algum tipo de tutela provisória de urgência ou de evidência. Não há, contudo, violação ao princípio quando justificado o perigo da situação posta em julgamento, preservando-se o exercício do contraditório para momento posterior no processo.

O segundo deles é o *Princípio da Ampla Defesa*, o qual corresponde a possibilidade de utilização dos meios de provas lícitos para a busca da verdade material possível, dentro do processo. O NCPC/15 em vista deste princípio, pronunciou expressamente no seu art. 98, que as pessoas que receberem o benefício da gratuidade da justiça, terá tal direito estendido a todos os depósitos previstos em lei para interposição de recurso, para propositura de ação e para a prática de outros atos processuais inerentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Expõe-se também o inciso LXXVIII, do art. 5º da CRFB/88, o qual define que a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. O *Princípio da Duração Razoável do Processo* impõe que existam limites temporais para que a busca da tutela jurisdicional não traga prejuízos aos interessados diante da morosidade processual. Todavia, tal princípio não se integra com um dever

<sup>774</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Salvador: Podivm, 2016. p.84-86.

de celeridade, pois o processo sob o manto dos direitos fundamentais deve cumprir uma série de atos que compõem o mínimo possível para o seu adequado deslinde<sup>775</sup>. De outra ponta, não pode ser tão complexo e sistemático que aniquile o exercício do próprio direito em pauta.

Dessume-se também o *Princípio da Publicidade Processual*, expresso verdadeiramente como um direito fundamenta, previsto no art. 5º LX da CRFB/88 –ao preceituar que “*a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem*”, conjugado com o art. 93, IX também da CRFB/88 o que determina que “*todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos*”, salvo nos casos em que a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o *interesse público* à informação. Trata-se, inequivocamente, de uma garantia política de que toda a sociedade tenha conhecimento das decisões, posto que se veem do estado, são públicas, e como tal não se admitem julgamentos secretos. Vale mencionar a expressão do célebre pensador da revolução francesa Honoré Gabriel Riqueti de Mirabeau: “*Deem-me o juiz que desejarem: parcial, corrupto, meu inimigo mesmo, se quiserem; pouco me importa desde que ele nada possa fazer senão em público*”<sup>776</sup>.

Extraí-se também como direito fundamental o *Princípio do Juiz Natural*, expresso em dois momentos no art. 5º, tanto no inciso XXXVII: “*não haverá juízo ou tribunal de exceção*”, quanto no inciso LIII: “*ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente*”. Tradicionalmente, tem-se que a autoridade responsável pelo julgamento de um processo deverá preexistir ao fato a ser julgado. Note-se que ao indicar o termo “autoridade” ao CRFB/88 não se limitou a dizer “*juiz competente*”, posto que poderá ser decisor em muitas situações já entabuladas pela legislação órgãos deliberativos administrativos, judiciais, e mesmo privados, como nos casos da mediação e da arbitragem.

O art. 5º, LVI, também traz como regra inafastável de direito fundamental, o *Princípio da Vedação das Provas Ilícitas ou obtidas por Meios Ilícitos*, o qual visa proteger, notadamente a intimidade das pessoas e a solidez processual, a fim d que não violem outros valores supremos expressos ou implícitos na constituição.

Longe do art. 5º, mas também com viés de direito fundamental, tem-se também o *Princípio da Fundamentação das Decisões Judiciais*, esculpido no art. 93, IX o qual apregoa que deverá ser fundamentada todas as decisões, sob pena de nulidade.

O NCPC/15 entabulou em seu bojo princípios constitucionais gerais, afetos a qualquer situação, como de aplicação específica ao processo civil. O art. 1º prevê que o processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos

<sup>775</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I.Salvador: Podivm, 2016. p.98.

<sup>776</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2007. p.102.

na CRFB/88. Desde então não há mais dúvidas de que devem fazer parte do processo civil também o Princípio da Dignidade da pessoa Humana, estipulado no art. 1º, III, da CRFB/88.

O CPC/73 não trouxe em seu bojo, visivelmente, a configuração do princípio da dignidade em prol do jurisdicionado. Sua existência foi prevista em favor da justiça, quando as partes viessem a agir em condutas maléfica ao processo, caracterizando-se “atentado à dignidade da justiça” (arts. 125, 599 e 600). A fórmula do NCPC/15 foi mais distante da antiga, pois mantiveram-se as regras dos atos atentatório à dignidade da justiça, mas em compasso com o art. 1º, III, da CRFB/88, foi previsto explicitamente o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana no art. 8: “*Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência*”. O que se tem agora é uma linha em que o estado não pode violar a dignidade do indivíduo, como uma obrigação negativa, mas também uma obrigação impositiva do dever de promover e efetuar esta dignidade em prol das partes litigantes.

Didier, a seu turno, acredita que embora o NCPC/15 tenha entabulado tal princípio com viés ao ser humano, no processo civil, deve ser estendido a todo aquele que for parte no processo, ainda que com um nível de intensidade diferente, incluindo-se as pessoas naturais, as pessoas jurídicas, condomínios, massas falidas, nascituros, e órgãos públicos<sup>777</sup>.

#### ***5.4 Os Princípios Destacáveis às Execuções em Geral***

Além dos princípios processuais constitucionais acima delineados, há outros princípios informativos do processo civil advindos da própria literatura processual: princípio da boa-fé processual, princípio da busca pela verdade real possível, o princípio da economia processual, princípio da preclusão, princípio inquisitivo e dispositivo.

Humberto Theodoro Júnior<sup>778</sup> bem sintetiza na sua visão alguns princípios primordiais ao processo de execução de natureza civil, como de fato o é também a execução fiscal, quais são: I) toda a execução é de natureza real; II) toda a execução tende apenas à satisfação do credor; III) toda a execução deve ser útil ao credor; IV) toda a execução deve ser econômica; V) toda a execução deve ser específica; VI) toda a execução deve ocorrer às expensas do devedor; VII) toda a execução deve respeitar a dignidade humana do devedor; VIII) o credor tem a livre disponibilidade da execução.

<sup>777</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Salvador: Podivm, 2016. p.79.

<sup>778</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 10.



Quando se afirma que a execução tem natureza real quer-se com isso dizer que no direito processual civil moderno, a atividade jurisdicional executiva incide direta e exclusivamente sobre o patrimônio e não sobre a pessoa do devedor.

A ideia de que toda execução tem como finalidade apenas a satisfação do credor corresponde à limitação que se impõe à atividade jurisdicional executiva, cuja incidência sobre o patrimônio do devedor há de se fazer, em princípio, parcialmente, isto é, não atingindo todos os seus bens, mas apenas a porção indispensável para a realização do direito do credor.

O princípio da utilidade da execução se expressa pela afirmação de que a execução deve ser útil ao credor, e por isso não se permite sua transformação em instrumento de simples castigo ou sacrifício do devedor. Em consequência é intolerável o uso do processo executivo apenas para causar prejuízo ao devedor, sem qualquer vantagem para o credor.

O princípio de que toda execução deve ser econômica significa dizer que deve realizar-se da forma que, satisfazendo o direito do credor, seja o menos prejudicial possível ao devedor. O princípio da especificidade da execução se apresenta no sentido de propiciar ao credor, na medida do possível, precisamente aquilo que se obteria, se a obrigação fosse cumprida pessoalmente pelo devedor.

O princípio do ônus da execução extrai-se do fato de que o fundamento básico da execução, ao lado da existência do título executivo, é o inadimplemento do devedor, ou seja, o descumprimento de uma obrigação líquida e certo em seu termo. Volta-se a execução sempre contra um devedor em mora, e a obrigação do moroso é a de suportar as consequências do retardamento da prestação, de sorte que só se libertará do vínculo obrigacional se reparar, além da dívida principal, todos os prejuízos que a mora houver acarretado para o credor, compreendidos nestes os juros de mora, juros compensatórios, multas, atualização monetária, honorários advocatícios de sucumbência, despesas processuais e eventuais emolumentos cartórios de protesto.

O princípio da disponibilidade da execução reconhece-se ao credor a livre disponibilidade do processo de execução, no sentido de que ele não se acha obrigado a executar seu título, nem se encontra jungido ao devedor de prosseguir a execução a que deu início, até as últimas consequências. Este princípio sofre limitações quando a parte autora da execução é o poder público.

O importante princípio do respeito à dignidade humana entende que a execução não deve levar o executado a uma situação incompatível com a vida. Não pode a execução ser utilizada como instrumento para causar a ruína, a fome e o desabrigo do devedor e de sua família, gerando situações incompatíveis com a dignidade do ser humana, com um mínimo existencial, ou seja, com os direitos fundamentais.

Em outro turno, Luiz Wambier e Eduardo Talamini<sup>779</sup> declaram outros princípios setoriais, de cunho específico, dos processos de execução. O primeiro deles seria o princípio da autonomia da execução, princípio do título, princípio da realidade da execução e da responsabilidade patrimonial, princípio da disponibilidade da execução pelo credor, o princípio da utilidade da execução, e o princípio do menor sacrifício do executado. Este último princípio merece destaque.

Ao lado de toda a preocupação com a efetividade da execução em prol do credor, deve-se buscar sempre um caminho menos oneroso para o devedor, o que está esculpido no art. 805 do NCPC/15, ao citar que quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.

O objetivo da execução civil é a atuação sobre os bens do devedor, mas não se busca com isso uma punição com sanções punitivas, exceto as já fixadas no título executivo. Tal princípio que visa que a execução seja feita de modo menos gravoso possível ao devedor não é mais que um desdobramento do *princípio da proporcionalidade*, posto que havendo a necessidade de sacrifício de um direito em prol do outro, esta oneração há de cingir-se aos limites do estritamente necessário.

É possível enumerar os seguintes direitos em prol do devedor previstos no NCPC/15: a) no art. 847 de pedir a substituição do bem penhorado, no prazo de 10 (dez) dias contado da intimação da penhora, desde que comprove que lhe será menos onerosa e não trará prejuízo ao exequente; b) no art. 848, §2º, de pedir que a penhora pode seja substituída por fiança bancária ou por seguro garantia judicial, em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento; c) no art. 840 § 2º o direito de que os bens sejam depositados em poder do executado nos casos de difícil remoção ou quando anuir o exequente; d) no art. 891 o direito de que será feito lance com preço vil sobre o bem penhorado; e) no art. 916 o direito de no prazo para embargos, reconhecendo o crédito do exequente e comprovando o depósito de trinta por cento do valor em execução, acrescido de custas e de honorários de advogado, requerer que lhe seja permitido pagar o restante em até 6 (seis) parcelas mensais, acrescidas de correção monetária e de juros de um por cento ao mês. Além destas prerrogativas com fulcro no princípio do menor sacrifício ao executado, tem-se também as regras de impenhorabilidade de bens do executado esculpidas no arts. 833 e 834 do NCPC/15 e na Lei 8009/90<sup>780</sup>.

A execução fiscal deve espelhar-se também *Princípio da Eficiência Fiscal* o qual está aludido na ambivalência da obtenção de uma harmonia entre a necessidade de reduzir os custos associados ao sistema de gestão fiscal e a indispensabilidade de se ver realizadas as finalidades desse mesmo sistema, juntamente com a garantia da satisfação dos provimentos financeiros.

<sup>779</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues e TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil*. 12.ed. Vol. II. São Paulo: RT, 2012. p.173.

<sup>780</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues e TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil*. 12.ed. Vol. II. São Paulo: RT, 2012. p.174.

Enquanto limite, o *Princípio da Eficiência Fiscal* pode permitir a própria exclusão da legitimidade constitucional de intervenções legislativas que comportem em decréscimo da eficiência fiscal. A exclusão também do próprio dever de cobrar impostos, o qual ficará mitigado diante do Princípio da Eficiência Fiscal, quando os valores a serem cobrados forem menores que os valores do custo da operacionalização da máquina administrativa fiscal<sup>781</sup>.

As soluções sejam elas de cunho normativo ou administrativo que pressuponham um aumento dos custos do sistema de gestão fiscal quando não acompanhadas de um incremento proporcional ou maior dos resultados obtidos devem ser excluídas. E da mesma forma as soluções que correspondam a uma redução dos custos do sistema fiscal não podem comportar uma diminuição, ainda que menos do que proporcional dos resultados obtidos, ou seja, da arrecadação. Não pode ser promovida a eficiência às custas da eficácia. E neste ponto, está o princípio da eficácia fiscal como limite<sup>782</sup>.

### 5.5 O Princípio da Executoriedade e o Princípio da Autotutela

Há quatro atributos salientes nos atos administrativos: a presunção de legitimidade, a imperatividade, a exigibilidade, e a executoriedade. Esta última qualidade, é aquela pela qual o poder público pode compelir materialmente o administrado, sem precisão de buscar previamente as vias judiciais, para o cumprimento da obrigação que impôs ao jurisdicionado. A análise deste último atributo é muito salutar para o desenvolvimento de uma possível desjudicialização da execução fiscal no Brasil nos moldes semelhantes a que fez Portugal.

A executoriedade, como princípio, permite que o estado por si mesmo, obrigue o administrado a alguma coisa, como, *verbi gratia*, dissolver uma passeada, interditar uma fábrica, se apossar por intermédio de requisição administrativa de bens indispensáveis à população em casos de urgência ou calamidade pública, apreender medicamentos ilícitos, ou destruir produtos falsificados que foram apreendidos. É um *plus* em relação à exigibilidade do ato, posto que a executoriedade não seria do ato em si, mas da pretensão jurídica do ato. A executoriedade do ato depende de lei expressa, e deve servir de condição a eficácia da garantia do interesse público confiado à administração. Todavia, a pessoa não fica ao desabrigo de proteção jurídica, pois a qualquer tempo pode recorrer ao poder judiciário para sustar as medidas executórias<sup>783</sup>.

Da análise das funções administrativas do estado, leva-se ainda à conclusão de que a prática de certos atos executivos pela administração releva-se mais do que possível, quase natural, diante da

<sup>781</sup> SILVA, Hugo Flores da. *Privatização do sistema de gestão fiscal*. Coimbra: Editora coimbra, 2014. p.507.

<sup>782</sup> SILVA, Hugo Flores da. *Privatização do sistema de gestão fiscal*. Coimbra: Editora coimbra, 2014. p.508.

<sup>783</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 390-393.

prerrogativa também do *Princípio da Autotutela*. Desta forma, havendo autorização legislativa expressa que preveja o controle jurisdicional *a posteriori*, nada impediria que a fazenda pública executasse seus créditos pela via administrativa<sup>784</sup>.

Em exemplo, no Recurso Especial n. 1217324<sup>785</sup> o STJ decidiu em 2012 acerca da legalidade de um auto de execução, ato administrativo emanado por autarquia ambiental, o qual determinou o embargo de uma obra privada irregular e sua respectiva e imediata demolição, sem a necessidade de autorização prévia do poder judiciário para tal.

No mesmo sentido o STJ, ao julgar o Recurso Especial n. 1457851<sup>786</sup>, no ano de 2015, destacou a possibilidade de a administração pública agir diretamente e sem ordem judicial para retomar um bem público usurpado por um empreendimento turístico privado. À luz do princípio da autoexecutoriedade dos atos administrativos, este dispensa uma ordem judicial para sua plena eficácia, podendo ser ordenada diretamente pela administração a realização da demolição de construção irregular, desde que precedida de regular processo administrativo. Para a Corte, A retomada de um bem público subtraído contra legem nada sugere de despótico, ao contrário, é uma censura ao comportamento de particular que dele se apropria com exclusividade, prática ética, política e juridicamente inaceitável, pois denuncia privilégio e benefício, comercial ou pessoal, do mais esperto em desfavor de multidão de respeitadores cômicos das prescrições legais. Tal usurpação elimina, às claras, o augusto “*Princípio da Igualdade*” de todos perante a lei, epicentro do estado de direito. Por óbvio, tampouco tolhe o agir da administração a existência de outras ocupações irregulares no local, visto que a multiplicidade de infratores não legitima, nem anistia ou enobrece, pela banalização, ilegalidade estatuída na Constituição ou em lei.

Este julgado pode ser comparado em muitos termos com uma hipotética execução fiscal administrativa no Brasil. O dinheiro do tributo não pago é um recurso do estado que foi retido indevidamente pelo contribuinte. Não existe tributo sem fato gerador, e o fato gerador está, a rigor, interligado com a questão do patrimônio, renda e consumo, ou seja, é um tripé completamente atrelado à fatos geradores eminentemente pecuniários. Se houve a incidência tributária é porque existiram recursos tributáveis, e se a pessoa não entregou espontaneamente estes recursos, que são do estado, este teria, respeitados os direitos fundamentais e os princípios dele decorrentes (*verbi gratia*, devido processo legal, contraditório, ampla-defesa) o poder-dever de adentrar ao patrimônio do contribuinte sem a necessidade de valer-se, obrigatoriamente, do poder judiciário, assim como

<sup>784</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 70.

<sup>785</sup> STJ. Recurso Especial 1217324. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1217324&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>786</sup> STJ. Recurso Especial 1457851. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1251566&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 24 de abril de 2017.

poder adentrar também ao patrimônio público outrora invadido pelo usurpado. É uma questão atinente ao princípio da igualdade, pois a ninguém é dado o direito de sentir-se mais nobre que outro ao ponto de não pagar seus tributos, da mesma maneira que nenhum particular pode usar um bem público de forma exclusiva, em detrimento às demais pessoas. É claro que os direitos fundamentais adstritos devem seguir os atos de cobrança fiscal, seja conduzida pelo fisco, seja pelo poder judiciário.

Seguramente, se com a promulgação da CRFB/88 não existisse já em vigência, desde o ano de 1980, a LEF, naquela ocasião nenhuma constitucionalidade teria sido debatida de plano sobre procedimentos administrativos de cobrança tributária, se estes fossem concomitantemente implementados. A lógica da arrecadação, onde quer que estivesse embasada, iria permear a cobrança nos anos seguintes que chegaram ao hoje. Com o passar dos tempos, pós CRFB/88, as pessoas passaram a usar cada demais os direitos fundamentais como barreira protetora a qualquer atuação do estado, principalmente nos casos que envolvam atos de autoexecutoriedade e autotutela relacionados às obrigações financeiras.

O STJ também proferiu decisão no ano de 2015, em Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1197305<sup>787</sup>, no sentido de que embora sob o manto do princípio da autotutela e da autoexecutoriedade, a administração não pode reter parte de salário de servidor, para compensar pagamentos feitos erroneamente pela própria administração, em meses anteriores. Para a Corte, os descontos das parcelas efetuados unilateralmente pela administração sob a afirmação de que cobertos pelo princípio da autotutela administrativa não se coaduna com o entendimento jurisprudencial de que é incabível a devolução de valores recebidos de boa-fé pelo servidor nas hipóteses de errônea interpretação, má aplicação da lei ou erro por parte do estado, bem como pelo fato de que o ressarcimento ao erário deverá ser buscado pelo ente público mediante ação judicial, não podendo decorrer somente dos princípios da autotutela e autoexecutoriedade.

No Recurso Extraordinário n. 594296<sup>788</sup>, julgado em 2008 pelo STF, num caso muito peculiar foi entendido que a administração pública ao reconhecer ter concedido um benefício remuneratório indevidamente a um servidor público, e decidir por anulá-lo, unilateralmente, em notória autotutela, agiu de forma inconstitucional, uma vez que tal atitude afetou direito individual do servidor, e portanto deveria ter sido precedido obrigatoriamente de um processo administrativo para a aplicação dos princípios do contraditório e ampla defesa.

---

<sup>787</sup>STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1197305. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1197305&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>788</sup>STF. Recurso Extraordinário 594296. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28594296%2EENUME%2E+OU+594296%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zz9hjz8>> Acesso em 23 de abril de 2017.

Em outra situação que merece menção, o STJ no ano de 2015 ao julgar o Recurso Especial 1366338<sup>789</sup> ressaltou mais uma vez que o poder de polícia estatal, ou seja, o poder fiscalizador é inerente ao estado, o que afasta a necessidade de se requerer autorização judicial prévia para a realização de fiscalizações afetas ao órgão público competente. A simples possibilidade do exercício do poder de polícia estatal e da executoriedade dos atos administrativos, excluiria toda e qualquer demanda ajuizada por ente público, porque a propedêutica do direito administrativo atribui o predicado da autoexecutoriedade, em tese, a todo ato administrativo, assim como o poder de polícia constitui-se como prerrogativa inerente e estrutural da administração pública.

Numa conjuntura específica da seara de fiscalização tributária, o STF, ao julgar no ano de 2012 o *Habeas Corpus* n. 103325<sup>790</sup>, compreendeu pela inadmissibilidade dos fiscais fazendários adentrarem em escritório de contabilidade para apreensão de livros sem um mandado judicial. Compreendeu a Corte que o atributo da autoexecutoriedade dos atos administrativos, que traduz expressão concretizadora do “*privilège du préalable*”, não prevalece sobre a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar, ainda que se cuide de atividade exercida pelo poder público em sede de fiscalização tributária. Ocorreu uma equiparação do local de trabalho ao local do domicílio, cuja inviolabilidade é prevista como direito fundamental.

No Brasil, o STF já havia tarimbado no longínquo ano de 1969 a Súmula n. 473<sup>791</sup>, a qual ainda se aplica hoje com muito vigor, e expressa a ideia de que a administração pública pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou mesmo revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Com efeito, a existência de um procedimento juridicamente específico, adequado, que obedeça aos princípios constitucionais do processo, e que se sujeita ao controle jurisdicional em algum momento, já é por si só um direito de dimensão exponencialmente democrática nos estados atuais.

Em comparação, a CRP/76 prevê explicitamente no art. 268, n. ‘4’ que é garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de

<sup>789</sup>STJ. Recurso Especial 1366338. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1366338&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>790</sup>STF. Habeas Corpus 103325 Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28103325%2EENUME%2E+OU+103325%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/glxle8r>> Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>791</sup>STF. Súmula 473. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2828473%2EENUME%2E%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas&url=http://tinyurl.com/hqyxjln>> Acesso em 22 de maio de 2017.

quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas. É um princípio muito assemelhado ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional do direito brasileiro, previsto no art. 5º, XXXV da CRFB/88. A garantia constitucional de ambos os países veda a criação de um contencioso administrativo que em a última palavra caiba à administração.

Objetivamente, a execução fiscal não se destina em sua essência à resolução do conflito de interesses, mas à realização de um direito previamente reconhecido. Deste modo, o que se mostra realmente relevante é se o processo executivo assegura ao contribuinte seu direito à citação, ao conhecimento de todos os atos praticados, e o acesso aos fáceis meios de impugnação. Longe de ferir o princípio da separação de poderes, a prática de atos executivos pela administração implica em colaboração com a justiça em prol exclusivo da coletividade<sup>792</sup>.

Um outro álabe retórico para a aplicação dos *Princípios da Autotutela e da Executoriedade* é a *Teoria dos Poderes Implícitos*, resultante de um julgamento Suprema Corte dos EUA, no ano de 1819, onde foi discernido que ao conceder uma função a determinado órgão ou instituição, a constituição de um país também lhe confere, *implicitamente*, os direitos aos meios necessários para a consecução desta atividade. Costumeiramente aplicada no direito processual penal, esta teoria tem força para permitir que o estado, com respeito aos direitos fundamentais, dê abrigo a atos que fomentem a eficiência da administração pública na cobrança tributária

### **5.6 A Posição do STF sobre a Execução Fiscal e os Direitos Fundamentais**

Há como dito anteriormente, muitos mais julgados sobre a execução fiscal e os direitos fundamentais advindos da STJ, do que da corte constitucional de onde deveriam sair efetivamente as mais importantes diretrizes. Notadamente, esta também foi uma constante apurada entre o TC e o STA em Portugal.

No Brasil, uma das explicações para este fenômeno é que o STF<sup>793</sup> tem considerado nas ações que lá chegam, que os assuntos sobre a lei de execução fiscal não são, a rigor, de sua competência examinadora, mas sim do STJ, assentando que a legislação federal é que deve responder aos problemas afetos à LEF, sem a necessidade de uma averiguação paradigmática junto à CRFB/88.

Mencionam-se, em exemplos, as situações que o STF em matéria de execução fiscal eximiu-se de julgar, por considerá-las de cunho totalmente *infraconstitucional*: a) controvérsia relativa à

<sup>792</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 77.

<sup>793</sup> STF. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28execu%E7%E3o+fiscal+%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/lkydnee>> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

extinção da execução fiscal de créditos de conselho de fiscalização profissional (autarquias federais) em função do valor irrisório do débito executado; b) discussão sobre a possibilidade, ou não, do conhecimento de ofício da incompetência para o processamento de execução fiscal ajuizada em local diverso do foro do domicílio do réu, fundada na interpretação do CPC; c) demanda a respeito da legitimidade de penhora de dinheiro ou outros ativos financeiros pelo sistema eletrônico do denominado Bacen-Jud, independentemente do prévio esgotamento das vias extrajudiciais para localização de outros bens penhoráveis; d) questão que tem por objeto a possibilidade de se prosseguir uma execução fiscal lastreada em CDA, supostamente ilíquida, por estar cobrando taxa já declarada inconstitucional pelo STF; e) lide sobre a concessão ou não de efeito suspensivo aos Embargos em execução fiscal, com aplicação subsidiária das normas do processo civil, o qual possibilita os Embargos mesmo sem a garantia do juízo, ainda que não haja a suspensão da execução fiscal; f) debate sobre a possibilidade ou não de nomeação de um precatório (créditos judiciais que o particular tem a receber do poder público) à penhora.

Em outro turno, citam-se também os assuntos em que o STF reconheceu a sua importância constitucional, afetos à execução fiscal, interligando-os com os direitos fundamentais, e que estão a espera de uma definição (podendo inclusive tornarem-se súmula vinculante): a) debate sobre a LEF que afirma ser incabível a propositura de recurso de apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 (cinquente) ORTN's (Tema 408); b) discussão sobre o marco inicial previsto na LEF para a contagem do prazo de que dispõe a fazenda pública para localizar bens do executado, antes que seja declarada a prescrição intercorrente e extinto o processo; c) o interesse de agir do município em face da aplicação de critérios estaduais de valor ínfimo para a dispensa do ajuizamento das execuções fiscais (Tema 109); d) o desmembramento de um município e as consequências sobre a competência tributária para instituição e cobrança dos tributos e ajuizamento das execuções fiscais; e) legislação sobre limites territoriais municipais e a competência tributária; f) reserva de lei complementar para dispor sobre prescrição intercorrente no processo de execução fiscal (Tema 390); g) definição do legitimado ativo para propor a execução de crédito decorrente de multa aplicada por Tribunal de Contas estadual a agente público municipal, em razão de danos causados ao erário municipal (Tema 642); h) extinção da execução fiscal por falta de interesse de agir, em razão do valor irrisório do débito, com base em legislação federal (Tema 292); i) impossibilidade da decretação de ofício da prescrição de crédito tributário em execução fiscal sem a manifestação da fazenda pública (Tema 151).

Um relevante caso que merece ser individualmente citado, foi a decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário 601314<sup>794</sup>, em regime de repercussão geral, que concluiu após anos de

<sup>794</sup>STF. Recurso Extraordinário 601314. Disponível em:



debates pela constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/2001, e conseqüentemente sua não violação aos direitos fundamentais do contribuinte. Esta norma contém regramento específico que permite à administração pública requisitar de instituições bancárias informações financeiras sobre os correntistas, sem ordem judicial. Para a maioria dos onze ministros do STF tal norma não fere a CRFB/88, que em seu art. 5º XII prevê como direito fundamental o “*sigilo de dados*” do indivíduo, uma vez que não há uma quebra efetiva do sigilo bancário, mas sim uma transferência do sigilo da órbita bancária para órbita fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros, uma vez que há obrigação legal de que o fisco preserve e proteja os dados do contribuinte.

Este entendimento do STF tem aplicação direta às execuções fiscais, uma vez que muitos procedimentos administrativos que culminaram em lançamentos fiscais e conseqüentemente em execuções fiscais foram permeados por informações obtidas pela autoridade fiscal junto aos bancos, sem autorização judicial, mas também sem a abertura de um processo administrativo, que fundamentasse o acesso às informações. Diante desta situação, todo o crédito tributário constituído estará eivado de nulidade em forma absoluta com a conseqüente extinção de todas as execuções fiscais lastreadas em informações obtidas se bancos sem o cumprimento das devidas formalizadas.

Contudo, aqui vale uma reflexão prática: embora os dados do contribuinte sejam, e devam ser, secretos para a população em geral, a execução fiscal é um processo público, a que todos podem ser acesso. Em que pese não haver previsão legal de que os processos administrativos que deram ensejo ao lançamento tributário sejam juntados à ação, mas tão somente à CDA não é incomum ver tais documentos trazidos aos autos para novas apreciações judiciárias, principalmente quando da apresentação de Embargos à execução fiscal pelo contribuinte executado. Diante desta situação, caberá ao contribuinte para se proteger da divulgação inesperada de seus dados pelo acesso de muitos ao processo, que solicite a determinação de sigilo processual. Muito comumente, quando a execução fiscal tem ordem de penhora de bens Renajud, o juiz de ofício concede sigilo ao processo judicial, a fim de que a declaração de imposto de renda do executado não fique exposta, contudo, não há obrigatória norma neste sentido.

A decisão do STF levou cerca de quinze anos para ser proferida, pois desde a edição da norma no ano de 2001, sua constitucionalidade foi contestada diuturnamente. Houve a ressalva de que estados e municípios deverão vir a estabelecer um regulamento próprio sobre o tema, assim como fez a união através do Decreto 3.724/2001. Esta regulamentação deverá conter garantias ao indivíduo investigado administrativamente, quais sejam: pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança no procedimento administrativo instaurado; a prévia notificação do contribuinte quanto a instauração do processo e a todos os demais

atos; sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico; existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso; estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de desvios.

Soma-se a isso a necessidade de haver processo administrativo instaurado para a obtenção das informações bancárias dos contribuintes, devendo-se adotar sistemas certificados de segurança e registro de acesso do agente público para evitar a manipulação indevida dos dados e desvio de finalidade, garantindo-se ao contribuinte a prévia notificação de abertura do processo e amplo acesso aos autos, inclusive com possibilidade de obter cópia das peças. Foi reconhecido que a Lei Complementar 105/2001 confere efetividade ao dever geral do indivíduo de pagar impostos. Analogicamente, citaram os ministros o caso da inspeção de bagagens em aeroportos que embora seja um procedimento bastante invasivo, é medida necessária e indispensável para que as autoridades alfandegárias possam fiscalizar e cobrar tributos. O direito fundamental à intimidade e à privacidade não tem caráter absoluto. O mundo evoluiu e ficou evidenciada a efetiva necessidade de repressão aos crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo, delitos que exigem uma ação mais eficaz do estado, que precisa ter instrumentos para acessar o sigilo a fim de evitar ações ilícitas principalmente na esfera tributária.

### ***5.7 A Proposta de Desjudicialização Parcial os Direitos Fundamentais***

Como visto anteriormente neste trabalho, Portugal possui a maior parte do processo de execução fiscal conduzido pela própria AT, sem que com isso se percam direitos fundamentais ao contribuinte, uma vez que todos os atos da AT são sindicáveis junto ao poder judiciário. A constitucionalidade das normas portuguesas sobre esta temática foi reconhecida pelo TC, e até hoje, “*ainda*”, nenhuma alegação de afronta à direitos humanos ou aos direitos fundamentais sobre esta reserva de atuação foi prenunciada pelo TJUE.

Diante de tantos dados estatísticos indicados anteriormente neste trabalho, que demonstram a falta de eficiência dos processos judiciais de execução fiscal no Brasil, é pouco lógico que o estado informatize a localização de devedores para a citação, que atribua mais tecnologia aos cadastros de bens penhoráveis no âmbito do poder judiciário, como carros, dinheiro e imóveis, (como os sistemas Infoseg, Bacenjud e Renajud), se todos estes atos não tem conteúdo jurisdicional, e são de interesse exclusivo do credor, ou seja, da fazenda pública. Assim, a chamada “*desjudicialização*” de partes dos atos da execução fiscal revela-se muito mais racional, já que é pouco produtivo abarrotar o poder judiciário com procedimentos administrativos, que não envolvem o contraditório e a ampla-defesa de antemão<sup>795</sup>.

<sup>795</sup>CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 58.

A regras do processo civil preveem que no momento do ajuizamento da execução fiscal o ente público já informe na petição inicial, se desejar, quais os bens passíveis de penhora em nome do executado. Todavia, os três sistemas cima mencionados - Infoseg, Bacenjud e Renajud - são todos atualmente de uso exclusivo do poder judiciário. Caso a fazenda pública tive acesso de antemão a estas informações, antes mesmo de uma proposta concreta de desjudicialização da execução fiscal, já traria mais agilidade a todo o processo de cobrança.

Convém destacar que o órgão que realiza o lançamento tributário, ou mesmo a aplicação de multas, não é o mesmo órgão que providenciará a cobrança, posto que as Procuradorias responsáveis pelo ajuizamento das ações têm caráter e competências personalizadas e distintas. As execuções fiscais somente são ajuizadas por advogados, investidos no cargo de Procuradores, seja municipal, estadual, distrital ou nacional. Essa separação de funções traduz-se em certa dose de autonomia procedimental. Em exemplo, se a Secretaria da Fazenda Estadual, responsável pela constituição do crédito tributário, remete à Procuradoria Estadual CDA's prescritas para o ajuizamento, cabem aos procuradores a análise e devolução ao órgão competente, com a indicação de investigação para a responsabilização pessoal do agente.

Na hipótese futura de um total ou parcial desjudicialização da execução fiscal, é muito provável que as Procuradorias venham a conduzir inicialmente os processos, o que em muitos locais do Brasil, já acontece mediante convênio entre o poder judiciário e os órgãos do executivo. Procedimentalmente, funcionários são cedidos ao poder judiciário para realizarem todos os atos processuais, mantendo-se um servidor do poder judiciário como responsável, tudo sob a condução de um juiz de direito.

É salutar afirmar que a transferência de atos da execução fiscal para a própria fazenda pública, não assegurará de antemão maior eficiência, pois há outros fatores que prejudicam a eficiência das cobranças, como a estrutura dos órgãos, que hoje é insuficiente para tantas funções hoje já cometidas. É preciso simplificar também por intermédio da legislação muitos atos e otimizar funções, principalmente através do bom uso da tecnologia<sup>796</sup>.

O objetivo da desjudicialização não pode ser simplesmente desafogar o poder judiciário, pois fosse somente assim, bastaria a transferir por convênios, mais servidores do poder executivo para auxiliar o poder judiciário nas varas das fazendas. O cerne da questão é melhorar e desburocratizar a forma como a ação de execução fiscal hoje é realizada, a fim de comprimir atos, agilizar procedimentos, focar nos devedores solventes, e nos valores de real envergadura.

O ponto que salta aos olhos no Brasil ao falar-se da desjudicialização mesmo somente de alguns atos da ação de execução fiscal estaria centrado num eventual desrespeito aos direitos fundamentais, tais como o princípio da reserva de jurisdição, também corolário com o princípio da

<sup>796</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 58.

separação dos poderes, o princípio do acesso ao judiciário, ou seja, da inafastabilidade do controle jurisdicional, e o princípio do devido processo legal.

Sobre o *Princípio da Separação dos Poderes*, em defesa aos receios, vale ressaltar que o conceito de estado democrático de direito está vinculado à uma ideia de limitação das funções de todos os poderes estatais, impedindo a criação de um “superpoder”, relacionando-se assim diretamente ao princípio da separação dos poderes. Tanto a CRP/76, em seu art. 111, quanto a CRFB/88, em seu art. 2º, entabulam a divisão dos poderes entre os órgãos de soberania do estado. Assim, deve-se aferir sempre se há correspondência entre o órgão e a função, associando-se ao princípio da reserva de jurisdição, e se haveria algum tipo de impedimento do controle judicial dos atos praticados pelo poder executivo, afetando as garantias individuais de acesso ao judiciário, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Não há assim nenhuma disposição na CRFB/88 que trate diretamente sobre a execução fiscal, nem há mandamento expresso que atribua competência absoluta para que uma cobrança fiscal seja feita exclusivamente dentro das atribuições do poder judiciário. Logo, não se verifica de antemão qualquer dano constitucional ao princípio da separação dos poderes pela transferência de alguns atos de cobrança do poder judiciário ao poder executivo.

A Autotutela no caso da execução fiscal não seria uma violação ao princípio da separação dos poderes pela execução própria de atos estritos à administração, pois esta não terá palavra final para dirimir conflitos de interesses entre as partes, e mesmo frente a terceiros. Onde a imparcialidade se revele mais que fundamental, caberá sempre a reserva de jurisdição exclusiva ao poder judiciário.

Confere-se que apesar do princípio da separação das funções dos poderes estar consagrado nas constituições da maioria dos estados europeus, a configuração da divisão das funções entre eles varia de forma significativa. Em exemplo, na Espanha, a divisão das funções entre os poderes implica na impossibilidade de intervenção judicial durante a prática do ato administrativo. Qualquer tipo de controle somente é feito posteriormente, após o ato já estar efetivamente produzido, e mesmo após a abertura do contencioso-administrativo, não há paralização do desenvolvimento da autotutela da Administração, a qual pode continuar executado os atos, inclusive por ação de ofício, tanto o ato impugnado, quando novos atos consequentes do mesmo<sup>797</sup>.

O óbice maior de discussão estaria está no art. 5º, inciso LIV da CRFB/88 “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, ou, Princípio do *Devido Processo Legal*. Não há este artigo expresso na CRP/76, o que facilitou a implantação do sistema de desjudicialização no país e o reconhecimento de não inconstitucionalidade pelo TC. No Brasil, contudo, diante desta regra de direito fundamental, sabendo-se que o *processo legal* é conduzido

<sup>797</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 71.

exclusivamente pelo poder judiciário, não poderia o poder executivo gerir a execução fiscal até o final, como ocorre em Portugal, por conta da impossibilidade de expropriação patrimonial pela própria autoridade fiscal. A partir da citação poderia o fisco tão somente vir realizar a penhora administrativa, mas a expropriação, no caso o leilão, obrigatoriamente, haveria de manter-se a cargo do poder judiciário por firmar-se num ato de privação de um bem.

Aqui também está agremiado o *Princípio da Reserva de Jurisdição*, do art. 5º, inciso XXXV da CRFB/88, que como direito fundamental aduz que a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito, ao considerar-se que o “*devido processo legal*” acima mencionado é um instrumento de atuação exclusiva por parte do poder judiciário.

Não obstante, consigna-se que tal pressuposto constitucional em nenhum momento indica que o processo judicial precisa ser inteiramente tutelado pelo poder judiciário, mas dá a direção de que o pronunciamento final deve ser feito obrigatoriamente pelo poder judiciário, e que o trâmite deste processo tenha por garantia a aplicação de outros direitos fundamentais, quais sejam em prioridade: o direito ao contraditório e o direito à ampla defesa. O princípio do devido processo legal é assim substancial e transfigura-se na verdade do exercício das garantias processuais.

O STF já compreendeu que o princípio de reserva de jurisdição não é absoluto, como também não são via de regra, todos os outros direitos fundamentais. Ao julgar a Sentença Estrangeira n. 5206<sup>798</sup>, nos idos dos anos de 2001, o STF considerou constitucional a Lei 9307/96, mais conhecida como a Lei de Arbitragem. A manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofenderiam o art. 5º, XXXV, da CRFB/88.

Sob o ângulo constitucional do livre acesso ao poder judiciário, as garantias constitucionais do direito de petição e da inafastabilidade da apreciação do poder judiciário, quando se trata de lesão ou ameaça a direito, podem exigir, para o seu exercício, a observância do que preceitua o direito processual, como as condições legais de admissibilidade da ação e os pressupostos processuais, conforme decisão proferida pelo STF, na Petição n. 4556, julgada no ano de 2009<sup>799</sup>.

Há um caso que merece uma descrição destacada: o Agravo de Instrumento n. 663578<sup>800</sup> julgado no ano de 2009 pelo STF. A Corte compreendeu, em caso específico, pela

<sup>798</sup> STF. Sentença Estrangeira 5206. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5206&classe=SEAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

<sup>799</sup> STF. Petição 4556. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4556&classe=PetAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

<sup>800</sup> STF. Agravo de Instrumento 663578. Disponível em:



introduziu por emenda a aplicação do “*due process of law*”, tipificada pela proibição de que qualquer estado crie ou execute qualquer lei restringindo os privilégios ou imunidades das pessoas, nem prevê qualquer pessoa da vida, liberdade ou propriedade, sem processo legal regular, nem negue a qualquer pessoa dentro de sua jurisdição a igual proteção das leis<sup>802</sup>.

As correntes doutrinárias que se começam a moldar são cada vez mais pela diminuição da busca pela intervenção exclusiva do poder judiciário, com enfoque em mediações e arbitragens, e na maior participação da sociedade nos julgamentos, principalmente, em âmbito administrativo.

Um exemplo disto no Brasil é a figura dos Conselhos de Contribuintes, grupos formados pelo poder executivo, responsáveis por julgamentos ainda na esfera administrativa de questões tributárias, e que se encontram em muitos municípios, nos estados e da união (cujo nome é CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>803</sup>). Formados normalmente pelos servidores públicos, por contribuintes, e outros representantes da sociedade civil organizada, estes membros do Conselho não possuem nenhuma relação com o poder judiciário, e atuam somente na esfera administrativa. Nem mesmo a obrigatoriedade da existência da criação destes conselhos, por falta de previsão constitucional. Todavia, considerando o elevado e notório grau de especialidade das decisões, estas costumam influenciar muito nas revisões feitas pelo poder judiciário. Como toda decisão administrativa, os pronunciamentos dos Conselho podem ser revistos judicialmente, ou seja, anulados ou mesmo confirmados.

Vale sobrelevar que o art. 156, IX, do CTN prevê que o crédito tributário se extingue quando não houver mais possibilidade de reforma da decisão administrativa, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória. Isso significa dizer que a decisão administrativa de um Conselho também transita em julgado e sofre a preclusão da coisa julgada. Isso significa dizer que enquanto a decisão não é proferida, o crédito é suspenso, consoante art. 151, III do CTN. Após a decisão, se contrária aos interesses do contribuinte, haverá o prazo prescricional de cinco anos para buscar a sua anulação junto ao poder judiciário. Todavia, se a decisão do Conselho for a favor do contribuinte, de modo que o tributo venha a ser anulado com base em ilegalidade, ou mesmo, inconstitucionalidade latente, a decisão extinguirá o crédito tributário. A fazenda pública, por sua vez, deverá respeitar a decisão do Conselho. Noutra giro, se o Conselho decide a favor do contribuinte, sobre matéria ainda pendente de julgamento no STF, esta decisão poderá ser reanalisada posteriormente pelo poder judiciário a todo o tempo, se depois for reconhecido entendimento em favor da fazenda pública. Em 2012, o STF no julgamento do Agravo Regimental n. 204107<sup>804</sup> entendeu a Corte que a administração pode buscar a tutela jurisdicional,

<sup>802</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. II. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 261.

<sup>803</sup> CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/>> Acesso em 11 de maio de 2017.

<sup>804</sup> STF. Agravo Regimental 204107. Disponível em:

contrariando decisão definitiva do Conselho de Contribuinte. E no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 645000<sup>805</sup>, compreendeu também que é possível reavaliar os atos de lançamento de crédito tributário extintos pelo Conselho na eventualidade de ser necessário algum controle de critérios de validade, inserindo-se aqui “*a legalidade e a constitucionalidade*”, mas nunca por critérios de conveniência ou oportunidade.

Os Conselhos, como órgão deliberativos, desenvolvem-se nas seguintes condições: atividade intermitente, que não se enquadra nos parâmetros de carga horária ou jornada laboral dos servidores ou empregados que mantêm vínculo profissional com os entes e órgãos da administração direta; regulação por normas específicas vigentes no ente ou órgão a cuja estrutura está vinculado o colegiado; temporariedade da atuação limitada a períodos certos, correspondentes a mandatos; remuneração pelo comparecimento a reuniões, sob a forma de *jeton*, com caráter temporário, sem gerar dependência econômica; atuação integrativa de vontade coletiva do colegiado<sup>806</sup>.

Assim, se é possível aceitar que decisões tributárias não fiquem presas somente ao corpo do poder judiciário, admitindo-se que órgãos administrativos mitos julguem definitivamente questões de relevante interesse público, no mesmo sentido é plenamente viável por mínima concepção analógica, que a execução fiscal destas mesmas decisões, no caso de reconhecimento da legalidade do crédito tributário, pudessem também ser feitas, ou ao menos iniciadas pelo mesmo Conselho, ou por outro órgão semelhante, sem a inicial condução do poder judiciário, pelos menos até a fase da penhora. Tem-se que o contribuinte não pode exigir o melhor dos dois mundos: aceita a constitucionalidade das decisões de órgãos executivos que lhe reconheçam a total extinção do crédito tributário, mas de outro lado lhe rechaça a possibilidade de conduzir os primeiros encaminhamentos de uma execução fiscal.

O poder judiciário deve reencontrar o seu lugar, a distância certa entre sancionar e reintegrar, posição que não é o de regular todos os atos e problemas, e muito menos, ainda, o de dizer a verdade científica, nem sequer histórica. Dizer o direito poderia, assim, ficar nas mãos dos juízes, mas poderes como de sancionar, por exemplo, deveriam abrir-se a um maior número de cidadãos comuns. Isto desenvolveria o conhecimento do direito e daria à magistratura uma representação popular, que muito lhe falta. Essa teoria muito ávida transmite-se a inspiração em delinear o judiciário deveria manter-se mais na proteção dos direitos fundamentais, deixando à

---

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28204107%2EENUME%2E+OU+204107%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hd6tpuv>> Acesso em 25 de fevereiro de 2017.

<sup>805</sup>STF. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 645000. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=645000&classe=AREAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 25 de fevereiro de 2017.

<sup>806</sup>MARSILLAC, Marília F. de. *A composição dos colegiados da administração pública direta e indireta*. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/viewFile/50870/31676>> Acesso em 25 de fevereiro de 2017.



população, por intermédio de conselhos municipais, a maior parte das decisões de cunho coletivo, incluindo-se aqui, as de cunho tributário<sup>807</sup>.

A concepção bastante legicêntrica do direito, ancorada na função jurisdicional vê-se ultrapassada por dois fenômenos diferentes, mas convergentes: por um lado, a inflação de textos legislativos mal preparados, com um conteúdo pouco claro e, por outro, a integração numa comunidade supranacional que enseja numa nova possibilidade de julgar a lei graças a textos que contêm princípios de um valor universal, como a constituição e os tratados internacionais. O direito deixou de ser um mero instrumento da manutenção social a ser pseud.-garantido por um processo, junto ao poder judiciário, e passou a ser um mecanismo da sua própria e efetiva contestação e assim surge, hoje, como a fonte de uma sociedade que se constitui na procura de si mesma. Em decorrência desta nova realidade, a pessoa torna-se jurista por necessidade, pois é o preço a pagar pela sua autonomia. A sociedade democrática paga a sua emancipação por uma influência crescente da justiça. Os seus membros libertam-se da obrigação social fazendo-se cotidianamente todos juristas. Hoje em dia, cada pessoa deveria ser o seu próprio legislador e julgador, e antecipar as consequências dos seus atos. O direito invade a moral, a intimidade, o governo de si. E a justiça afasta-se profundamente perturbada: enquanto ela se limitava até aqui a distribuir apenas estatutos e honras, bens jurídicos ou econômicos, eis que presentemente deve distribuir igualmente papéis sociais, ou melhor, deve prover os sujeitos de identidade social em prol dos direitos fundamentais<sup>808</sup>.

Vê-se que a evolução da sociedade caminha para uma transformação das atribuições absolutas do poder judiciário, com um compartilhamento de suas aptidões com a própria população. Em âmbito administrativo, nas cobranças tributárias, isto é visto na figura dos Conselhos de Contribuintes no Brasil, e também na figura dos árbitros fiscais, como ocorre em Portugal.

Acrescenta-se também que além de decisões administrativas que vinculam muito mais o contribuinte do que os atos meramente procedimentais numa ação de execução fiscal desjudicializada, tem-se também como forma de amenizar as críticas a esta implantação a já contínua aplicação no Brasil, o arrolamento administrativo de bens do devedor, como critério para permitir o parcelamento do crédito tributários em determinadas situações devidamente previstas na legislação.

Para o parcelamento dos tributos federais vige atualmente a Lei 11.941/2009, a qual determina que o arrolamento de bens deverá ser efetivado com base no 64 da Lei 9.532/97 norma esta que chumba o dever da autoridade fiscal competente de proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for

<sup>807</sup> GARAPON, Antoine. *O guardador de promessas: justiça e democracia*. Trad. Francisco Aragão. Lisboa: Instituto Piaget, 1998.

<sup>808</sup> GARAPON, Antoine. *O guardador de promessas: justiça e democracia*. Trad. Francisco Aragão. Lisboa: Instituto Piaget, 1998. p.37-50.

superior a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido e desde que a soma de créditos de valor seja superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). O arrolamento não impede a venda dos bens, mas permite ao fisco ajuizar uma ação judicial de Medida Cautelar Fiscal, com base no art. 2º da Lei 8397/92, a fim de pleitear a indisponibilidade dos bens do devedor.

No Brasil, por sua vez, a figura da mediação e arbitragem na área fiscal ainda é uma longínqua possibilidade, uma vez que as cobranças tributárias por serem completamente vinculadas ainda ao estado não admitem transação, exceto o que advir da legislação, o que passa assim a ser um poder-dever do fisco, como no caso de uma norma que conceda a diminuição de juros ou multas para pagamentos atrasados à vista, a fim de aumentar a arrecadação em períodos econômicos menos promissores.

A Lei 13140/2015, de forma muito inovadora, veio dispor sobre a mediação entre os particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a auto composição de conflitos no âmbito da administração pública. Esta norma também se aplica aos casos envolvendo tributos, uma vez que prescreve em seu art. 34 § 2 que se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto no CTN. Mais do que em qualquer outra época, é o começo de um diálogo mais franco entre o contribuinte e o fisco.

O art. 334, parágrafo 4º, do NCPC/15, ao tratar das hipóteses em que não será feita a audiência de mediação ou conciliação, refere-se, no inciso II, aos casos em que não se admite auto composição, e não há qualquer menção sob a indisponibilidade dos direitos relacionados à créditos tributários (para ações do rito ordinário, como anulatórias e declaratórias que comportam a audiência, o que não existe como regra em sede de execução fiscal, embargos à execução fiscal ou mandado de segurança, embora não proibidas). A par dos acordos, é inegável que a margem de liberdade para a realização de acordos pelo poder público é menor do que a existente para o setor privado e depende sempre da prévia exigência de autorização normativa para que o membro da advocacia pública possa transigir em juízo. A existência de uma norma que prevê a mediação (frise-se, não a arbitragem) na área tributária ainda que de forma muito menos independente que Portugal, já é um caminho para diminuir os percalços tributários no Brasil, notadamente, a imensa insegurança na interpretação jurídica das normas.

Constata-se assim que a desjudicialização é o primeiro caminho para a tentativa de melhorar a efetividade das cobranças tributárias no Brasil. O exemplo português foi de efetiva melhora na arrecadação, assim como já ocorre há muitas décadas no sistema francês. O TC ao examinar a questão que também foi alvo de muitas polêmicas no momento da implantação deste novo protótipo de cobrança, com forte viés administrativo, no Acórdão n. 80/2003<sup>809</sup>, definiu um critério norteador para a constitucionalidade das cobranças: o caráter decisório do ato. Assim, os atos meramente

<sup>809</sup>TC. Acórdão 80/2003. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html>> Acesso em 25 de janeiro de 2017.

executivos, como a citação, a penhora, a venda e o escalonamento dos créditos podem hoje ser feitos pela AT, pois são gabaritados pelo princípio da legalidade, ou seja, procedimentais, e sem margem de discricionariedade. Já, os atos de caráter decisório, por sua vez, devem permanecer exclusivamente a cargo do poder judiciário, embora qualquer ato possa ser sindicável ao poder judiciário, a todo momento. É o que ocorre quando o contribuinte se insurge contra a execução fiscal, por intermédio de uma Reclamação ou da Oposição. Esta será julgada pelo poder judiciário, na figura de seus tribunais tributários e administrativos, e não pela AT. Foi feita uma notação distinção entre a condução da execução fiscal, ou seja, a organização dos atos, e as decisões sobre a legalidade de tais atos, e da própria natureza da cobrança.

Isto posto, a desjudicialização no Brasil não apresentaria prejuízos ao contribuinte ou mesmo aos direitos fundamentais, quando os atos verdadeiramente jurisdicionais continuassem a cargo do poder judiciário, mantendo-se clara a separação entre a atividade de execução de atos e a função de julgamento. Importaria assim identificar quais são os atos de caráter decisório dentro de uma execução fiscal, e quais são atos meramente categorizados. O critério para tal reconhecimento passa certamente pela análise do ato que afetar a vida do contribuinte, podendo-lhe causar prejuízo patrimonial, e aquele que ainda não tem o condão de alterar sua situação financeira, sendo apenas proforma.

Acrescenta a essa argumentação que a questão da imparcialidade da administração pública na condução de alguns ato executórios suscita muitos e maiores problemas quando se trata de definir o direito aplicável ao caso, ou seja, quando haja alguma margem de interpretação frente à legislação vigente. Contudo, esta não é uma situação que deveria acontecer, nem mesmo junto ao poder judiciário. Tanto a administração, quanto o poder judiciário devem permanecer adstritos às ordens procedimentais no trâmite da execução fiscal. A discricionariedade deve permanecer muito longe em ambas as competências, pois não se concebe, por exemplo, que ajuizada uma ação, o juiz tenha poderes para determinar ou não uma citação, ou mesmo chegando o momento, negar o ato de busca de bens penhoráveis. Obviamente, aspectos formais para o início e prosseguimento da ação, como a mínima qualificação das partes, e sua representação, em exemplo, podem e devem ser verificados, mas isso também seria uma obediência ao princípio da estrita legalidade, pois não pode um feito desenvolver-se sem as condições mínimas da ação e outros pressupostos processuais<sup>810</sup>.

A consolidação de uma *burocracia estável*<sup>811</sup> composta por um corpo técnico formado por servidores concursados, garante que o exercício do poder de cobrança não seja arbitrário, não dando azo para a confusão entre o interesse público e o interesse dos governantes de mera ocasião. O mais relevante é que eventuais abusos e controvérsias sempre possam ser submetidos ao crivo do poder

<sup>810</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 69.

<sup>811</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 69.

judiciário, por intermédio de reclamações e recursos, assegurando-se assim o resguardo do princípio da legalidade. Como consequência da obediência ao princípio da legalidade, haverá a imparcialidade por parte da administração pública.

Aos que defendem que o estado é gerido por homens, e como tais, sujeitos à própria e inevitável parcialidade inerentes à sua condição de humana, e tal argumento também pode ser aplicado da mesma forma ao poder judiciário. Em termos orçamentários, o recebimento da *res debita* pública em processos estaduais e federais revela-se, na verdade, de grande interesse direto do poder judiciário. Consoante art. 20, I ‘b’ da Lei Complementar 101/2000, é entregue mensalmente pelo poder executivo ao poder judiciário 6% (seis por cento) de toda receita corrente líquida do estado. Há assim uma participação no recebimento da cobrança fiscal estadual e federal (exceto então municipal) para o poder judiciário, não diretamente ao juiz, mas ao seu próprio órgão. Da mesma forma, se fosse a execução fiscal iniciada administrativamente, pelo poder executivo, da mesma maneira, não haveria interesse direto parcial do servidor que viesse a conduzir a ação.

E se a crítica for pela dupla competência de constituir o tributo e cobrar, esta também não prospera. Ainda que fosse o caso do mesmo servidor que realiza o lançamento tributário vir a ser o servidor que procede o controle do processo de execução fiscal, tem-se que tal pessoa não terá nenhuma vantagem na cobrança, ou melhor, não receberá nenhum benefício a mais em sua remuneração se este ou aquele contribuinte for demandado, por essa ou aquela dívida. Como os recursos financeiros advindos da execução fiscal são da administração pública, ela é a destinatária final. Seja o poder judiciário, ou seja, o poder executivo, o recurso arrecadado irá para o seu local de origem determinado na legislação e não para os bolsos do servidor. O cuidado, obviamente, deve ser com os atos de penhora e de intimação, a fim de que todos os princípios processuais e direitos fundamentais sejam corretamente respeitados.

Note-se que diferentemente de uma execução privada, somente entre particulares, não há dúvida que a cobrança administrativa aventada e julgada num caso surreal pelo próprio credor privado, estaria de fato eivada de parcialidade, pois o próprio diretor do procedimento seria a mesma pessoa que irá receber o numerário executado para seus fins próprios. Este cenário, por sua vez, não se vislumbra na execução fiscal, pois como já dito, nenhum interesse financeiro a mais ou a menos terá o servidor público responsável pelo comando do procedimento de cobrança, posto que estará adstrito às condutas legais, quase *fordistas* de atuação.

Há, na atualidade, uma discussão também sobre o recebimento, por parte dos procuradores públicos no Brasil, ou seja, aqueles que detém a legitimidade para atuar em nome do estado, no ajuizamento das execuções fiscais, dos honorários advocatícios de sucumbência, e também os adicionais de produtividade dos servidores fiscais na área tributária, pelo aumento da arrecadação. Em ambos os casos, note-se, não é o recurso que se objetiva buscar que será repartido com estes

servidores. A motivação é de cunho salarial, pela produtividade, e provém de outra pasta orçamentária na repartição das despesas.

Os honorários de sucumbência, por sua vez, nem mesmo constituem receita pública, por advirem do patrimônio do contribuinte, numa porcentagem sobre a dívida. Trata-se na verdade de um direito do advogado, uma vez que somente os advogados públicos, e ninguém mais, podem demandar as cobranças em nome do estado. Em relação aos advogados públicos, este direito aos honorários de após muita discussão junto aos pretórios, foi devidamente assentado no art. 85, § 19 do NCPC/15: “Os advogados públicos perceberão honorários de sucumbência, nos termos da lei”, em que pese ainda muitas discussões sobre a sua constitucionalidade.

Aqui encontra-se mais um ponto que favorece as alegações em prol da execução fiscal administrativa. O processo não indo de antemão ao poder judiciário, seguindo-se a hipótese do que ocorre em Portugal, não haveria de plano a cobrança destes honorários advocatícios de sucumbência. Pode-se vir a manter, como já ocorre em âmbito federal, a exigência dos honorários advocatícios administrativos, previstos no ainda vigente Decreto-Lei 1025/1969 (reproduzido no Decreto-Lei 1.645/78, art. 3º, e Lei 7.799/89, art. 64, § 2º, e Lei 8.383/91, art. 57, § 2º) o qual acrescenta a todo tributo federal inadimplido, 20% (vinte por cento) a mais, somente pelo ato de inscrição em dívida ativa, (o STF até hoje nunca considerou passível a análise de constitucionalidade desta norma, conforme em exemplo que se extrai da decisão monocrática proferida no Recurso Extraordinário com Agravo n. 882423<sup>812</sup>). Mas de todo o modo, certamente haveria uma diminuição no próprio valor dos procedimentos de cobrança imputados ao contribuinte, inclusive em relação às próprias custas processuais coletadas pelo poder judiciário.

Não caberia também aqui uma analogia frente à desjudicialização das execuções fiscais com o direito penal, sob a alegação de que não poderia o mesmo órgão que investiga e denuncia ser o mesmo órgão que julga, pois a cobrança tributária tem presunção “*juris tantum*”, de acordo com a redação do art. 3º da LEF, ou seja, concebe-se previamente que o tributo é de fato devido, salvo prova inequívoca a cargo do devedor, ao passo que no processo penal rege-se o princípio do “*indubio pro reu*”, princípio completamente oposto, donde cabe ao estado demonstrar cabalmente a responsabilidade do indivíduo, sob o qual pesa sempre a ideia de inocência.

Não se pode olvidar, contudo, que um grande problema da implementação das execuções fiscais administrativas no Brasil está atrelado a uma realidade hiperbólica: com mais de cinco mil municípios, cada cidade terá que comportar uma organização mínima para assumir os atos judiciais de cobrança, o que realmente seria inviável em muitas urbes. A maioria dos municípios, por serem

<sup>812</sup>STF. Recurso Extraordinário 882423. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28882423%2E%2E+OU+882423%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hd4u34g>> Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

bem pequenos (mais de 70% dos municípios no Brasil tem menos de 20 mil habitantes) sequer conseguem organizar os próprios lançamentos fiscais de maneira adequada. Nesta conjectura, pensa-se que na eventualidade de instituição deste novo procedimento administrativo no Brasil, haveria de ser necessário permitir a que sua implementação seja uma opção, ao menos por um tempo de adaptação, de modo que os Municípios que desejassem, pudessem continuar a utilizar o mecanismo da cobrança judicialmente. Esta ideia ganha força no momento atual em que o poder judiciário como um todo no Brasil está a modernizar-se cada vez mais, com execuções fiscais completamente digitais, enquanto o município muitas vezes não tem nem mesmo uma procuradoria pública minimamente organizada.

Soma-se a isto, a possibilidade também da criação de consórcios municipais entre os municípios a fim de que em conjunto, organizem por lei, órgãos específicos com capacidade para realizar a cobrança por intermédio das execuções fiscais administrativa, por grupo de municípios, quando muito pequenos, a fim de otimizar custos e ter mais eficiência. Atualmente, já se tem aplicada a figura dos consórcios, como preceitua a Lei 11.107/05, para a realização de objetivos de interesse comum, como a prestação de serviços públicos, realização de obras e investimentos, o que permitiria também o agrupamento diferenciado em prol da mais especialidade cobrança fiscal.

Outra opção ao legislador é criar procedimentos administrativos de desjudicialização diferenciados, de acordo com o valor da dívida, e o tipo de tributo, cuja sistemática de constituição seja mais simples, criando ritos sumários e sumaríssimos a fim de dar mais celeridade tanto para a persecução do crédito, quanto para a defesa do contribuinte.

A aglutinação parcial dos procedimentos como ocorre em Portugal para uma desjudicialização ainda que parcial da execução fiscal no Brasil mantém-se como um distante horizonte, nos tantos projetos<sup>813</sup> de lei que tramitam há décadas junto ao congresso nacional sobre esta temática, a qual, pelos argumentos aqui propostos são a saída não só para dar eficiência a todo um arcabouço e normas para a cobrança, como também para dar palco ao princípio da igualdade.

### ***5.8 A Representação da Fazenda Pública em Juízo***

A expressão fazenda pública é sinônimo no Brasil de vários outros termos, como de Erário, Fisco, Administração Pública, Tesouro, Estado, Ente Público, o que equivale ao termo Autoridade Tributária encampado em Portugal. O art. 209 do CTN também estabelece que a expressão

---

<sup>813</sup> Há quase uma década segue o Projeto de Lei n. 2412/2007 em discussão no Congresso Nacional. CÂMARA. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>> Acesso em 28 de novembro de 2016, e também o Projeto de Lei 5080/2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

"*Fazenda Pública*", quando empregada sem qualificação, abrangerá a fazenda pública da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios.

O termo fazenda pública identifica-se tradicionalmente com a área da administração pública que trata da gestão de finanças, bem como da fixação e implementação de políticas econômicas. Em outras palavras, a fazenda pública é a expressão que se relaciona com as finanças estatais, estando imbricada com o termo erário, representando o aspecto financeiro do ente público<sup>814</sup>.

O uso frequente do termo "*fazenda pública*" fez com que se passasse a adotá-lo num sentido mais abrangente, traduzindo a atuação do estado em juízo. Daí porque, quando se alude à fazenda pública em juízo, a expressão apresenta-se como sinônimo da pessoa jurídica de direito público em juízo<sup>815</sup>.

A organização da administração pública no Brasil segue as linhas tracejadas pelo Decreto-lei n. 200 de 1967. Quando a legislação processual se utiliza do termo fazenda pública está a referir-se exclusivamente à administração e direta, e também às suas autarquias e suas fundações. Não estão inseridas as sociedades de economia mista e empresas públicas, as quais fazem parte da administração indireta, e estão sujeitas ao regime geral das pessoas jurídicas de direito privado, e as formas de execução previstas no CPC/15.

A capacidade postulatória da fazenda pública, ou seja, a possibilidade de postular em juízo, é feita, via de regra, por procuradores, titulares de cargos públicos, privativos de advogados regularmente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Como a representação decorre da lei que institui o cargo, é prescindível a juntada de instrumento procuratório, de forma que os procuradores públicos representam a fazenda pública sem a necessidade de haver um instrumento de mandato. Vale ressaltar que os membros da advocacia pública são advogados investidos da representação do ente público para postular a qualquer órgão do poder judiciário e todos os outros órgãos públicos. Cada pessoa jurídica de direito público deve ter sua própria representação.

Com fulcro na Lei Complementar Federal 73 de 1993, a união é representada pela AGU – Advocacia Geral da União, judicial e extrajudicialmente, por servidores concursados. Há, entretanto, uma divisão interna, onde a união é representada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN quando a causa ostentar natureza fiscal, incluindo-se então todas as execuções fiscais federais, consoante regra do art. 131 da CRFB/88.

Os estados também possuem quadro organizado em carreira de procuradores, dependentes de concurso público de provas e títulos. Diferentemente da união, os estados normalmente não têm representação dividida entre advogados e procuradores, havendo divisão de tarefas e matérias no

<sup>814</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 15.

<sup>815</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 15.

âmbito interno da organização das procuradorias. A representação judicial do Distrito Federal é feita também por procuradores, concursados para exercer a advocacia pública.

Os municípios também são representados em juízo por seus procuradores. Exige-se também que estes procuradores sejam concursados, havendo, entretanto, a possibilidade de indicação de alguns procuradores comissionados para os casos em que não haja quadro de procuradores devidamente instituído em lei, situação muito comum em municípios pequenos.

As autarquias e fundações também podem possuir procuradorias devidamente constituídas por procuradores concursados para providenciar não só a defesa dos interesses desta entidade, como também providenciar o ajuizamento de suas próprias execuções fiscais. Na ausência de procuradorias próprias, seus interesses devem ter tutelados pelo órgão jurídico do ente político que o criou.

Embora no Brasil, não haja, como já foi dito, autorização para o poder executivo realizar a cobrança administrativa da execução fiscal, há um caso peculiar em que o próprio poder judiciário faz as vezes do poder executivo, iniciando de ofício uma ação de execução fiscal. São as situações em que o juiz do trabalho, ao prolatar uma sentença em favor de um empregado, reconhece que o empregador não recolheu as devidas contribuições sociais previdenciárias sobre o contrato de trabalho. Muito se discutiu sobre esta competência, pois a justiça do trabalho no Brasil não tinha atribuições para julgar causas de natureza tributária. O art. 114, inciso VIII, da CRFB/88, por intermédio de uma emenda constitucional, passou então a prever a partir do ano de 2004, que a justiça do trabalho passaria a ter competência para executar de ofício as específicas contribuições sociais e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferisse, relacionadas ao empregador, empresa, ou entidade equiparada, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa singular que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, e as do trabalhador e dos demais segurados da previdência social.

Embora o pronunciamento constitucional fosse muito claro, muitas discussões jurisprudenciais se aventaram, a ponto de no ano de 2015, o STF ter aprovado a Súmula Vinculante n. 53, a fim de pacificar a interpretação sobre o tema, definindo finalmente que a competência para a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados, é da própria justiça do trabalho, consoante art. 114, inciso VIII, da CRFB/88.

O principal objetivo desta transferência de legitimidade ativa para executar este tipo de tributo ao juiz da causa trabalhista certamente é agilizar a cobrança. Fosse de outra forma, como no passado, a decisão trabalhista, após seu trânsito julgado, deveria ser encaminhada às PFN's para o ajuizamento da execução fiscal, o que por si só geraria uma infinidade de procedimentos



burocráticos, que facilmente poderiam levar à prescrição do crédito tributário. Certo é que de acordo com a premissa constitucional, o juiz trabalhista passa a ser um legitimado ativo para propor de ofício a execução do tributo no próprio corpo do processo trabalhista, e não por intermédio de uma materializada e autônoma ação de execução fiscal. Tem-se assim uma transferência de cunho constitucional de uma atribuição do poder executivo para o poder judiciário, ou seja, a transmissão da dita capacidade tributária ativa para proceder na cobrança direta do tributo ao próprio juiz trabalhista.

A partir do ano de 2003, a CRFB/88 autorizou em seu art. 146, IV, por intermédio da Emenda Constitucional número 42/2003, que a cobrança de alguns tributos poderá em alguns casos ser compartilhada pelos entes federados, ou seja, municípios, estados, distrito federal e União, adotando-se um cadastro nacional único de contribuintes. O caso indicado constitucionalmente é para a cobrança dos tributos que englobarem um regime especial de enquadramento tributário, mais precisamente, chamado de “Simples Nacional”, o qual unifica o recolhimento de alguns tributos federais, estaduais e municipais.

Colhe-se também que é da justiça eleitoral a competência para processar execução fiscal que objetiva a cobrança de multa eleitoral. Nos termos do art. 109, I, da CRFB/88, excluem-se da competência da justiça federal as causas sujeitas à competência da justiça eleitoral, em que a união figurar como interessada na condição de autora da ação, ré, assistente ou oponente. À justiça eleitoral compete processar e julgar não somente a execução fiscal, mas também a ação anulatória de lançamento decorrente de multa eleitoral.

Indo mais além, o art. 1007 do NCPC/15 previu que são dispensados de preparo, inclusive porte de remessa e de retorno, os recursos interpostos pelo ministério público, pela união, pelo distrito federal, pelos estados, pelos municípios, e respectivas autarquias, e pelos que gozam de isenção legal.

A partir disso o art. 91 do NCPC/15 também estabelece que as despesas dos atos processuais praticados a requerimento da fazenda pública, do ministério público ou da defensoria pública serão pagas ao final pelo vencido.

O art. 90 do NCPC/15 traz também uma inovação em comparação ao CPC/13 para favorecer os acordos em processos judiciais, que certamente se aplicam também à execução fiscal. Foi previsto no seu § 3 que se alguma transação ocorrer antes da sentença, as partes ficam dispensadas do pagamento das custas processuais remanescentes, se houver. E pelo § 4º se o réu reconhecer a procedência do pedido e, simultaneamente, cumprir integralmente a prestação reconhecida, os honorários serão reduzidos pela metade.

No Brasil, o acesso à justiça é também um direito fundamental, contudo, como é de se esperar, admite as limitações assim como em Portugal, proveniente da imposição do pagamento das

custas processuais. No âmbito de discussões de cunho administrativo, muito comuns na área tributária, a jurisprudência é firme no sentido da inconstitucionalidade da exigência de algum tipo de pagamento. Já, para as arguições processuais de defesa por parte do contribuinte, exige-se o pagamento de custas processuais para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal, Mandado de Segurança, Ações anulatórias, e outras estratégias processuais. Contudo, há, por respeito constitucional, a regulamentação do direito de acesso ao judiciário e consequente isenção do pagamento das custas processuais para os reconhecidamente pobres. O atual NCPC/15 no seu art. 98 passou a regulamentar mais objetivamente a matéria relacionada à gratuidade do serviço de justiça. Diferentemente de Portugal, onde o serviço social irá avaliar as condições de pobreza da pessoa, a legislação brasileira deixa a cargo do poder judiciário analisar, caso a caso, a insuficiência de recursos por parte do requerente do benefício, seja pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, posto que a legislação ainda é lacunosa em determinar objetivos claros para a utilização da assistência judiciária.

Sublinha-se que de acordo com o art. 39 da LEF, a fazenda pública não está sujeita ao pagamento das custas processuais e outros emolumentos, contudo, se vencida, ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária, e também as verbas de sucumbência dos honorários advocatícios. Esta isenção é adstrita às custas efetivamente estatais, cuja natureza jurídica é de taxa judiciária, consoante posicionamento do STF no Recurso Extraordinário 108183<sup>816</sup> sendo certo que as custas pelos atos realizados fora desse âmbito, cujos titulares sejam pessoas estranhas ao corpo funcional do poder judiciário, como o leiloeiro e o depositário, são de responsabilidade da fazenda pública, porquanto essas despesas não assumem a natureza de taxa, estando excluídas da norma insculpida no art. 39, da LEF, conforme entendimento consolidado pelo STJ no Recurso Especial 1107543<sup>817</sup>, Tema 202, julgado em 2010.

### **5.9 O Objeto da Cobrança em Dívida Ativa**

Como já explanado anteriormente, a cobrança tributária pode ter como objeto uma dívida de natureza tributária ou de qualquer outra origem. A execução fiscal é um instrumento exclusivo do poder público para realizar suas cobranças.

Em primeiro lugar, deve-se ter presente o exato significado da expressão *Dívida Ativa*, que vem dado, principalmente, pelo art. 39, § 2º da Lei 4.320/64, cuja redação embora antiga, pela sua

<sup>816</sup>STF. Recurso Extraordinário 108183. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108845%2E+OU+108845%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h3klpx>> Acesso em 27 de abril de 2017.

<sup>817</sup> STJ. Recurso Especial 1107543. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200802830017>> Acesso em 27 de abril de 2017.

natureza contábil, continua a ser aplicada. Para esta norma, a dívida ativa tributária é todo o crédito estatal, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e a dívida ativa não-tributária são todos os demais créditos estatais, tais como os provenientes de lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, indenizações, reposições, compensações, restituições, bem como também os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. Assim, por dívida ativa deve-se entender a contabilização pela fazenda pública, seja da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, bem como de suas autarquias e fundações, dos créditos que não foram pagos em seu vencimento.

O art. 2º da LEF determina que constitui dívida ativa qualquer valor que a lei determine que seja das entidades da administração direta, compreendendo a tributária e a não tributária, abrangendo a atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. O STJ consolidou no Tema 639<sup>818</sup> que uma dívida não tributária de particular, transferida à união por força de lei, pode também ser cobrada por intermédio de uma execução fiscal, aplicando-se a ela da mesma forma os prazos de prescrição do crédito tributário.

O ente público ao ajuizar a cobrança remete ao judiciário uma petição inicial básica e padronizada, seguindo as diretrizes de qualquer petição inicial no processo civil: entabula o juízo competente, qualifica as partes, requer a citação, dá valor a causa, data e vem assinada pelo procurador. As petições são simples e normalmente ocupam no máximo uma página. Nela se faz constar que os dados da dívida seguem em anexo na CDA.

A CDA, é o título executável do ente público, e nele devem contar obrigatoriamente, alguns requisitos legalmente previstos na legislação, cujo claro intuito é facilitar eventual defesa do contribuinte. O art. 202 do CTN prevê que o termo de inscrição da dívida ativa, deve ser autenticado pela autoridade competente, e indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

No mesmo rumo, de forma quase idêntica, o art. 2º da LEF, no seu § 5º especifica que o termo de inscrição de dívida ativa deverá conter requisitos de ordem formal, sob pena de nulidade: I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os

<sup>818</sup> STJ. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300681707&dt\\_publicacao=04/08/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300681707&dt_publicacao=04/08/2015)>

juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo V - a data e o número da inscrição, no registro de dívida ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

O art. 203 do CTN estabelece que a omissão de quaisquer dos requisitos previstos para a CDA, ou o erro a ela relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. Já o art. 204 do CTN define a importante regra de que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, e somente poderá ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

No Tema 269<sup>819</sup>, o STJ avigorou o entendimento de que a petição inicial da execução fiscal apresenta seus requisitos essenciais próprios e especiais no CTN, os quais não podem ser exacerbados ou aumentados a pretexto da aplicação do CPC, o qual, por conviver com a *lex specialis*, somente se aplica subsidiariamente. Logo, não se pode exigir a juntada de cópia de demonstrativos de cálculos, ou qualquer outro documento não previsto expressamente na legislação. A própria CDA que embasa a execução fiscal, já discrimina a composição do débito, porquanto todos os elementos que compõem a dívida estão arrolados neste título executivo, que goza de presunção de liquidez e certeza, consoante deduz-se das normas emanadas dos §§ 5º e 6º, do art. 2º da LEF.

É possível que já na petição inicial seja indicado, conforme regramento previsto para a execução civil, mais aplicável por analogia às execuções fiscais, bens em nome do devedor para que sejam preferencialmente indicados em tempo oportuno à penhora. E nesta senda, pode o ente público solicitar o ato de “averbação” na matrícula de propriedade dos bens indicados, de que há uma dívida sendo executada contra aquele proprietário e que futuramente aquele específico bem poderá vir a servir prioritariamente como penhora, conforme o disposto no art. 799, IX do NCPC/15. Esta averbação não é um direito real, não é penhora e não obstaculiza a venda do bem. Todavia, é uma forma de publicidade e proteção a terceiros que eventualmente estejam negociando com o aquele particular, e precisam conhecer o seu retrospecto patrimonial. De outra ponta, já auxilia também ao oficial de justiça no momento em que este for procurar bens para efetuar algum gravame, como o arresto, quando não foi exitosa a citação, ou a penhora, quando for exitosa a

<sup>819</sup>STJ. Tema 269. Recurso Especial 1138206 . Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900847330> > Acesso em 23 de maio de 2017.

citação, ou o devedor não indicar bens penhoráveis. É possível ainda indicar outra interessante posição: no caso do devedor não ser achado para a citação, não poderá vender o bem a ponto de ficar insolvente, e posteriormente alegar que não tinha conhecimento da dívida no momento da realização do negócio. E isso se ressalta, pois, na chamada fraude à execução fiscal, esta se efetiva pela venda de bens que deixem o devedor insolvente, a partir da inscrição em dívida ativa. O devedor não está impedido de negociar os bens com as averbações, ou qualquer outro bem de seu uso, posse ou propriedade, todavia, se a específica alienação torna o devedor insolvente, ou seja, passa este a ter mais dívida que patrimônio, e o devedor já possuía débitos inscritos em dívida ativa, a partir daí, tem-se a fraude à execução fiscal a qual irá descaracterizar no próprio processo de execução fiscal o negócio realizado, resguardando, o terceiro comprador de boa-fé.

Consta também como pedido na execução fiscal que o juiz da causa arbitre no despacho inicial um valor a título de honorários advocatícios de sucumbência. Aqui há pontos muito discutidos nos últimos anos. Especificamente, em âmbito federal a legislação determina que no momento em que a dívida é encaminhada pelo órgão competente para a PGFN a fim de que seja realizada a execução fiscal, mesmo que a dívida não tenha ainda sido ajuizada, o simples ato de remetê-la ao órgão já lhe aumenta o valor em 20% (vinte por cento), consoante Decreto-Lei 1.025/69.

Sobre esta situação, no Tema 107<sup>820</sup>, o STJ afirmou que embora o art. 208, § 2º, da antiga Lei de Falências, redigia que a massa falida não pagaria custas a advogados dos credores e do falido, ainda assim o encargo de 20% (vinte por cento) acima delineado deveria ser aplicado.

Segue no art. 827 § 1º do NCPC/15 que se a parte após citada pagar em 3 (três) dias, os honorários serão reduzidos pela metade, regra esta que também vem sendo aplicada analogicamente às execuções fiscais.

A procuração é um documento dispensado nas execuções fiscais, como o é em qualquer processo que figure um procurador público, posto que não é a pessoa de um prefeito ou governador, por exemplo, que confere poderes de representação do ente público, mas sim a lei e o termo de nomeação do procurador. Há, portanto, necessidade de juntada de procuração quando se trata de advogados contratados por intermédio de licitação para assessorar o ente público que não tenha corpo de procuradores devidamente constituídos. Nestes casos, é o chefe do executivo que irá dar os poderes para que aquele advogado realize a cobrança judicial em nome do ente público.

No ano de 1983, sob a égide do fim da ditadura militar, o STF já firmava jurisprudência junto ao Recurso Extraordinário n. 99993<sup>821</sup>, aonde se travou uma discussão sobre a nulidade de

<sup>820</sup>STJ. Tema 107. Recurso Especial 1110924. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900161962>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>821</sup>STF. Disponível em: Recurso Extraordinário 99993. Disponível em:

uma CDA, que quando executada, não havia informado o número do processo administrativo que a lastreava, nos moldes exigidos pelo art. 203 do CTN. Compreendeu à época a Corte que mesmo diante da ausência dos requisitos legais, o contribuinte pode exercer mesmo assim seu direito de defesa, sem prejuízo, e porque tratava-se de uma nulidade sanável. Na CDA, a omissão de um requisito que não prejudique a defesa e permita o exercício regular da ampla defesa, com ampla segurança válida a sua execução.

Outro ponto sobre o ajuizamento das execuções fiscais que gerou debates por muitos anos diz respeito a juntada de um demonstrativo de cálculo do débito, que indicasse de forma analítica os juros, as multas, a correção monetária, e outros encargos. Contudo, no final de 2015, por intermédio da Súmula 559<sup>822</sup> o STJ compreendeu que em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito também não previsto no art. 6º da LEF.

Constata-se que com todo o avanço atual das execuções eletrônicas, a legislação precisa ser revista, a fim de prever que todos os documentos afetos ao lançamento fiscal devam obrigatoriamente seguir na execução fiscal, a fim de facilitar a defesa do contribuinte. No ano de 1980 quando a lei foi feita, era esperado que não se exigissem tantos documentos pela dificuldade da época em formalizar uma simples fotocópia, e também pelo acúmulo de papéis e volume dos processos. No entanto, com o auxílio da tecnologia, a legislação pode vir a determinar que a fazenda pública insira digitalmente na execução fiscal todos os documentos relativos a cobrança para seguirem a CDA e assim facilitarem a compreensão pelo indivíduo, sua análise e eventual discussão.

O STJ através da Súmula n. 558<sup>823</sup>, editada ao final do ano de 2015, e transformada no Tema 876, concluiu que em sede de execução fiscal esta não pode ser indeferida pelo juiz sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada, pois embora sejam os dois principais documentos para identificação dos brasileiros, sua exigência não está prevista na legislação. Não há dúvidas, contudo, que a inexistência destes documentos inviabilizará a penhora de bens, uma vez que os registros oficiais não possuem condições de identificar os reais proprietários sem estes dados.

A CDA, embora no ato do ajuizamento da execução fiscal deva indicar pontualmente o valor do débito, pode vir a ser recalculada durante o trâmite do processo. Consoante o Tema 249 julgado em 2010, em sede recurso representativo da controvérsia, junto ao Recurso Especial 1115501<sup>824</sup>, o

---

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2899993%2E+OU+99993%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zutfjvt>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>822</sup> STJ. Súmula 559. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>823</sup> STJ. Súmula 558. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>824</sup> STJ. Tema 249. Recurso Especial 1115501. Disponível em:

STJ definiu que não é nula a CDA originada de lançamento fundado em lei posteriormente declarada inconstitucional, em sede de controle difuso, sendo possível o prosseguimento da execução fiscal para cobrança do valor remanescente, não declarado inconstitucional, constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte, quando suficiente a realização de meros cálculos aritméticos para se obter o montante exequendo, independentemente de emenda ou substituição da CDA.

Destaca-se também o Tema 240 do STJ<sup>825</sup> que sedimentou a tese de que a fazenda pública poderá substituir ou emendar a CDA até a prolação da sentença de Embargos à execução fiscal, quando se tratar de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução ou da norma legal que por equívoco tenha servido de fundamento para o lançamento tributário

A Súmula n. 384<sup>826</sup> do STJ, editada no ano de 2009 determina que a fazenda pública pode substituir a CDA até a prolação da sentença de Embargos, quando se tratar de correção e erro material ou formal, vedada em qualquer caso a modificação do sujeito passivo da execução.

### ***5.10 A Citação na Execução Fiscal***

Como a ação de execução fiscal no Brasil é, exclusivamente, um processo judicial, como tal, é imprescindível que o devedor seja citado para o pagamento da dívida, mais precisamente, é imperioso que o contribuinte saiba da existência da ação de cobrança para, sendo o caso, contestar-lhe.

As regras de citação estão esculpidas no art. 8 da LEF, o qual determina que o executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA, juntamente com as custas processuais e honorários advocatícios de sucumbência, ou então garantir a execução. A citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a fazenda pública não a requerer por outra forma, a qual considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta pelos correios. No caso do aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta. A citação será feita por oficial de justiça ou por edital. No caso do uso de edital, este será afixado na sede do juízo, e publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação do exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da

---

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1115501&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>825</sup>STJ. Tema 240. Recurso Especial 58265. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199400400594>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>826</sup>STJ. Súmula 384. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

dívida, a data e o número da inscrição no registro da dívida ativa, o prazo e o endereço da sede do juízo. Quando se tratar do executado ausente do país, ou seja, que resida em outro país, este será citado diretamente por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

Infere-se aqui uma advertência sobre a prescrição. O art. 8º da LEF aduz que o juiz ao ordenar a citação, por meio de um despacho inicial, este interromperá a contagem do prazo prescrição contra o ente público. Ocorre que art. 40 da LEF traz em seu bojo uma norma que gerou alguns conflitos, pois indica que o juiz deve suspender o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. Neste turno, no Tema 82<sup>827</sup>, o STJ compreendeu que não se encontrando o devedor, será feita a citação por edital, a qual terá o condão de interromper o lapso prescricional.

Vale ressaltar que esta regra do art. 40 do LEF sofria limitações, por ser uma lei ordinária, e se contrapor ao art. 174 do CTN, o qual tem *status* de lei complementar, e até o ano de 2005, tinha uma redação que determinada que era o ato de citação do executado que suspendia a execução fiscal. Assim, até o ano de 2005 a mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado, sob o enfoque supra, não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da LEF em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC/73 e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN. A Lei Complementar 118/2005 alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho inicial do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição.

Se o executado citado por edital não comparecer, nem pagar, nem se manifestar, deve o juiz nomear-lhe um curador especial, mercê do disposto no art. 72, do NCPC/15, que se aplica ao processo de execução. Segundo consagrado no enunciado da Súmula 196 do STJ<sup>828</sup>: "*Ao executado que, citado por edital ou por hora certa permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos*".

No Brasil, a Lei 11.419/2006 prevê há mais de uma década, em seu art. 9º que nos processos digitais, que atualmente abarcam em muitos tribunais estaduais e federais a totalidades dos novos processos, a possibilidade de que todas as citações, intimações e notificações, inclusive da fazenda pública, serão feitas por meio eletrônico. Em questão à citação, o ato mais importante no processo de execução fiscal para o contribuinte, adveio do NCPC/15, que passou a indicar no art. 246, V que a citação será feita por meio eletrônico, conforme o que vier a ser regulado em lei, repisando no art. 319, II e parágrafo 2º que a petição inicial deverá indicar o endereço eletrônico do autor e réu.

<sup>827</sup> STJ. Tema 82. Recurso Especial 999901. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200702516501>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>828</sup> STJ. Súmula 196. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.



Infere-se que o centro de destaque é a citação pelo e-mail, e não por intermédio dos sistemas de assinatura digital, advindas dos certificados digitais<sup>829</sup>.

O art. 246 do NCPC/15 dispõe que à exceção das microempresas e das empresas de pequeno porte, as empresas públicas e privadas são obrigadas a manter um cadastro nos sistemas de processo em autos eletrônicos, para efeito de recebimento de citações e intimações, as quais serão efetuadas preferencialmente por esse meio, o que também se aplicará à união, aos estados, ao distrito federal, aos municípios e às entidades da administração indireta.

A fim de regulamentar tal regra processual, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ, por intermédio da Resolução n. 234 de 2016 entabulou em seu art. 8º que o poder judiciário manterá uma plataforma de comunicações processuais do poder judiciário, onde o cadastro para fins de recebimento de atos processuais, como a citação, será obrigatório para aqueles indicados no art. 246 do NCPC/15, mas facultativo para todas as demais pessoas singulares e coletivas, situação que desmerece a norma processual e diminui a eficácia dos atos processuais.

Não há dúvidas, contudo, que o poder público como um todo terá que providenciar nos próximos momentos de aplicação da norma uma organização cadastral de grande complexidade, a fim de evitar que os princípios do contraditório e ampla-defesa sejam obstruídos por problemas que a tecnologia deveria, na verdade, resolver.

A execução fiscal apresenta uma situação única no ordenamento jurídico brasileiro: a possibilidade de que no caso da citação pelo correio, qualquer pessoa presente no endereço do devedor poderá receber a citação postal em sua ausência, e a mesma será considerada devidamente cumprida. Contudo, considera-se que a citação é um ato personalíssimo que enseja uma série de consequências jurídicas, de modo que deveria também ser feita somente na pessoa do devedor.

Pela regra do art. 248 do NCPC/15, a carta será registrada para entrega ao citando, exigindo-lhe o carteiro, ao fazer a entrega, que assine o recibo. No caso do citando ser uma pessoa jurídica, será válida a entrega do mandado a pessoa com poderes de gerência geral ou de administração ou, ainda, a funcionário responsável pelo recebimento de correspondências. Nos condomínios edifícios ou nos loteamentos com controle de acesso, será válida a entrega do mandado a funcionário da portaria responsável pelo recebimento de correspondência, que, entretanto, poderá recusar o recebimento, se declarar, por escrito, sob as penas da lei, que o destinatário da correspondência está ausente.

Como regra do ordenamento processual civil, na ausência da pessoa destinatária da citação postal, o carteiro devolverá o documento ao órgão judicial, para que o credor requisite, se assim o

---

<sup>829</sup> A Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) é uma cadeia hierárquica e de confiança que viabiliza a emissão de certificados digitais para identificação virtual do cidadão. Observa-se que o modelo adotado pelo Brasil foi o de certificação com raiz única, sendo que o ITI, além de desempenhar o papel de Autoridade Certificadora Raiz (AC-Raiz), também tem o papel de credenciar e descredenciar os demais participa-ntes da cadeia, supervisionar e fazer auditoria dos processos. Sua base é a ainda vigente Medida Provisória n. 2202-2 de 2001.

desejar, a tentativa de citação por oficial de justiça, e não sendo novamente exitosa, fará o credor o pedido de citação por edital. Como o fisco não paga nas execuções fiscais as custas processuais iniciais, as publicações das citações por edital são feitas nos diários da justiça, com a cópia da publicação posteriormente anexada ao processo judicial.

E o segundo problema identificado é a nomeação de um curador, que normalmente se faz na pessoa de um advogado, dos quadros da defensoria pública do estado. Trata-se de outra ficção jurídica, pois o curador nada saberá sobre a dívida, ou sobre o devedor, restringindo sua impugnação tão somente à aspectos formais e processuais, que o próprio juiz da causa poderia apontar de ofício.

Obtempera-se que as consequências destas duas ficções jurídicas são riscos a serem assumidos pelo devedor fiscal que não atualiza seu endereço junto aos cadastros públicos. É regra corriqueira nos ordenamentos dos entes públicos a previsão como obrigação acessória a cabo do contribuinte a organização de seus dados cadastrais, e de manter seu endereço conhecido. Se não o fez, assume os riscos dos problemas que tal omissão possa lhe causar.

Adiante, imprime-se aqui também que o STJ, no Tema 102<sup>830</sup>, concluiu que segundo o art. 8º da LEF a citação por edital, na execução fiscal, somente é cabível quando não exitosas as outras modalidades de citação ali previstas: a citação por correio e a citação por oficial de justiça.

Há que se considerar que a evolução da tecnologia pode ser um fator de auxílio ao ente público e ao particular. Com o avanço do uso das assinaturas digitais, e lastreadas a eles, endereços eletrônicos, a tendência é que em algum tempo não muito longínquo o judiciário utilize rotineiramente, após devida autorização legislativa, citações e notificações exclusivamente eletrônicos.

O que já se tem de forma contundente é a utilização pelo judiciário das assinaturas eletrônicas para publicidade de alguns atos do processo em relação ao advogado, como as intimações dos atos processuais, que se dão mediante encaminhamento de e-mails avisando que o causídico deve acessar a planilha eletrônica para dar-se por intimado do ato judicial, ou judiciário, sob pena de após um prazo a intimação não acessada ser presumida.

A utilização da tecnologia pelo judiciário costuma utilizar como estudos de caso e projetos de experiência as execuções fiscais. Por serem procedimentos padronizadas e no caso de eventuais falhas a possibilidade de correção é mais viável, as novas execuções fiscais hoje no Brasil estão tornando-se exclusivamente um processo digital<sup>831</sup> acompanhadas até da proibição do uso do papel.

<sup>830</sup>STJ. Tema 102. Recurso Especial 1103050. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802698681> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>831</sup> A tecnologia digital é um referencial para o princípio da efetividade frente às cobranças fiscais, sejam elas administrativas ou judiciais. Sistemas como o “*blockchain*”, o qual constitui-se num banco de dados praticamente invulnerável, tende a ser utilizado pelas administrações públicas

Todo o sistema tributário do país em âmbito federal já é informatizado, uma tendência que se repete aos poucos nos municípios e estados. O banco de dados de toda Previdência Social, as informações bancárias, a organização do transporte nas grandes cidades, tudo, basicamente, está atrelado à internet. É um caminho sem volta. Há quem diga que em algumas décadas ato a morte estará condicionada à *internet*. É inviável a retroação, para que se exija da administração a disponibilidade de papel. O envio da declaração de imposto de renda, por exemplo, há alguns anos passou a ser exclusivamente em meio digital, após um graduado processo de utilização concomitante de declarações em papel e digitais. Logo, a internet se torna aos poucos um direito fundamental circunstancial tanto para o ente público otimizar suas cobranças tanto para que o indivíduo tenha acesso aos serviços públicos, às informações públicas, e conseqüentemente, ao exercício de outros direitos fundamentais.

Mas é claro que a dignidade neste caso precisa ser considerada nos dois polos, estado e particular. No caso da execução fiscal, pode-se citar o exercício do contraditório e da ampla defesa, que ocorrendo somente por meio de petições exclusivamente eletrônicas poderia estar ferindo algum direito do indivíduo, que não detenha a tecnologia necessária para providenciar este tipo de peticionamento. Contudo, ressaltando que cabe a um advogado falar em nome da parte, pouco importará ao contribuinte se o processo está em meio digital ou em papel, posto que não caberá a ele a análise técnica do caso. Todavia, esta premissa da existência de um advogado é completamente relativa nas execuções fiscais, pois aqui comumente os executados procuram sozinhos as casas da justiça para se informar junto aos serventuários o que de fato está a lhe ser cobrado. E caso deseje pagar o *quantum debeatur* o fará junto à administração. E o indivíduo precisar ter acesso, caso deseje, ao processo para certificar-se do que de fato o poder público está e lhe cobrar. Não raro, sob o enfoque de que a dívida do ente público, ou melhor, seu crédito, tem presunção de veracidade, muitas cobranças são feitas de forma errônea, o que gera uma imperiosa necessidade do indivíduo verificar o objeto da cobrança advinda do ente público. Em suma, a administração e o judiciário precisam dar pleno acesso do indivíduo de meios para ver e compreender o processo.

Diferentemente de outros processos, não se admite que a o ato de cobrança dívida fiscal seja tão complexo, que apenas pós doutores nas ciências contábeis ou nas ciências jurídicas consigam entendê-lo, uma vez que qualquer indivíduo, inclusive analfabetos podem ser demandados. É fato que não se espera que um leigo compreenda a essência total das cobranças por parte do estado, mas deve conseguir entender no momento de sua citação o que se está dele a cobrar. E mesmo quando eminentemente eletrônica, a execução fiscal precisa ser também acessível e compressível.

---

futuramente a fim de melhorar a confiança, prestação de contas e transparência enquanto simplifica de forma eficiente os processos. Ao menos as administrações que prezem pela probidade.

Contudo esta necessidade de democratizar e dar plena, total e irrestrita transparência às informações da cobrança, no momento da citação, com o advento do processo digital está a causar muitas celeumas e todas em desfavor do particular.

O primeiro ponto desta celeuma é que o Brasil possui 27 (vinte e sete) tribunais de justiça estaduais, responsáveis, conforme a área, pela cobrança de questões fiscais de estados e municípios, e 5 (cinco) tribunais regionais federais, um para cada região geográfica do país (norte, nordeste, centro-oeste, sul e sudeste) responsáveis pelas cobranças que envolvem a União. Há também os tribunais eleitorais, um por estado, de cunho federal, que como regra, executam suas próprias condenações, a justiça do trabalho, também federal, que comporta 24 (vinte e quatro) tribunais regionais, e que também executa algumas de suas próprias condenações, e também a justiça militar. Há ainda o STJ – Superior Tribunal de Justiça, o STF – Supremo Tribunal Federal, o TST – Tribunal Superior do Trabalho, o TSE – Tribunal Superior Eleitoral, e o STM – Superior Tribunal Militar.

Não há tribunais administrativos no Brasil, e todas as decisões desta natureza podem ser revistas pelo poder judiciário, conforme a sua competência constitucional. Esta é organização do poder judiciário no Brasil. E cada um destes órgãos tem sua fatia orçamentária e conseqüentemente, seus próprios programas de informática para o desenvolvimento de plataformas para os processos eletrônicos.

Não é difícil constatar que se cada tribunal contrata uma empresa para criar as plataformas digitais, conseqüentemente, haverá uma infinidade de procedimentos, regras e padrões distintos que não só tornará a atividade do advogado muito complexa, como também acabará por confundir os indivíduos. Como a execução fiscal costuma ser a protagonista inicial dos projetos nesta área virtual, antes de implantada e estendida a outros procedimentos, já se tem atualmente alguns aspectos conclusivos. Um deles é a fatal comparação entre os métodos de ajuizamento entre os tribunais. Enquanto alguns tribunais investem maciçamente no aprimoramento dos servidores, outros focam na figura do advogado, outros limitam a estratégia digital a apenas alguns procedimentos, uns permitem papel e a internet, outro apenas a internet, e outros sequer iniciaram a discussão sobre este novo caminho jurídico. Mas o imbróglio está lançado.

Diante disto, o CNJ – Conselho Nacional de Justiça do Brasil, órgão criado pela emenda constitucional no ano de 2004, por intermédio da Resolução n. 182 de 17/10/2013 passou a exigir uma padronização nacional entre os tribunais.

Todavia, isto causa uma guerra entre os próprios tribunais, pois aqueles que já possuem programas de bom funcionamento não querem mudar para o que for eventualmente indicado pelo CNJ. Seja por intermédio de um procedimento licitatório, ou de uma inexigibilidade de licitação, ante a tecnologia escolhida, certo é que alguma empresa particular receberá muito dinheiro com a

escolha do CNJ. Este fator sequer deveria ser levado em consideração, mas num país com graves problemas de corrupção acaba por ser um critério avaliado minudentemente por todos. Tal situação ainda terá muitos contornos administrativos complicados, a de desenrolar nos próximos anos. Atualmente, a realidade é que os tribunais têm programas distintos, e cada advogado precisa ser adaptar e conhecer as complexidades e limitações de cada um deles.

A segunda celeuma identificada com os ajuizamentos eletrônicos é a otimização de atos em desfavor do devedor. No caso das execuções fiscais, tem-se verificado uma situação que a grosso modo prejudicou o acesso às informações do indivíduo mais leigo. Ocorre que as execuções fiscais, ajuizadas eletronicamente são despachadas também eletronicamente por um juiz numa vara remota, o que significar dizer, que ele pode estar em qualquer cidade do país. Posteriormente, determinada a citação, como regra legislativa para a execução fiscal, o serventuário encaminha as informações para o serviço postal, tudo eletronicamente, o qual então irá numa exceção, materializar o processo, imprimindo a petição inicial da execução fiscal, a qual será entregue para o devedor destinatário. Todas estas regras ainda que aparentemente de cunho processual não estão previstas em nenhuma norma, sendo este procedimento organizado dentro de suas peculiaridades por cada tribunal. Este documento que recebe o devedor do carteiro vem com uma senha impressa. O devedor recebe a petição inicial com o valor do débito e para saber o objeto da dívida e outras informações, deverá acessar a internet com o número do processo e digitar a senha para o visualizar. Considerando que o processo de execução fiscal é de natureza pública, todos poderiam ter acesso ao processo, mas o fato é que quem não tiver a senha, não poderá analisar o processo digital.

O processo já tem informações reduzidas, posto que a petição inicial de execução fiscal é simplória, e a CDA possui dados também muito resumidos, indicados na legislação. Logo, o particular recebe a carta e para ter acesso às informações necessita de um computador, com acesso à internet, e um pouco de conhecimento sobre programas de computador. Ao acessar o processo poderá verificar o tipo de dívida, o seu exercício, base legislativa e nada mais. Para mais pormenores precisa se dirigir até o ente público competente, numa jornada exaustiva e burocrática. Há casos rotineiros em que a um órgão executa, mas outro órgão foi o que efetuou as tratativas legais para gerar a cobrança, e por vezes, um outro órgão é o que arquivou a documentação. O particular é vilipendiado pela burocracia estatal. E muito comumente estes órgãos funcionam em horários pouco convencionais, possuem servidores despreparados, filas homéricas, e cada um deste órgãos costumam estar muito longe um dos outros. Há casos de órgão que exigem o próprio agendamento prévio pela internet, não atendendo ao indivíduo que chegue no local pessoalmente, ou até mesmo limitando o número de acesso de senhas diárias para atendimento. E o problema é ainda maior, quando o órgão responsável não consegue de antemão identificar os pormenores da dívida, e solicitar que o indivíduo interessado faça um protocolo requerendo as informações, entre

em outra homérica fila para pegar uma taxa, e assim aguarde por um período médio de trinta dias por uma informação. E quando a informação estiver pronta, deverá retornar e mais uma vez aguardar uma homérica fila para conseguir conversar com um servidor e compreender a cobrança que lhe é feita, quando antes já não foi tentar se informar de forma muitas vezes catastróficas pela internet. É literalmente o caos.

Esses dois problemas indicados são cruciais: a inexistência de uma padronização do processo digital, e a inexistência de informações mais precisas e fáceis nos documentos que seguem para a citação do particular, e este segundo, independentemente de ser virtualmente ou materialmente, pois as dúvidas sobre a essência da dívida persistem de toda a maneira.

Esta é a regra e não a exceção: as cobranças feitas pelo estado carecem de informações nos documentos entregues ao particular no ato da citação. Só que o indivíduo após a citação terá cinco dias para pagar a dívida ou nomear bens à penhora, sobre pena do oficial de justiça penhorar-lhe tantos quantos bens encontre para a satisfação do crédito público. Completamente inviável em cinco dias, a contar do recebimento do mandado citatório (contados *dies a quo a dies ad quem*) o indivíduo conseguir reunir as informações necessárias para compreender a cobrança.

O argumento de que o indivíduo já tem prévia ciência da existência da dívida, antes mesmo do ajuizamento, não é válido quando se está diante do estado como credor, o qual comumente procede em cobranças com grande dose de erros e vícios.

Infere-se assim que desde o momento da citação o particular encontra-se em situação completamente desfavorável em relação ao ente público.

### ***5.11 A Cobrança de Valores Ínfimos***

Outro fator a ser equalizado são as renúncias por valor irrisório, ou seja, os casos em que o ente público não fará a execução fiscal em decorrência do pequeno valor a ser cobrado, posto que os custos da operação pela cobrança certamente irão superar o próprio custo da dívida.

Com toda a tecnologia atual é possível pensar que não haverá mais valores a serem considerados irrisórios, pois a despesa para cobrança será muito menor, com a utilização de menos recursos humanos e menos materiais no ajuizamento das execuções fiscais eletrônicas. Mas esta premissa é parcialmente verídica, pois há um custo altíssimo para manter sistemas virtuais, seja pela sua própria criação, direitos autorais, equipamentos, manutenção, funcionamento e segurança. É um avanço para facilitar os trabalhos, mas o cálculo do custo-benefício demandará alguns anos ainda para ser verificado.

Assim, a lei pode determinar não um benefício direto ao devedor, mas que em consequências acaba por agraciá-lo com o não pagamento, o de inscrever o débito em dívida ativa,

sem que haja o ajuizamento da execução fiscal. Uma lei poderá determinar que quando o valor a ser cobrado for inferior a uma quantia específica, a Administração poderá ter a faculdade de não providenciar o ajuizamento, pelo dispêndio muito superior à receita que a cobrança ocasionará. Tal providência, todavia, não impossibilita a administração de efetuar o lançamento em dívida ativa, e até mesmo de protestar o débito. Esses atos administrativos que já estão incluídos no custo da própria existência e manutenção do estado também têm seu impacto a favor da cobrança. Na realidade, muitas vezes os cadastros nacionais de inadimplentes que incluem o indivíduo como devedor são mais eficientes para incentivar o indivíduo ao pagamento, pois lhe restringem o crédito privado, do que a própria cobrança executiva em si. Considerando que o contribuinte seja devedor de um valor pequeno, é possível que seja também pessoa de poucas posses. Certo que não seja uma regra, é uma perspectiva verdadeira, posto que pessoas com mais bens, em termos tanto reais como pessoais, tendem a ter mais fatos geradores que geram mais tributos.

Isso significa dizer que no caso de uma execução fiscal há uma grande possibilidade do processo não encontrar bens passíveis de penhora para garantia do juízo, e quitar a dívida, e, portanto, ser ineficiente ao objetivo da demanda. Todavia, a Administração tem outros mecanismos para forçar o pagamento, como a negativação do administrado devedor. Por meio da inscrição em dívida ativa, e do protesto da CDA, sem o ajuizamento da execução fiscal, autorizado legalmente, o ente público restringe os atos da vida civil do indivíduo. Como o fornecimento de crédito público e também privado estão ligados a cadastros de bons pagadores, uma informação negativa obstaculizará o indivíduo de realizar empréstimos, fazer financiamentos de bens móveis e imóveis, adquirir um cartão de crédito, entre outros negócios. Esta penalização, por sua vez, poderá durar até cinco anos, a partir do lançamento, prazo legal para a cobrança judicial, posto que se não realizada, será atingida pela prescrição.

O conceito de valor irrisório, contudo, altera-se conforme o ente público que está conceituando a regra em sua legislação como as isenções heterônomas são vedadas pela constituição, a união está proibida de prever em lei conceitos de valores considerados irrisórios de forma global, que sirva como parâmetro para municípios e estados. Há ainda que se considerar a questão da inflação. A lei poderá prever um determinado numerário como irrisório, e no ano seguinte esta mesma quantia já poderá estar defasada e enquadrar-se como valor ajuizável. Deste modo, para que o termo irrisório possa ser considerado perenemente e atenda aos fins articulados pela legislação, deverá prever no bojo do seu texto o regramento para a atualização do valor, seja por intermédio de um indexador federal, sendo proibida a vinculação ao aumento do salário mínimo, por imposição constitucional do art. 7, IV da CRFB/88.

Há, no entanto, e evidentemente, um conflito de interesse público. Para um município pequeno, de cidade interior, a dispensa de numerário, seja qual for o valor, lhe causará mais

impacto, que a renúncia por parte de uma cidade maior, com mais arrecadação tributária. É fato que a maioria dos municípios do Brasil ainda caminham para a organização de suas procuradorias, responsáveis pela cobrança judicial do crédito fiscal. Também é fato que o poder judiciário não está presente de forma facilmente acessível em todos os municípios. Certo que com a utilização dos processos eletrônicos esta situação é atenuada, mas não evita que muitos municípios renunciem ao seu crédito por não terem uma estrutura material e funcional aptas para a correta organização de seus lançamentos tributários e o ajuizamento das cobranças.

Não obstante, há que se discutir também porque a administração realiza a busca de valores irrisórios, ou mais precisamente, porque estes valores pequenos existem. Causam gastos superiores ao seu próprio valor para cobrança e representam receita, em linhas gerais, pouco relevantes<sup>832</sup>. O irrisório não deveria sequer existir, pois a administração não sobrevive de migalhas, e se o valor é tão pequeno, alguém muito pobre que sequer deveria pagar o tributo está a ser cobrado pela administração, em afronta ao princípio da capacidade contributiva, principalmente no caso de tributos diretos, pessoais, ou então de valor não relevante a ponto de impedir a conduta do recalcitrante, como por exemplo uma multa.

A existência de valores irrisórios comprova no fim a má gestão na produção legislativa. Como os valores a serem executados são todos advindos do princípio da legalidade, não há justificativa para valores tão pequenos. O custo estatal é grandioso para que se dê vazão a tempo e dinheiro em cobranças miseráveis que não deveriam existir, ou os valores justificam sua cobrança, ou sua existência deveria ser extinta, pois acaba por atrapalhar a Administração na cobrança de outros valores realmente altos e relevantes para o orçamento. A previsão de um tributo ínfimo afronta a dignidade do indivíduo. O estado não pode ser tão pobre que precise mendigar valores módicos. Pois quando se está diante da figura estatal tudo é visto de forma grandiosa. Seja um pequeno município, ou uma metrópole, é o poder público que detém parcela considerável das receitas do país. A energia estatal poderia ser direcionada para cobranças mais importantes, de grande monta e de impacto relevante.

A execução fiscal para cobrança de valores pífios reflete a falta de organização estatal na gestão de seus próprios recursos, no conhecimento de sua utilidade, e no próprio uso. Quando estas receitas irrisórias atrasadas chegam a adentrar os cofres públicos, sequer possuem uma destinação

---

<sup>832</sup> Neste sentido, vale aludir: “A análise econômica do direito possui tanto aspectos positivos (isto é, descritivos) quanto aspectos normativos. Seu objetivo é tentar explicar e prever o comportamento dos grupos que participam do sistema jurídico, além de explicar a estrutura doutrinal, procedimental e institucional do sistema. Mas também busca aperfeiçoar o direito, ao assinalar as consequências involuntárias ou indesejáveis das leis vigentes ou dos projetos de lei e propor reformas práticas” (POSNER, Richard Allen. *Fronteiras da teoria do direito*. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. 08).



específica. Transformam-se numa dívida ativa irreal, pois sua cobrança é de difícil efetivação, além de ser um estorvo tanto para o contribuinte, que muitas vezes leigo, passa a ter seu nome em cadastros negativos, e no desespero pode até pagar valores indevidos, quanto para a administração pública que foca em problemas de interesse público pequeno, e também atrapalha o poder judiciário, que passa a ter uma parcela grande de suas atividades direcionadas a questões menos importantes, ante suas funções constitucionais.

O poder judiciário, por sua vez, não tem competência para proceder dentro de seus argumentos, pela extinção da execução fiscal, de ofício por considerar o valor irrisório. Tal posicionamento foi inclusive em 2010 sumulado pelo STJ, na Súmula 452<sup>833</sup>: “A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício”.

O STF no Recurso Extraordinário 591033<sup>834</sup> também já havia se pronunciado no ano de 2008, em regime de repercussão geral, no sentido de que uma lei estadual não poderia fixar critérios de valor mínimo para dispensa do ajuizamento de execução fiscais na justiça estadual, por parte dos municípios, por interferir na arrecadação municipal. Na ânsia de diminuir o número de processos, e melhorar os mapas estatísticos de produtividade, muitas decisões judiciais trataram de extinguir execuções fiscais, por considerar o valor de cobrança insignificante. Casos houveram, e que justificaram a súmula, em que o juiz indevidamente criou seus próprios critérios para definir o que seria irrisório, traçando analogias, e até parâmetros pessoais para extinguir a execução fiscal. Mas esta função de definir o que é irrelevante do ponto de vista fiscal não é do poder judiciário, mas dos poderes legislativo e executivo, por meio da lei, pois ainda que ínfimo, o crédito é público, e o credor tem o direito de cobrá-lo, sem que o poder judiciário o impeça.

Nessa perspectiva, pode também a legislação prever hipóteses retroativas de extinção de execuções fiscais que já estejam em trâmite sobre valores irrisórios. No momento do ajuizamento da execução fiscal, pode não haver uma hipótese legal de excludente, que venha posteriormente a vigorar no mundo jurídico, reconhecendo o numerário como de pouca monta, e autorizando sua extinção.

E segue o nó górdio da questão: quais os parâmetros para considerar-se um valor como irrisório? Esta pergunta não pode ter uma resposta lastreada em achismos e especulações. São necessários cálculos metodológicos bem organizados e precisos para que se conheça o valor total dos procedimentos de cobrança. E em todos níveis, municipal, estadual e federal, principalmente num país como o Brasil, que com dimensões continentais, e uma alta inflação apresenta custas processuais distintas de uma região para outra.

<sup>833</sup> STJ. Súmula 452. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>834</sup> STF. Recurso Extraordinário 591033. Disponível:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2ENUME%2E+OU+591033%2EPRCR%2E%29&base=baseRpercussao&url=http://tinyurl.com/hgz7tkx>> Acesso em 22 de maio de 2017.

A LEF não prevê nenhum critério norteador para indicar quais são os valores pecuniários que poderiam ser renunciados ao ajuizamento e, tampouco, o fez a CRFB/88. Todavia, a LEF trouxe uma pista para auxiliar essa resposta. Determina o art. 34 da LEF que no caso de uma sentença desfavorável ao Ente Público, se o valor for inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN's, só se admitirá recurso de Embargos Infringentes e de Embargos de Declaração (50 ORTN's equivaliam a R\$ 328,27 em janeiro de 2001 e atualizada pelo IPCA-E, em março de 2017 correspondia a R\$ 940,36), e não Recurso de Apelação, visto a simplicidade da causa. Aqui vale ressaltar que o STF ao apreciar a matéria julgou pela constitucionalidade do art. 34 da LEF, entabulado no Tema 408<sup>835</sup>, no que concerne à restrição recursal. A par disso, o STJ no Tema 395<sup>836</sup> reforçou esta compreensão.

É inadmissível a continuidade da tramitação de um processo considerado de valor írrito, que repercute em desproporcional ônus ao trabalho dos agentes envolvidos no processamento da demanda, isto é, procuradores, servidores, juízes, leiloeiros, e o aparato-meio que suporta tal atividade, a citarem-se as publicações na imprensa, entrega correspondências, cartas precatórias, tarifas públicas, material de expediente e permanente, contratação outros tantos serviços<sup>837</sup>.

O que se vê atualmente é a tentativa de manutenção do trâmite processual, com a dedução de pedidos inócuos pelo credor como a intimação do devedor, requisições de documentos a cartórios para procuras de bens ou a outros órgãos oficiais, muitas vezes com singelo intento de elidir a prescrição intercorrente. O efeito deletério no funcionamento das varas de execução fiscal implicado pela rotina incessante de ajuizamentos, dissociada de sopesamento pelo credor do binômio custo/utilidade, gera externalidade negativa para o desenvolvimento de execuções continentais de montantes substanciais e contra executados solventes, devendo, em verdade, ser contra estes dirigida a mobilização arrecadatória, até como efeito pedagógico aos demais sujeitos passivos. O fato é que a tolerância do estado em manter processos executivos de sinal invertido, por assim dizer, já que se gasta com eles mais do que se tem a receber, culmina na internalização de prejuízos gerados por seus próprios órgãos, causando, além de uma *autofagia de recursos humanos e materiais*, um incremento cíclico de vagarosidade processual<sup>838</sup>.

<sup>835</sup>STF. Recurso Extraordinário ARE 637975. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4053786&numeroProcesso=637975&classeProcesso=ARE&numeroTema=408>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>836</sup>STJ. Tema 395. Recurso Especial 1168625. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901055704>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>837</sup> ROCHA, Dartanhan Vercingetórix de Araújo e. *Análise econômica das execuções fiscais e os efeitos da Lei n. 12.514/11*. Revista CEJ, Brasília, Ano XVI, n. 56, p. 102-110, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1542/1550>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

<sup>838</sup> ROCHA, Dartanhan Vercingetórix de Araújo e. *Análise econômica das execuções fiscais e os efeitos da Lei n. 12.514/11*. Revista CEJ, Brasília, Ano XVI, n. 56, p. 102-110, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1542/1550>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

O art. 65 da Lei n. 7.799/89 autoriza o ministro da fazenda a dispensar o ajuizamento de execução fiscais de dívidas com a união, cujo valor do procedimento não absorve o próprio custo da dívida. A última delimitação sobre o tema adveio da Portaria n. 75 de 2012, fixando um valor mínimo de 20.000,00 (vinte mil reais), por pessoa.

O art. 7º da Lei n. 12.514/11 autoriza que os Conselhos Profissionais, os quais são autarquias federais, poderão deixar de promover a cobrança judicial em relação a montante inferior ao décuplo do valor de anuidade aplicável ao profissional de nível superior, hoje fixado em máximo de R\$ 500,00 (quinhentos reais), a ser reajustado pelo INPC ou índice que o substitua (art. 6º, I e §1º). Neste âmbito, poderá o credor optar tanto pelo não ajuizamento como pela extinção de demanda em tramitação ou, ainda pelo arquivamento sem baixa, similarmente ao que prevê o art. 20 da Lei n. 10.522/01, tendo como limite o aperfeiçoamento da prescrição intercorrente do § 4º do art. 40 da LEF. Já o art. 8º da Lei 12.514/11 decreta que não serão executáveis judicialmente as dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa singular ou coletiva inadimplente, sem prejuízo da adoção de outras medidas de cobrança, aplicação de sanções ou suspensão do exercício profissional, a citar-se o protesto das CDA's. Tem-se, portanto, um piso variável para manejo de execução fiscal, o qual poderá estar abrangido pela margem de discricionariedade conferida aos Conselhos. Tais regramentos se aplicam essencialmente em âmbito federal. Os municípios e os estados devem ter regramentos próprios para entabular seu valor limite mínimo para ajuizamento da ação.

### ***5.12 A Discussão Administrativa Prévia da Dívida Tributária***

Consoante o art. 38, parágrafo único da LEF, a propositura, pelo contribuinte de ações judiciais que visem discutir o crédito tributário importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso administrativo acaso interposto.

O designer teórico da discussão sobre a cobrança tributária no Brasil é eminentemente polarizada em dois distintos campos: ou se dá primeiro na área administrativa, ou será na área judicial, não sendo viável a concomitância, embora não seja incomum, procuradores públicos solicitarem a suspensão da execução fiscal quando há alguma ilegalidade gritante que precisa ser averiguada, principalmente para evitar a condenação do estado ao pagamento de honorários de sucumbência indevidos, após uma citação, diante de uma execução fiscal claramente equivocada. É certo que a administração tributária deve agir com mais diligência, pois, reforça-se, erros na constituição do crédito tributário são desarrazoadamente comuns no Brasil.

Notificado do lançamento fiscal, o contribuinte pode buscar a discussão administrativa da exação fiscal, por intermédio dos processos administrativos fiscais. Trata-se de uma opção, pois o

contribuinte não é obrigado a socorrer-se primeiramente da administração, como requisito para posteriormente buscar o judiciário.

Não obstante, o STF ao julgar o Recurso Extraordinário 631240<sup>839</sup>, em 2014, reconheceu que o requerimento administrativo prévio é requisito fundamental para só posteriormente o interessado socorrer-se de uma lide judicial na área de discussões administrativas, quando relacionada especificamente às contribuições sociais e benefícios junto à previdência social. Rezou o julgado que o contribuinte deverá fazer o requerimento no prazo legal, e a administração deverá dar-lhe a decisão favorável ou não, dentro de prazo existente na legislação para tal. Caso este prazo não seja obedecido o contribuinte poderá então ajuizar a ação judicial, situação esta que levará a extinção do pedido administrativo. Restou decidido que somente em matérias já em notória contradição entre o fisco e poder judiciário é que o contribuinte poderá utilizar-se diretamente de uma ação judicial para a discussão jurídica, ou, também, em casos em que estiver comprovada a lesão ou ameaça a um direito. Em que pese a decisão ter sido focada na questão de concessão ou não de um benefício previdenciário de forma administrativa, apresenta-se interligada às questões de tributárias.

Somava-se a este julgado a já existente Súmula n. 373 do STJ<sup>840</sup>, de 2009, a qual considera ilegítima a exigência pela administração pública a exigência e depósito prévio para a admissibilidade de recurso administrativo. No mesmo ano sobreveio a Súmula Vinculante n. 21 do STF que proíbe a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo, reafirmando assim as garantias constitucionais aos contribuintes.

O art. 38 da LEF prevê que discussão judicial da dívida ativa da fazenda pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Em termos práticos, essa legislação deu ampla e irrestrita possibilidade para o contribuinte venha a discutir a dívida tributária por vários canais processuais, independentemente de reportar-se primeiramente à fazenda pública.

O direito constitucional de petição e o princípio da legalidade não implicam a necessidade de esgotamento da via administrativa para discussão judicial da validade de crédito inscrito em dívida ativa da fazenda pública. A par disso, em 2011, ao julgar o Recurso Extraordinário n.

---

<sup>839</sup>STF. Recurso Extraordinária 631240. Disponível:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28631240%2EENUME%2E+OU+631240%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/z3m8wtr>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>840</sup> STJ. Súmula 373. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

469600<sup>841</sup>, o STF compreendeu pela constitucionalidade do art. 38 da LEF, no sentido de ser extinta o processo administrativo se o contribuinte também apresentou uma ação judicial.

Deu força a este entendimento o Tema 314<sup>842</sup> do STF que em 2009 havia compreendido pela inconstitucionalidade de depósito prévio como requisito de admissibilidade de recurso administrativo, também previsto no art. 38 da LEF.

### ***5.13 As Defesas do Contribuinte Judicialmente***

Antes do contribuinte ser alvo de uma execução fiscal, a ele é concedido o direito de discutir a dívida administrativamente, situação que lhe permite exercer o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, sem a necessidade de pagar custas, ou mesmo de garantir a dívida. Contudo, se não exerceu esta prerrogativa, ou se exercida foi-lhe indeferida a discussão, o contribuinte será então alvo do processo judicial de execução fiscal.

Após devidamente citado, terá um prazo de cinco dias para pagar a dívida ou nomear bens à penhora. A partir da sua intimação da penhora, abre-se o prazo para a apresentação dos Embargos à execução fiscal. Contudo, antes da garantia do juízo, o sujeito passivo tem a prerrogativa de manifestar-se na ação de execução fiscal sobre algumas matérias, por intermédio de uma petição de Exceção de Pré-Executividade, conforme a seguir se explicará.

#### ***5.13.1 A Exceção de Pré-Executividade***

Embora não prevista expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, a exceção de pré-executividade é um instrumento processual que consiste na simples apresentação de uma petição ao processo com fundamentos de ordem pública, que independam de qualquer produção de provas, e principalmente, sem a necessidade de garantia do juízo.

A apresentação de Embargos à execução fiscal exige obrigatoriamente a garantia do juízo, o que aumenta o uso da exceção de pré-executividade seja para realmente debater causas de ordem pública, como a prescrição da dívida, seja até mesmo para ganhar tempo e dilatar o andamento processual antes do ato da penhora.

---

<sup>841</sup>STF. Recurso Extraordinário 469600. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28469600%2EENUME%2E+OU+469600%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/za927uf>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>842</sup>STF. Tema 314. Recurso Extraordinário 601235. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2588677&numeroProcesso=698626&classeProcesso=AI&numeroTema=314>> Disponível em 22 de maio de 2017.

Neste contexto de ausência de sua regulamentação legislativa, o uso deste instrumento tem sido disciplinado pelas interpretações jurisprudenciais. Não é também, um mecanismo exclusivo da execução fiscal, até porque não existe um código de processo tributário administrativo ou judicial, e sua utilização é oriunda do próprio processo civil.

O mais próximo de uma base legislativa é o que consta no art. 803, parágrafo único, do NCPC/15, que exprime que uma nulidade na execução poderá ser pronunciada pelo juiz, de ofício, ou a requerimento da parte, independentemente de Embargos à execução. E entre estas nulidades estão tipificados os seguintes casos: I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível; II - o executado não for regularmente citado; III - for instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrer o termo.

O STJ fixou no Tema 108<sup>843</sup>, no ano de 2009, que a exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente requisitos de ordem material e de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de qualquer dilação probatória. Desta forma, ficou assentado que não cabe apresentar a exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na CDA, ou seja, é o demandado, pois a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos Embargos à execução.

### ***5.13.2 Os Embargos à Execução Fiscal***

Os Embargos à execução fiscal constituem seguramente o momento de maior importância para a defesa do executado. Afora os poucos regramentos sobre sua aplicação, é o art. 914 do NCPC/15 que regulamenta a matéria e é aplicado subsidiariamente nos termos do art. 1º da LEF à execução fiscal.

O art. 16 da LEF preceitua que o executado oferecerá Embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; III - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; IV - da intimação da penhora. E sem ressalvas aduz: não são admissíveis Embargos do executado antes de garantida a execução.

É no prazo dos Embargos que o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até 3 (três), ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de

---

<sup>843</sup>STJ. Tema 108. Recurso Especial 1110925. Disponível em:

< <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900162098> > Acesso em 23 de maio de 2017.

suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os Embargos.

A apresentação dos Embargos é um momento muito importante pois as provas que serão necessárias já deverão ser indicadas pelo contribuinte. No Brasil, a regra vigente do art. 204 do CTN é de que a dívida tributária regularmente inscrita em dívida ativa goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, e somente pode ser ilidida mediante prova de responsabilidade sempre do contribuinte ou de terceiros.

Recebidos os Embargos à execução fiscal, o juiz mandará intimar a fazenda pública, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento. Não se realizará audiência, se os Embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

Caso não sejam oferecidos os Embargos, a fazenda pública manifestar-se-á sobre a garantia existente na execução. Não sendo embargada a execução fiscal ou sendo rejeitados os Embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias: I - remir o bem, se a garantia for real; ou II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na CDA pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

Diferentemente do que ocorre em uma execução civil, na execução fiscal o devedor somente poderá apresentar Embargos, os quais representam sua única possibilidade de defesa com produção de provas, a partir do momento e, que a dívida estiver devidamente garantida. É imprescindível que a dívida tenha sido completamente garantida por intermédio de bens penhorados, depósito em juízo do *quantum debeatur*, ou arrolamento de bens.

O momento para a apresentação dos Embargos também causava certa problemática, posto que em algumas situações o executado tinha ciência do ato de penhora, ou mesmo lhe era deferida a garantia do juízo pelo bem apresentado, mas não havia propriamente a intimação objetiva para a abertura do prazo para interposição de sua defesa. Diante disto, o STJ por intermédio do Tema 131<sup>844</sup> sedimentou a tese que o termo inicial para a oposição dos Embargos é a data da efetiva da intimação da penhora, e não a da juntada aos autos do mandado cumprido.

O art. 239 do NCPC/15 apregou em seu § 1º que o comparecimento espontâneo do réu supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de Embargos, o que não se aplica à execução fiscal, que depende obrigatoriamente da penhora para que flua o prazo para a apresentação da defesa pelo contribuinte.

---

<sup>844</sup>STJ. Tema 131. Recurso Especial 1112416. Disponível em:

< <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900456132>> Acesso em 23 de maio de 2017.

No julgamento do Recurso Especial 1272827<sup>845</sup>, Tema 526, em 2013, o STJ declarou aplicável à execução fiscal o então vigente art. 739-A do CPC/73, que repete-se no art. 919 do NCPC/15, segundo o qual só terão efeito suspensivo os Embargos, a critério do juiz, mesmo com a garantia do juízo, que comprovarem também o *fumus boni iuris* e *periculum in mora*. Note-se que trata-se de uma invenção hermenêutica sem qualquer previsão na LEF a qual exige tão somente a penhora. Estes dois critérios a mais estão previstos exclusivamente para a execução civil§ no art. 919, 1º do NCPC/15: “O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes”. Esta conclusão da jurisprudência é por demais onerosa ao devedor. Como o executado só pode discutir a dívida durante a execução fiscal com a propositura do Embargos, e estes somente poderão ser propostos após a garantia do juízo com bens do devedor que ficam inalienáveis para quaisquer outros fins, a suspensão da execução fiscal é uma medida não só taxativamente prevista por derivação do art. 151 do CTN, como é uma forma de aplicar corretamente o *princípio da ampla defesa e o princípio do contraditório*, sem a necessidade de outros requisitos como o entabulado agora pelo STJ. A decisão proferida neste Recurso Especial ainda certificou que em atenção ao *princípio da especialidade* da LEF, a regra do art. 914 do NCPC/15, a qual dispensa a garantia como condicionante dos Embargos na execução civil, não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da LEF que exige expressamente a garantia para a apresentação dos Embargos à execução fiscal.

Este julgado é por demais contraditório uma vez que aplica a *Teoria do Diálogo das Fontes*<sup>846</sup> para trazer uma regra restritiva da execução civil para a execução fiscal, ao exigir juntamente com a garantia do juízo a presença também de relevantes fundamentos, e da prova de que a execução possa manifestamente causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, mas, de outro norte, não permite a aplicação da regra da execução civil que permite a apresentação de Embargos à execução mesmo sem a garantia do juízo.

Ainda, mesmo com a legislação tão pontual, há entendimento da lavra do STJ, como o advindo do Recurso Especial 1440639<sup>847</sup> do ano de 2015 que permitiu em casos excepcionais que a garantia do juízo seja afastada, e mesmo assim o indivíduo pudesse apresentar Embargos à

<sup>845</sup> STJ. Recurso Especial 1272827. Recurso Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1272827&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>  
Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>846</sup> A *Teoria do Diálogo das Fontes* foi desenvolvida pelo Professor alemão Erik Jayme, em 1995, no seu Curso Geral de Haya, e visa à aplicação simultânea e coerente das leis existentes no ordenamento jurídico, por meio da técnica da ponderação, da proporcionalidade, da conciliação, sob à luz da Constituição Federal, visando a alcançar a solução mais justa e eficiente.

<sup>847</sup> STJ. Recurso Especial 1440639. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1440639&&b=ACOR&p=false>>  
Acesso em 23 de maio de 2017.



execução fiscal, novamente em desrespeito ao princípio de segurança da jurisprudência e da legislação.

Quando se tratar de uma execução fiscal cuja citação se dê por carta precatória, os Embargos serão oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, mas a competência para julgá-los é do juízo deprecante, salvo se versarem unicamente sobre vícios ou defeitos da penhora, da avaliação ou da alienação dos bens efetuadas no juízo deprecado.

O art. 917 do NCPC/15 determina quais são os assuntos que podem ser alegados na defesa dos Embargos: I - inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação; II - penhora incorreta ou avaliação errônea; III - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções; IV - retenção por benfeitorias necessárias ou úteis, nos casos de execução para entrega de coisa certa; V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução; VI - qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento.

Aqui há uma grande diferença em relação ao ordenamento jurídico de Portugal: o inciso “VI” abrange, em suma, *todas as matérias* possíveis no mundo jurídico, não colocando filtros ou fronteiras sobre a discussão.

No caso de uma execução fiscal, ainda que na fase de lançamento tributário o contribuinte tenha discutido administrativamente uma situação, que lhe tenha sido indeferida, poderá judicialmente avocar a mesma matéria novamente e indica-la para apreciação pelo magistrado. O que não pode arguir nos Embargos, entretanto, é matéria que tenha sido objeto de ação declaratória, anulatória, mandado de segurança ou outra ação judicial que já tenha avaliado em mérito a mesma questão e transitado em julgado antes da interposição dos Embargos. E na hipótese da ação ainda não ter sido julgada, mas versar sobre a mesma matéria, ou seja, a mesma causa de pedir, ter as mesmas partes, e o mesmo pedido dos Embargos, ter-se-á um caso de litispendência entre as ações, o que exigirá que ambas passem a correr apensadas e no mesmo juízo<sup>848</sup>, exceto no caso de competência absoluta do juízo para uma das ações<sup>849</sup>.

No caso de uma incorreção simples sobre a penhora ou a avaliação, esta poderá ser impugnada por simples petição no processo, no prazo de 15 (quinze) dias, contado da ciência do ato. Haverá excesso de execução quando: I - o exequente pleiteia quantia superior à do título; II - ela recai sobre coisa diversa daquela declarada no título; III - ela se processa de modo diferente do que foi determinado no título; IV - o exequente, sem cumprir a prestação que lhe corresponde, exige o adimplemento da prestação do executado; V - o exequente não prova que a condição se realizou.

<sup>848</sup> STJ. Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial 168401. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201200807263>> Acesso em 30 de abril de 2017.

<sup>849</sup> STJ. Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial 869916. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=869916&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 30 de abril de 2017.

Com fulcro no art. 917 do NCPC/15, quando o executado alegar que o exequente, em excesso de execução, pleiteia quantia superior à do título, o embargante declarará na sua petição expressamente o valor que entende correto, apresentando demonstrativo discriminado e atualizado de seu cálculo. Caso não aponte o valor correto ou não apresentado o demonstrativo, os Embargos serão liminarmente rejeitados, sem resolução de mérito, se o excesso de execução for o seu único fundamento, ou serão processados, se houver outro fundamento, mas o juiz não examinará a alegação de excesso de execução.

À vista do art. 918 do NCPC/15, o juiz rejeitará liminarmente os Embargos: I - quando intempestivos; II - nos casos de indeferimento da petição inicial e de improcedência liminar do pedido; III - manifestamente protelatórios, que neste caso será considerado uma conduta atentatória à dignidade da justiça o oferecimento de Embargos manifestamente protelatórios.

Pode-se aqui exemplificar um ato atentatório quando em uma execução fiscal o executado proponha Embargos à execução fiscal antes mesmo da existência de penhora nos autos, a fim de ganhar tempo com o trâmite processual a espera do pronunciamento judicial de indeferimento. Nesta conjuntura, com base no art. 77 do NCPC/15, o juiz poderá aplicar ao responsável uma multa de até 20% (vinte por cento) do valor da causa, de acordo com a gravidade da conduta. Não sendo paga no prazo a ser fixado pelo juiz, a multa será inscrita como dívida ativa da união ou do estado após o trânsito em julgado da decisão que a fixou, e sua execução observará o procedimento da execução fiscal, revertendo-se aos fundos de modernização do poder judiciário.

A concessão de efeito suspensivo aos Embargos oferecidos por um dos executados, no caso de litisconsortes, não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

O art. 1º-D da Lei 9494/ 97 entabula que não serão devidos honorários advocatícios pela Fazenda Pública nas execuções não embargadas. Não obstante, o STF ao julgar o Recurso Extraordinário 420816<sup>850</sup> julgou impertinente a invocação deste artigo em sede de execução fiscal, restringindo-lhe, porém, a aplicação à hipótese de execução civil, por quantia certa, contra a fazenda pública.

Com respeito aos pedidos de extinção da execução fiscal, quando já tenham sido apresentados os Embargos, o STJ no Tema 143<sup>851</sup> considerou que deverá ser averiguado quem deu causa à ação e a sua extinção para designar o responsável pelo pagamento dos honorários advocatícios de sucumbência.

<sup>850</sup>STJ. Recurso Extraordinário 420816. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=420816&classe=REED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 19 de abril de 2017.

<sup>851</sup>STJ. Tema 143. Recurso Especial 1111002. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900161937>> Acesso em 25 de maio de 2017.

O art. 85 § 13 do NCPC/15 passou a prever expressamente que as verbas de sucumbência arbitradas em Embargos à execução, fiscal ou civil, rejeitados ou julgados improcedentes e em fase de cumprimento de sentença serão acrescidas no valor do débito principal, para todos os efeitos legais, o que facilita a cobrança pelo credor. E de acordo com o art. 827 do NCPC/15, em seu §2, os valores dos honorários de sucumbência poderão ser elevados em até 20% (vinte por cento), daqueles já arbitrados no despacho inicial da execução, quando rejeitados os Embargos à execução, podendo a majoração, caso não opostos os Embargos, ocorrer ao final do procedimento executivo, levando-se em conta o trabalho realizado pelo advogado do Exequente.

Ainda vale ressaltar que os créditos ajuizados em execução fiscal pela união, por força do Decreto-Lei 1025/69 terão todos um acréscimo já na emissão da CDA de um valor de 20% (vinte por cento), o qual substitui os honorários advocatícios de sucumbência mesmo no caso de Embargos, conforme entendimento advindo do Tema 400 do STJ<sup>852</sup>. Todavia, em se tratando dos outros entes, como os estados e os municípios, se houver previsão na sua legislação de que a adesão do contribuinte a um programa de parcelamento exige o pagamento prévio dos honorários advocatícios, haverá que ser obedecida esta regra, em conjunto com a desistência do executado de ação anulatória (ou similares) e também dos Embargos em trâmite<sup>853</sup>.

Os Embargos constituem um processo autônomo que corre apenso ao processo de execução fiscal. Como ação independente, exige o pagamento de custas processuais, e deve ter um valor, normalmente, o da própria execução. Após o recebimento desta ação, o juiz irá proferir uma decisão no sentido de suspender o trâmite da execução fiscal, a qual poderá ser objeto de recurso de Agravo de Instrumento. A fazenda pública é intimada pessoalmente para impugnar os Embargos no prazo de 30 (trinta dias). Após, se a matéria não ensejar produção de provas, o juiz poderá fazer o julgamento antecipado da lide. Desta sentença, caberá recurso de Embargos Declaratórios, e sendo inferior ao valor de 50 ORTM's, aceitará apenas recurso de Embargos Infringentes para o próprio juiz da causa. Se o valor for superior, o que acontece na maioria dos casos, caberá Recurso de Apelação ao Tribunal correspondente.

Caso a fazenda pública se omita em fazer o Recurso de Apelação, o art. 496 do NCPC/15 determina que haverá a “remessa de ofício”, ou seja, o envio do processo pelo juiz à instância superior para um reexame necessário da matéria. Não se aplica o disposto neste artigo quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a: I - 1.000 (mil) salários-mínimos para a união e as respectivas autarquias e fundações de direito público; II - 500 (quinhentos) salários-mínimos para os estados, o distrito federal, as respectivas

<sup>852</sup>STJ. Tema 400. Recurso Especial 1143320. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901063349> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>853</sup>STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1156874. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=200901765148&dt\\_publicacao=02/02/2010](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=200901765148&dt_publicacao=02/02/2010) Acesso em 25 de maio de 2017.

autarquias e fundações de direito público e os municípios que constituam capitais dos estados; III - 100 (cem) salários-mínimos para todos os demais municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público. Também não se aplica esta regra quando a sentença estiver fundada em: I - súmula de tribunal superior; II - acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos; III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; IV - entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa.

No tribunal em sede de recurso o processo passa a ter vários caminhos. Caso o assunto da apelação já tenha jurisprudência consolidada sobre a matéria, o desembargador relator do recurso por decisão monocrática decidida, da qual caberá Agravo Interno para um órgão colegiado de três desembargadores, e de lá, Recurso Especial para o STJ e Recurso Extraordinário para o STF.

Caso a matéria comporte julgamento, será o processo relatado e encaminhado para a câmara julgadora, composta por três desembargadores, que decidirá sobre a matéria. Desta decisão, assim como de todas, cabe Embargos Declaratórios. E neste caso, Recurso Especial para o STJ e Recurso Extraordinário para o STF, sempre concomitantemente.

No curso do processo ainda são cabíveis uma série infindável de pedidos de provimentos cautelares para suspensão da cobrança da execução fiscal, o que sempre dependerá do crivo do juiz caso a caso para o deferimento.

Há uma forte crítica sobre a morosidade dos processos de execução fiscal, muitas vezes, por conta de recursos aparentemente protelatórios e muitas medidas cautelares, por parte da fazenda pública. Além disso, a Lei Complementar 151/2015 designou que dos depósitos judiciais e administrativos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais o estado, o distrito federal ou os municípios sejam parte, 70% (setenta por cento) serão transferidos para o tesouro do estado. No mesmo sentido a Lei 9703/1998<sup>854</sup> prevê o mesmo repasse para a união. Esse regramento, cuja constitucionalidade vem sendo discutida no STF sem êxito, por agredir ao direito constitucional de propriedade dos donos do dinheiro, permite que em termos gerais, para o estado, após a garantia do juízo, não haja mais pressa no prosseguimento da execução fiscal, ante o conforto advindo do direito à utilização do crédito penhorado. Essa tranquilidade, por sua vez, não favorece o contribuinte que embora ainda

---

<sup>854</sup> Os depósitos judiciais empregados para fazer frente às despesas orçamentárias representam um passivo, pois há entrada destes recursos, nas disponibilidades do ente público, que irão ser devolvidos ao particular ou retirados do passivo, conforme a decisão da lide. Por isso, deverão ser demonstrados os valores que ingressaram, no ativo da entidade, porque, apesar de já registrados como receita orçamentária, ainda não representam uma receita efetiva. Além disso, em obediência ao *Princípio da Prudência*, deverá ser registrado um passivo que representa uma obrigação de terceiros, pois tal receita depende de um evento futuro. Entretanto, ao ser efetuada a classificação da receita orçamentária, deverá ser feito um registro da obrigação patrimonial correspondente, em contrapartida à respectiva variação passiva, o que manterá a adequação do resultado contábil. Assim, ao ser convertido em receita orçamentária, o depósito judicial deixa de se caracterizar como ingresso extraorçamentário.

discutindo o tributo, já fica desposado temporariamente de seus recursos privados, o que certamente lhe afeta as questões econômicas.

### 5.13.3 A Ação Declaratória e a Ação Anulatória em Matéria Tributária

O art. 38 da LEF expressamente prevê que a discussão judicial da dívida ativa da fazenda pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. A propositura, pelo contribuinte destas ações não comporta uma renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso administrativo acaso interposto.

Porém, este artigo, anterior à CRFB/88 afronta em partes ao direito fundamental de acesso ao judiciário esculpido no art. 5º, XXV ao exigir o depósito prévia do tributo para discutir judicialmente a dívida. Diante deste prognóstico, o STJ sedimentou no Tema 241<sup>855</sup>, no ano de 2009, representativo da controvérsia, que a propositura de ação anulatória de débito fiscal não está condicionada à realização do depósito prévio previsto no art. 38 da LEF, posto não ter sido o referido dispositivo legal recepcionado pela CRFB/88, em virtude de incompatibilidade material com o art. 5º, inciso XXXV, verbis: "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*". O depósito somente é requisito para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Ainda que sob a égide da constituição anterior, o STF no ano de 1985 já tinha entendimento neste mesmo sentido, quando proclamou no Recurso Extraordinário 105552<sup>856</sup> que não constituía requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito prévio do art. 38 da LEF. É quase inacreditável que um país com quase três décadas de democracia consolidada ainda esteja discutindo a mesma matéria nos tribunais pois o poder legislativo não fez as devidas alterações necessárias na LEF. O STF no Tema 682<sup>857</sup> inclusive já estruturou a concepção que inexiste, na CRFB/88 reserva de iniciativa para leis de natureza tributária. Até mesmo no governo dos militares, no ano de 1977, por intermédio da emenda constitucional de n. 17 já se previu a possibilidade de esgotamento dos recursos administrativos sem a necessidade de

<sup>855</sup>STJ. Tema 241. Recurso Especial 962838. Disponível em:

< <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200701452151>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>856</sup>STF. Recurso Extraordinário 105552. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28105552%2E+OU+105552%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kygkt27>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>857</sup>STF. Tema 682. Agravo em Recurso Extraordinário ARE 743480. Disponível em:

< <http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4391271&numeroProcesso=743480&classeProcesso=ARE&numeroTema=682>> Acesso em 22 de maio de 2017.

garantia da dívida. Nos dias atuais, contudo, o STF compreende que esta temática entre a ação anulatória e a ação de execução fiscal é uma ofensa indireta a CRFB/88, e, portanto, inclui-se entre as matérias de cunho eminentemente infraconstitucional, conforme julgamento proferido no ARE 770029<sup>858</sup> em 2014.

Adiante, tem-se também que o STJ no Tema 229<sup>859</sup> pacificou o entendimento no sentido de que o prazo prescricional para a Ação Anulatória é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/1932, contados da notificação do contribuinte sobre o lançamento fiscal.

Usa-se a nomenclatura de ação anulatória para os casos em que se busca obstaculizar a cobrança de um tributo que já tenha sido lançado oficialmente pela fazenda pública, ao passo que o termo ação declaratória é utilizado nas situações em que o fato gerador na visão da administração pública já tenha ocorrido, mas ainda não se deu dentro do prazo decadencial que é de cinco anos, o lançamento tributário. Em ambas as situações o rito a ser seguido é o ordinário, guiado pelas normas gerais do NCPC/15.

O ajuizamento da execução fiscal não é um óbice para que o devedor exerça o seu direito constitucional de ação, para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação. Até mesmo após o ajuizamento dos Embargos à execução é possível a interposição da ação declaratória ou desconstitutiva, levando os processos a correrem conjuntamente<sup>860</sup>.

O STJ no Tema 273, inclusive já decidiu junto ao Recurso Especial 1123306<sup>861</sup> no ano de 2010, que a fazenda pública, quer em uma ação anulatória, quer em uma execução embargada, faz jus à expedição da certidão positiva de débito com efeitos negativos, independentemente de penhora, posto inexpropriáveis os seus bens. As garantias que cercam o crédito devido pelo ente público são de ordem tal que prescindem de atos assecuratórios da eficácia do provimento futuro, sobressaindo o direito de ser obtida certidão positiva com efeitos de negativa.

#### **5.13.4 O Mandado de Segurança**

A CRFB/88 no art. 5º, inciso LXIX, manteve o mandado de segurança como garantia constitucional, tendo inovado ao criar, no inciso LXX deste mesmo artigo, o mandado de segurança

<sup>858</sup>STF. Agravo em Recurso Extraordinário 770029. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=770029&classe=ARE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>859</sup>STJ. Tema 229. Recurso Especial 947206. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200700991022>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>860</sup>STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1054833. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1054833&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>861</sup>STJ. Tema 273. Recurso Especial 1123306. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1123306&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 24 de abril de 2017.

coletivo, que pode ser requerido por partido político com representação no congresso nacional e por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados. O inciso LXIX determina que “*conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo*” sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa singular ou coletiva sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade pública, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

O prazo para impetrar o mandado de segurança é de 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado. O juiz ao receber a ação, poderá sem ouvir previamente a parte adversa, suspender liminarmente o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica. É, portanto, uma ação judicial, de natureza constitucional, atualmente disciplinada pela Lei 12.016/2009. No âmbito tributário sua importância se dá devido a sua celeridade, tendo em vista que conforme o art. 20 da referida norma, os processos de mandado de segurança e os respectivos recursos terão prioridade sobre todos os atos judiciais, salvo habeas corpus, bem como a sua menor onerosidade, haja vista que de acordo com o art. 25 veda-se a condenação em honorários advocatícios no mandado de segurança, sendo a Súmula 512<sup>862</sup> do STF, no mesmo sentido.

Uma vez deferida liminar em mandado de segurança, o contribuinte estará garantido pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme artigo 151, inciso IV, do CTN. A par dessas certezas, o CPC/2015, inovando no capítulo destinado ao que chamou de “*tutelas provisórias*”, instituiu a inédita figura da “*tutela de evidência*”, provimento cuja concessão é possível, segundo o parágrafo 1º do art. 311, em caráter liminar, tal como acontece, idealmente, na generalidade dos casos de mandado de segurança.

Ocorre que para a concessão da tutela de evidência, dispensa-se a demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, exigindo-se, em contrapartida a caracterização de uma das seguintes hipóteses: I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte; II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob

<sup>862</sup> STF. Súmula 512. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2685>> Acesso em 22 de maio de 2017.

cominação de multa; IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

A segunda hipótese tem real importância para as lides tributárias. O NCPC/15 não define, materialmente, os efeitos extraíveis da tutela de evidência, deixando de apontar, por outros termos, se a providência por ela aparelhada é cautelar ou satisfativa, o que a transformaria num instrumento muito semelhante ao mandado de segurança.

#### ***5.14 Os Privilégios do Crédito Tributário***

As regras sobre os privilégios em competição do crédito tributário não estão previstas na LEF, mas no CTN a partir do seu art. 186, onde aduz que preferirá a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Há, contudo, regras específicas para a preferência do crédito tributário em casos de falência, entre elas, a de que o crédito tributário não prefere aos créditos extra concursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado, e a multa tributária preferirá apenas aos créditos subordinados. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Conforme disposto no art. 83 da Lei 11.101/2005, em casos de falência, a ordem classificatória para pagamentos prioritários será a seguinte: I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho; II - créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado; III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias; IV – créditos com privilégio especial, a saber: a) os previstos no art. 964 do CC/02; b) os assim definidos em outras leis civis e comerciais; c) aqueles a cujos titulares a lei confira o direito de retenção sobre a coisa dada em garantia; d) aqueles em favor dos microempreendedores individuais e das microempresas e empresas de pequeno porte; V – créditos com privilégio geral, a saber: a) os previstos no art. 965 do CC/02, b) os créditos decorrentes de obrigações contraídas pelo devedor durante a recuperação judicial, c) os assim definidos também em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei; VI – créditos quirografários; VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias; VIII – créditos subordinados, previstos em lei ou em contrato e os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício.



Afora o processo falimentar, pelo art. 187 do CTN, o concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I - união; II - estados, distrito federal conjuntamente e *pró rata*; III - municípios, conjuntamente e *pró rata*. Serão extras concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência. Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da fazenda pública interessada.

Pelo art. 189 do CTN serão pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento. Serão pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

O importante art. 193 do CTN prevê expressamente que nenhum órgão da união, estados, do distrito federal, ou os municípios, e suas respectivas autarquias, celebrará contrato ou aceitará proposta em licitações sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à fazenda pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

No Tema 393<sup>863</sup> o STJ compreendeu que coexistindo ações de execuções fiscais e penhora sobre o mesmo bem, o crédito tributário de autarquia federal goza do direito de preferência em relação àquele de que seja titular a fazenda pública estadual.

É possível que o mesmo bem seja penhorado em recorrência de várias execuções fiscais de entes públicos distintos. O concurso de penhoras sujeita-se ao regime de preferência somente entre as pessoas jurídicas de direito público, aplicando-se o disposto no art. 187 do CTN, de sorte que a preferência é da união e dos entes federais, daí se seguindo os estados, o distrito federal e por último, os municípios. Não é por outra razão, aliás, que assim expressa o da Súmula 497<sup>864</sup> do STJ: "*Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem*".

---

<sup>863</sup>STJ. Tema 393. Recurso Especial 957836. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200700720372>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>864</sup> STJ. Súmula 497. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

O art. 29 da LEF também prevê algumas regras sobre os privilégios do crédito tributário, a repetir que a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento. O art. 30 da LEF assevera que sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da dívida ativa da fazenda pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis. É previsto também que nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concordância da fazenda pública.

### ***5.15 Do Pagamento ou Da Penhora***

A penhora na execução fiscal é um ato formal, advindo de uma ordem judicial, dentro de um processo de execução, para destacar parte ou a totalidade do patrimônio de um devedor, a qual servirá prioritariamente para quitar determinado débito com o exequente. Gera um direito real ao credor para se necessário, ter o direito de preferência sobre o bem gravado.

Todavia, antes da penhora, que somente ocorrerá após a citação do devedor, é possível que o oficial de justiça, não conseguindo encontra-lo, proceda ao arresto dos bens do devedor. Embora não seja o arresto um direito real, o art. 7, III da LEF permite que após a citação, o bem arrestado seja prioritariamente convertido em penhorado.

Theodoro Júnior<sup>865</sup> expõe que com a penhora busca-se individualizar e proteger determinados bens, que responderão, pelo inadimplemento de uma obrigação reconhecidamente líquida, certa e exigível. Importa numa apreensão e depósito de bens do devedor, que ficam à disposição judicial tudo com o objetivo de subtraí-los à livre disponibilidade do executado e sujeitá-los à expropriação.

O particular no momento em que é acionado judicialmente pelo ente público e é citado, passa a ter, via regra, algumas alternativas básicas: a) providenciar o pagamento; b) constituir um advogado e nomear bens à penhora para discutir a dívida; c) quedar silente e aguardar a penhora sobre seus bens; d) peticionar nos autos, sempre por intermédio de um advogado, sem a nomeação de bens ou garantia do juízo, arguindo matérias de ordem pública, que podem ser discutidas independentemente da garantia do juízo, como por exemplo, a prescrição, a decadência, a

<sup>865</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.292-294.

competência do juízo ou a legitimidade da partes, por intermédio da exceção de pré-executividade; e) peticionar, quando com argumentos sólidos, solicitando uma tutela antecipada ou uma medida cautelar para suspender os atos de penhora e ainda assim discutir a dívida.

As regras sobre o pagamento do crédito tributário estão sedimentadas no CTN, onde o art. 157 já estabelece de antemão que a imposição de alguma penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário. Da mesma maneira, em alguns casos, o pagamento do crédito não importa em presunção de pagamento: I - quando parcial, das prestações em que se decompõe; II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo, e se não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta dias) depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. É possível que legislação tributária possa conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

O art. 161 do CTN preceitua que ao crédito não integralmente pago no vencimento são acrescidos juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição de outras penalidades cabíveis. E aqui uma importante regra: se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1 (um) por cento ao mês. Germina sobre isto um direito ao contribuinte: se no prazo para pagamento ele realizar alguma *consulta administrativa* sobre o débito junto à fazenda pública, ou mesmo proceda na impugnação administrativa do lançamento tributário, não correrá a aplicação dos juros ou de multa.

A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos seguintes casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Se for julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda, e se julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis. Em relação aos pagamentos fixa-se que estes somente podem ser feitos em dinheiro.

No segundo capítulo deste trabalho foi possível avaliar vários momentos importantes da estrada legislativa e jurisprudencial onde as cortes brasileiras avaliaram a penhora e a impenhorabilidade frente aos direitos fundamentais. A penhora, assim como em Portugal, é uma das formas de garantia do juízo. Não há propriamente uma distinção necessária e prática entre os termos “penhora” e “garantia do juízo”, exceto que este segundo certamente se transformará no primeiro. A penhora é realizada a mando do juiz, sobre bens em nome do executado, enquanto que a

garantia do juízo ocorre quando o próprio executado ou mesmo terceiro garante a dívida indicando bens que ficarão atrelados ao processo, por meio da penhora. Não haverá qualquer tipo de garantia que se afaste da efetiva e consequente penhora, posto que o art. 9º, § 3º da LEF prevê que a garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.

Reza o art. 8º da LEF que o executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA, ou garantir a execução. O art. 9º define que a garantia precisa ser pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na CDA. Entre o que se pode receber como garantia, a lei trouxe um rol taxativo: a) efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária, que naturalmente será penhorado pois estará vinculada a dívida em execução; b) oferecer fiança bancária c) oferecer fiança bancária ou seguro garantia; d) nomear bens à penhora; e) indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela fazenda pública.

Sobre os bens passíveis de penhora, o STJ em recurso representativo da controvérsia, Tema 913, Recurso Especial 1388638<sup>866</sup>, julgado em 2016, consolidou a tese de que fundo de investimentos não podem ser oferecidos como garantia, salvo se a fazenda pública aceitar, o que também está estabilizado na Súmula 406 do STJ.

No mesmo caminho, o Tema 578 do STJ compreendeu pela necessidade de seguir a linha sucessória do art. 11 da LEF, de modo que não podem ser oferecidos precatórios como garantia do juízo.

Nesta senda já seguiu o Tema 120<sup>867</sup> do STJ que designava que o Ente Público pode requisitar a penhora de precatório em nome do devedor, mesmo que a entidade dele devedora não seja o próprio exequente, e que esta penhora equivale à um direito de crédito, e não a dinheiro. O art. 15, I, da LEF autoriza o executado em qualquer fase do processo e independentemente da aquiescência da fazenda pública solicitar a substituição dos bens penhorados por depósito em dinheiro ou fiança bancária. Não se equiparando o precatório a dinheiro ou fiança bancária, mas a direito de crédito, pode o fazenda pública recusar a substituição por quaisquer das causas previstas nos arts. 11 e 15 da LEF. Não menos salutar, no ano de 2010, o STJ editou a Súmula n. 417<sup>868</sup>, estabelecendo que para a execução civil, diferentemente da execução fiscal, a penhora de dinheiro na ordem prioritária de nomeação de bens não tem caráter absoluto E no Tema 260<sup>869</sup> do STJ

<sup>866</sup>STJ. Recurso Especial 1388638 Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201302028295&dt\\_publicacao=06/09/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302028295&dt_publicacao=06/09/2016)> Acesso em 01 de maio de 2017.

<sup>867</sup>STJ. Tema 120. Recurso Especial 1090898. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802071417>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>868</sup> STJ. Súmula 417. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>869</sup>STJ. Tema 260. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900453592>> Acesso em 24 de maio de 2017.

compreendeu que o reforço da penhora não pode ser deferido *ex officio* pelo juiz, a teor do art. 15, II da LEF.

O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge. O executado também poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

A respeito da compensação tributária entre dívidas do estado para com o particular, e vice-versa, o assunto causa muitas dúvidas pela ausência de legislação objetiva sobre o tema. No ano de 2016, o STJ no Recurso Especial n. 1480950<sup>870</sup> decidiu que cabe à legislação de cada ente público autorizar ou não a compensação, e a definir suas próprias regras. No Tema 294<sup>871</sup> o STJ reforçou a tese de que o § 3º, do art. 16, da LEF proscreeve, de modo expresso, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de Embargos do executado, contudo impõe-se que esta compensação já tenha sido efetuada à época do ajuizamento do executivo fiscal, atingindo a liquidez e a certeza do título executivo, o que se deduz da interpretação conjunta com art. 170, do CTN.

É possível ainda que numa mesma vara corram várias execuções fiscais contra o mesmo devedor. A fim de otimizar os atos, é razoável que a fazenda pública requeira o apensamento dos processos para que se unifiquem os atos. Contudo, no Tema 392<sup>872</sup> do STJ ficou enraizado que é uma faculdade e não um dever do juiz deferir tal reunião.

O art. 139, IV do NCPC/15 autoriza o juiz da causa a determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária. Amparadas nesta norma, algumas decisões judiciais, como medidas excepcionais quando esgotados os meios tradicionais para tentar a penhora para a satisfação do débito, havendo indícios de que o devedor usa a blindagem patrimonial para negar o direito ao crédito do exequente, tem permitido a apreensão da carteira de habilitação para condução de veículos, de passaporte e até de cartões de créditos dos executados até que quitem a sua dívida.

Tratando-se de execução fiscal exclusivamente *tributária*, aplica-se o art. 185 CTN, que assim dispõe: "*Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa*". Convencionou a lei que a mera alienação de bens pelo sujeito passivo

<sup>870</sup> STJ. Recurso Especial 1480950. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201402336995>> Acesso em 25 de abril de 2017.

<sup>871</sup> STJ. Tema 294. Recurso Especial 1008343. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200702750399>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>872</sup> STJ. Tema 392. Recurso Especial 1158766. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901946181>> Acesso em 24 de maio de 2017.

com débitos inscritos na dívida ativa, sem a reserva de meios para a satisfação do fisco, pressupõe a existência de fraude à execução ante a primazia do interesse público na arrecadação dos recursos para o uso da coletividade, nos moldes do Tema 290 do STJ<sup>873</sup>. A fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se *in re ipsa*, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o *concilium fraudis*. A caracterização da má-fé do terceiro adquirente ou mesmo a prova do conluio não é necessária para caracterização da fraude à execução. A natureza jurídica do crédito tributário conduz a que a simples alienação de bens pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta de fraude à execução.

Coloque-se nota que no caso de dívidas não tributárias, para o reconhecimento da fraude à execução, é necessário o registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente, nos termos da Súmula 375 do STJ<sup>874</sup>.

O art. 185-A do CTN traz a regra de que na hipótese do devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente, por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. É remansoso na jurisprudência que a declaração da fraude à execução não afeta o negócio jurídico como inválido. Não obstante a afetação fraudulenta não retirar a propriedade do terceiro adquirente, ela não produz efeitos em relação ao titular do crédito fraudado, na extensão deste.

É uma presunção absoluta a fraude à execução fiscal com a venda de bens do devedor, quando este já tiver dívidas tributárias *inscritas em dívida ativa*, e não possuir mais patrimônio para honrá-las. Contudo, o terceiro adquirente poderá vir ao processo por intermédio da Ação de Embargos de Terceiros comprovar que a aquisição do bem se deu de boa-fé, ou seja, sem o conhecimento das dívidas do executado, consoante o Tema 236 STJ<sup>875</sup>.

O art. 54 da Lei 13.097/15 conduziu a regra de que os negócios jurídicos que tenham por fim constituir, transferir ou modificar direitos reais sobre *imóveis* são eficazes em relação a atos jurídicos precedentes, nas hipóteses em que não tenham sido registradas ou averbadas na matrícula do imóvel as seguintes informações: a) citação de ações reais ou pessoais reipersecutórias; b)

<sup>873</sup>STJ. Tema 290. Recurso Especial 1141990. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900998090>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>874</sup> STJ. Súmula 395. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

<sup>875</sup>STJ. Tema 236. Recurso Especial. 1091710. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802119832>> Acesso em 23 de maio de 2017.

averbação de constrição judicial, do ajuizamento de ação de execução ou de fase de cumprimento de sentença; c) averbação de restrição administrativa ou convencional ao gozo de direitos registrados, de indisponibilidade ou de outros ônus quando previstos em lei; d) averbação, mediante decisão judicial, da existência de outro tipo de ação cujos resultados ou responsabilidade patrimonial possam reduzir seu proprietário à insolvência.

Na mesma esteira, a polêmica Lei Federal 13.606/2018, em seu art. 25 institui de forma inovadora um novo procedimento chamado de “*averbação pré-executória*”, por meio da qual, a PGFN fica autorizada, a administrativamente, a fazer o bloqueio de bens de devedores inscritos em dívida ativa da União, sem a necessidade de ordem ou autorização do poder judiciário. Em ato complementar a Portaria n. 33/2018, da PGFN disciplinou este procedimento e estabeleceu que após inscrito o débito em dívida ativa, o devedor será “notificado” para em até 5 (cinco) dias efetuar o pagamento ou o parcelamento do débito, ou em até 10 (dez) dias ofertar antecipadamente alguma garantia do débito, ou apresentar formalmente um PRDI – Pedido de Revisão de Dívida Inscrita.

Esta permissão legislativa que deu à PGFN o direito de unilateralmente tornar indisponível os bens do contribuinte, por meio da simples averbação da CDA nos órgãos de bens e direitos foi alvo imediatamente de três Ações Diretas de Inconstitucionalidades – ADI’s, de ns. 5881, 5886 e 5890 junto ao STF. Como já discutido anteriormente, o ponto nevrágico das discussões é a ausência da supervisão do poder judiciário, como se o contribuinte, na qualidade de devedor, ficasse à mercê do credor estado, ferido em seus direitos de propriedade, ampla defesa, e devido processo legal.

O art. 792§ 4 do NCPC/15, por sua vez, estipula que antes de declarar a fraude à execução, o juiz deverá intimar o terceiro adquirente do bem para, se quiser, opor Embargos de Terceiro, no prazo de 15 (quinze) dias. As regras para apresentação de Embargos de Terceiro constam a partir do art. 674 do NCPC/15. A legislação garante a quem não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça de constrição sobre bens que possua, ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato construtivo, que possa requerer seu desfazimento ou sua inibição. Em termos gerais, considera-se como terceiro I - o cônjuge ou companheiro, quando defende a posse de bens próprios ou de sua meação, (lembrando-se que da penhora de bem indivisível, o equivalente à quota-parte do coproprietário ou do cônjuge alheio à execução recairá sobre o produto da alienação do bem:: II - o adquirente de bens cuja constrição decorreu de decisão que declara a ineficácia da alienação realizada em fraude à execução; III – qualquer pessoa que sofrer constrição judicial de seus bens por força de desconsideração da personalidade jurídica, de cujo incidente não fez parte; IV - o credor com garantia real para obstar expropriação judicial do objeto de direito real de garantia, caso não tenha sido intimado, nos termos legais dos atos expropriatórios respectivos.

Os Embargos de Terceiro podem ser opostos a qualquer tempo no processo até 5 (cinco) dias depois da adjudicação, da alienação por iniciativa particular ou da arrematação, mas sempre antes da assinatura da respectiva carta da arrematação.

Cabe ao terceiro fazer a prova sumária de sua posse ou de seu domínio e da qualidade de terceiro, oferecendo documentos e rol de testemunhas. Pelo art. 678 do NCPC/15, a decisão judicial liminar que reconhecer suficientemente provado o domínio ou a posse do bem pelo terceiro determinará a suspensão das medidas constritivas sobre os bens litigiosos objeto dos Embargo de Terceiro, bem como a manutenção ou a reintegração provisória da posse, se o embargante a houver requerido. O juiz, contudo, poderá condicionar a ordem de manutenção ou de reintegração provisória de posse à prestação de caução pelo requerente, ressalvada a impossibilidade da parte economicamente hipossuficiente. Os Embargos de Terceiro poderão ser contestados pela fazenda pública, e após seguirá o rito do procedimento comum. Se acolhido o pedido inicial, o ato de constrição judicial indevida será cancelado, com o reconhecimento do domínio, da manutenção da posse ou da reintegração definitiva do bem ou do direito ao embargante.

Sobre as regras gerais referentes ao ato da penhora previstas entre os arts. 831-874 do NCPC/15, pode se extrair alguns momentos destacáveis. Entre eles, cita-se que a penhora deverá recair sobre tantos bens quantos bastem para o pagamento do principal atualizado, dos juros, das custas e dos honorários advocatícios.

O art. 833 do NCPC/15 designa como bens impenhoráveis: I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução (podem ser penhorados, à falta de outros bens, os frutos e os rendimentos dos bens inalienáveis); II - os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida; III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor; IV - os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal; V - os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado (inclui-se aqui os equipamentos, os implementos e as máquinas agrícolas pertencentes a pessoa física ou a empresa individual produtora rural, exceto quando tais bens tenham sido objeto de financiamento e estejam vinculados em garantia a negócio jurídico ou quando respondam por dívida de natureza alimentar, trabalhista ou previdenciária); VI - o seguro de vida; VII - os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas; VIII - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família; IX - os recursos



públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social; X - a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários-mínimos; XI - os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político; XII - os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra.

Como consta no segundo capítulo deste trabalho, as normas legais sobre a penhora ou a impenhorabilidade tem sido constantemente amortecidas pela jurisprudência dos tribunais superiores, que na justificativa da realização de uma ponderação de valores, relativizam os ditames do conteúdo do texto legal, normalmente em favor da parte devedora, a fim de proteger ainda mais o seu mínimo existencial, conforme o padrão de vida do indivíduo e suas condicionadoras. Todavia, há casos também em que ocorre o inverso. O STJ no Recurso Especial 1547561<sup>876</sup> julgado no ano de 2017, reconheceu, na contramão da norma, e sem declarar inconstitucional, a viabilidade da penhora de 10% (dez por cento) do salário de uma pessoa singular, que era executada por outra pessoa singular por dívidas de aluguel residencial, “*excepcionalmente*”, uma vez que não havia outra forma da dívida ser quitada, e porque mesmo com a penhora se continuava a preservar “*o suficiente para garantir a subsistência digna do devedor e de sua família*”. A cobrança de crédito locatício passou a representar naquilo que se pode aqui denominar de “*exceção jurisprudencial*” à regra da impenhorabilidade dos salários e rendimentos, embora os critérios das excepcionalidades não tenham sido descritos no julgado, apenas jungindo-se a outros precedentes também do STJ, como o Recurso Especial 1285970 onde também permitindo a penhora de 10% (dez por cento) dos rendimentos.

No Recurso Especial 1356404<sup>877</sup> julgado no ano de 2013 foi assentado num caso em que um advogado discutia a penhora de parte de seus honorários que a garantia de impenhorabilidade assegurada na regra processual do CPC não deve ser interpretada de forma gramatical e abstrata, podendo ter aplicação mitigada em certas circunstâncias, como sucede com crédito de natureza alimentar de “*elevada soma*”, que permite antever-se que o próprio titular da verba pecuniária destinará parte dela para o atendimento de “*gastos supérfluos*”, e não, exclusivamente, para o suporte de necessidades fundamentais.

Para a Corte não viola a garantia assegurada ao titular de verba de natureza alimentar a afetação de uma parcela menor de montante maior, desde que o percentual afetado se mostre insuscetível de comprometer o sustento do favorecido e de sua família e que a afetação vise à satisfação de legítimo crédito de terceiro, representado por título executivo. Sopesando

<sup>876</sup>STJ. Recurso Especial 1547561. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=201501927373&dt\\_publicacao=16/05/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=201501927373&dt_publicacao=16/05/2017)> Acesso em 25 de maio de 2017.

<sup>877</sup>STJ. Recurso Especial 1356404. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=201202531887&dt\\_publicacao=23/08/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=201202531887&dt_publicacao=23/08/2013)> Acesso em 25 de maio de 2017.

“*criteriosamente*” as circunstâncias de cada caso concreto, poderá o julgador admitir, excepcionalmente, a penhora de parte menor da verba alimentar maior sem agredir a garantia desta em seu núcleo essencial. Com isso, se poderá evitar que o devedor contumaz siga frustrando injustamente o legítimo anseio de seu credor, valendo-se de argumento meramente formal, desprovido de mínima racionalidade prática.

Claramente, neste caso, o juiz não cumpriu os limites da legislação. Interessantemente, se vê vários julgados que exigem que a pessoa *entenda* que o estado está à mercê da reserva do possível, impondo a limitação de um direito fundamenta de cunho social previsto na legislação, e em outros casos, os julgados criam critérios subjetivos para deixar de aplicar as leis, as quais justamente primam pela “*reserva do possível*” do contribuinte, entendida esta como sua capacidade tributária já protegida previamente pela legislação.

Pelas normas vigentes, as restrições de penhora sobre os rendimentos e sobre a caderneta de poupança não se aplicam apenas na hipótese de penhora para pagamento de prestação alimentícia, independentemente de sua origem, bem como às importâncias excedentes a 50 (cinquenta) salários-mínimos mensais. A impenhorabilidade não é oponível à execução de dívida relativa ao próprio bem, inclusive àquela contraída para sua aquisição.

O art. 835 do NCPC/15 traz uma regra que se diferencia da LEF, ao estabelecer que a penhora observará, “*preferencialmente*”, a seguinte ordem: I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira; II - títulos da dívida pública da união, dos estados e do distrito federal com cotação em mercado; III - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado; IV - veículos de via terrestre; V - bens imóveis; VI - bens móveis em geral; VII - semoventes; VIII - navios e aeronaves; IX - ações e quotas de sociedades simples e empresárias; X - percentual do faturamento de empresa devedora; XI - pedras e metais preciosos; XII - direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia; XIII - outros direitos. É prioritária a penhora em dinheiro, a qual poderá ser feita por meios eletrônicos, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no caput de acordo com as circunstâncias do caso concreto.

Já o art. 11 da LEF, que se sobrepõe por ser a lei especial sobre a matéria, determina que a penhora ou o arresto “*obedecerão*” à uma ordem, ou seja, não se segue a ordem preferência, mas de ordenação: I - dinheiro; II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III - pedras e metais preciosos; IV - imóveis; V - navios e aeronaves; VI - veículos; VII - móveis ou semoventes; e VIII - direitos e ações. E excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

Pelo art. 836 do NCPC/15 não se levará a efeito a penhora quando ficar evidente que o produto da execução dos bens encontrados será totalmente absorvido pelo pagamento das próprias custas da execução. Quando não se encontrar bens penhoráveis, independentemente de determinação judicial expressa, o oficial de justiça descreverá na certidão os bens que guarnecem a residência ou o estabelecimento do executado, quando este for pessoa jurídica. Elaborada a lista, o executado ou seu representante legal será nomeado depositário provisório de tais bens até ulterior determinação do juiz.

Formalizada a penhora por qualquer dos meios legais, dela será imediatamente intimado o executado. Recaindo a penhora sobre bem imóvel ou direito real sobre imóvel, será intimado também o cônjuge do executado, salvo se forem casados em regime de separação absoluta de bens. Tratando-se de penhora de bem indivisível, o equivalente à quota-parte do coproprietário ou do cônjuge alheio à execução recairá sobre o produto da alienação do bem. É reservada ao coproprietário ou ao cônjuge não executado a preferência na arrematação do bem em igualdade de condições. Para presunção absoluta de conhecimento por terceiros, cabe ao exequente providenciar a averbação do arresto ou da penhora no registro competente, mediante apresentação de cópia do auto ou do termo, independentemente de mandado judicial.

Diferente do que ocorre na LEF, onde a substituição em regra somente se dará se for por dinheiro, bancária, ou seguro garantia, pelo NCPC/15 o executado pode, no prazo de 10 (dez) dias contado da intimação da penhora, requerer a substituição do bem penhorado, desde que comprove que lhe será menos onerosa e não trará prejuízo ao exequente. O executado somente poderá oferecer bem imóvel em substituição caso o requeira com a expressa anuência do cônjuge, salvo se o regime for o de separação absoluta de bens.

As partes poderão requerer a substituição da penhora se: I - ela não obedecer à ordem legal; II - ela não incidir sobre os bens designados em lei, contrato ou ato judicial para o pagamento; III - havendo bens no foro da execução, outros tiverem sido penhorados; IV - havendo bens livres, ela tiver recaído sobre bens já penhorados ou objeto de gravame; V - ela incidir sobre bens de baixa liquidez; VI - fracassar a tentativa de alienação judicial do bem; ou VII - o executado não indicar o valor dos bens ou omitir qualquer das indicações previstas em lei. A penhora poderá ser substituída por fiança bancária ou por seguro garantia judicial, em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.

Pelo art. 862 do NCPC/15, o juiz poderá determinar a alienação antecipada dos bens penhorados quando se tratar de veículos automotores, de pedras e metais preciosos e de outros bens móveis sujeitos à depreciação ou à deterioração ou houver manifesta vantagem.

Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições

financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução.

Realizado o pagamento da dívida por outro meio, o juiz determinará, imediatamente, por sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, a notificação da instituição financeira para que, em até 24 (vinte e quatro) horas, cancele a indisponibilidade.

O art. 12 da LEF define que a penhora efetuada em dinheiro será convertida em depósito atrelado ao processo. O juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da fazenda pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora. No caso da penhora recair sobre imóvel, far-se-á a intimação também ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação. Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.

O art. 15 da LEF prevê que em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária, ou seguro garantia, e para a fazenda pública a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem de preferência legal, bem como o reforço da penhora insuficiente.

O art. 40 do LEF precisa por fim que o juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. Após suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da fazenda pública. Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Mas se encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

No caso da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional de cinco anos, o juiz, depois de ouvida a fazenda pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. A manifestação prévia da fazenda pública será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do ministro de estado da fazenda.

### **5.15.1 A Impenhorabilidade do Bem de Família**

Há uma válida reflexão a ser feita no ordenamento jurídico brasileiro sobre a penhora de um importante direito fundamental: o direito à moradia, ou mais precisamente, a penhora do único bem imóvel da família. Diferentemente de outros direitos, como por exemplo, o direito à vida, à saúde, à educação, à alimentação, à segurança, ao meio-ambiente preservado, o direito à moradia certamente é o mais materializável de todos os direitos com índole social.

Em termos constitucionais, o art. 6º da CFRB/88, que enuncia os direitos sociais, recebeu por intermédio da emenda constitucional n. 26, no ano de 2000, a moradia como mais um direito social. Constata-se assim que tal direito não veio pré-existente no texto constitucional originário. O art. 7º a CRFB/88, por sua vez, entabula que o salário mínimo brasileiro deve ser capaz de atender as necessidades vitais básicas do indivíduo, citando entre elas, a “moradia”. Já o art. 23, IX, da CFRB/88 ampliou a responsabilidade do estado, ao expressar peremptoriamente que cabe a todos os três entes políticos, município, estado e união, a competência comum para promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais.

Há também entendimentos que distinguem os termos moradia e habitação. Pelas nomenclaturas constitucionais, a moradia pode ser reconhecida como o local em que se vive, e a habitação as condições para viver neste local. O art. 226 da CRFB/88 aduz que a “família” é a base da sociedade e deve ter especial proteção do estado. Com fundamento na Emenda Constituição n. 67, do ano de 2010, foi instituído nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT’s, um Fundo Nacional para combater e erradicar a pobreza, cujo objetivo é viabilizar a todos os brasileiros acessos a níveis dignos de subsistência, com foco primordial, entre outros programas, na habitação.

No Recurso Especial 178469<sup>878</sup>, julgado no ano 2010, os ministros do STJ em caso específico enunciaram que o direito à moradia é um direito inerente ao “princípio da dignidade da pessoa humana”, pois a avaliação da natureza do bem de família, amparado pela Lei nº 8.009/90, por ser questão de ordem pública e não se sujeitar à preclusão, comporta um juízo dinâmico. E essa circunstância é moldada pelos princípios basilares dos direitos humanos, sustentação do estado democrático.

Países como a França<sup>879</sup> e Portugal<sup>880</sup> em ilustração, compreendem em sua jurisprudência e legislação que o direito à moradia pode ser efetivado com a simples entrega básica de subsídios

<sup>878</sup>STJ. Recurso Especial 178469. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199800244379&dt\\_publicacao=08/09/1998](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199800244379&dt_publicacao=08/09/1998) Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>879</sup> Não há uma previsão específica de proteção à moradia na Constituição Francesa. Contudo, consta no Preâmbulo da Constituição de 1946, que é parte integrante da atual Constituição de 1958, consta no item 10 que “A Nação assegura ao indivíduo e à família as condições necessárias ao seu

governamentais como alugueis sociais, e não com a intangibilidade do bem imóvel de família, de modo que permitem a sua penhora por débitos tributários em execuções fiscais. Ainda que a previsão do direito à moradia também esteja prevista em suas constituições, compreendem estes países que tal direito não apontaria, necessariamente, para a propriedade de uma habitação própria.

No Brasil, há nuance históricos diferenciados sobre o direito à habitação, posto que como um país colonizado, e não colonizador, desde sua origem mais conhecida, o direito a utilização livremente das terras pelos índios, era tão inerente como o próprio ato de respirar. Esta sempre foi a essência do país diante de seu vasto território, a qual vem sendo resgatada fortemente com o advento dos direitos fundamentais em 1988. Uma prova disto foi o contínuo reconhecimento judicial do direito das comunidades indígenas a sua habitação, em suas terras historicamente reconhecidas, como no célebre julgado “raposa serra do sol”, proferido pelo STF, na Petição 3388<sup>881</sup>, no ano de 2013.

Após a promulgação da CRFB/88 que em nenhum artigo mencionou a proteção específica aos bens imóveis de família, a fim de resguardar o direito à moradia, foi editada a importante Lei Federal 8.009/1990, a qual dispôs, sobre os casos de impenhorabilidade de bens imóveis, trazendo entre seus artigos, a intangibilidade quase total do “bem imóvel de família”. Como dito, a expressão “bem de família” não está prevista literalmente no texto constitucional, mas ela se deduz do direito de proteção à família do art. 226 e do direito à moradia, do art. 6º, expressamente indicados na CRFB/88. O conceito deste instituto jurídico “bem de família”, aparentemente civilista, mas com base constitucional direta, deve ser compreendido como o local onde o indivíduo, sozinho ou com outros, parentes ou não, dependentes ou não, permanece com *animus* de ali estabelecer seu domicílio, em imóvel de sua posse, domínio ou propriedade. O art. 1712 do CCB/02 define que o bem de família consiste em prédio residencial urbano ou rural, com suas pertencas e acessórios, destinando-se em ambos os casos a domicílio familiar, e poderá abranger valores mobiliários, cuja renda será aplicada na conservação do imóvel e no sustento da família.

O art. 1º da Lei 8.009/90 sutilmente traz um conceito operacional da expressão “bem de família”, ao designar que seria o imóvel residencial próprio do casal, ou da “entidade familiar”, que

---

*desenvolvimento*”, e no item 11 que a Constituição deve garantir “*a todos, inclusive à criança, à mãe e aos trabalhadores idosos, proteção da saúde, segurança material, descanso e lazer. Qualquer ser humano que, devido à sua idade, estado físico ou mental, situação econômica, se encontre incapaz de trabalhar tem o direito de obter da comunidade os meios de subsistência adequados*”. CONSEIL CONSTITUTIONNEL. Disponível em: <[http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank\\_mm/portugais/constitution\\_portugais.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/portugais/constitution_portugais.pdf)>. Acesso em 06 de setembro de 2016. 2

<sup>880</sup> Art. 65 da CRP/76: “*Todos têm direito, para si e para a sua família, a uma habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar*”.

<sup>881</sup> STF. Petição 3388. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3388&classe=Pet-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 31 de maio de 2017.

é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam. Constatou-se assim que foi concedida uma vasta proteção ao único imóvel da pessoa. Este termo “entidade familiar” foi alvo de inúmeras discussões jurisprudenciais desde o advento da CF/88, ao cabo que o STJ expandiu seu conceito, e entabulou no ano de 2008, na edição da Súmula n. 364<sup>882</sup> a tese de que a impenhorabilidade de bem de família deve abranger também o imóvel pertencente às pessoas solteiras, separadas ou viúvas. Embora este entendimento pareça muito adequado frente à avaliação dos direitos sociais e sua efetivação individual, não é, contudo, uma conclusão normal em vários países europeus. Em Portugal, por exemplo, o único bem imóvel da família é chamado de casa de morada da família e somente recebe tal designação quando um agregado familiar também habita num determinado espaço físico com o proprietário do imóvel.

No ano de 2012, novamente do STJ, adveio a Súmula n. 486<sup>883</sup> a qual resguardou também como impenhorável o único imóvel residencial do devedor, ainda que nele não more e esteja locado a terceiros, desde que a renda obtida com o aluguel seja revertida para a subsistência ou de sua família.

O art. 3º da Lei 8.009/90 estabelece que a impenhorabilidade do “bem de família” é oponível no processo de execução. Tal premissa protegeu o imóvel da penhora por dívidas tributárias e também de qualquer outra natureza. Mas como todo princípio fundamental, o direito à moradia familiar expresso como direito à proteção do único bem imóvel do indivíduo acaba por não ser absoluto. Pode haver a penhora sobre o bem de família, desde que haja legislação que preveja tal penhorabilidade. A proibição da penhora passou a ser regra, havendo, contudo, a sua possibilidade de ocorrer quando houver previsão na legislação.

A Lei 8.009/90, formalmente e materialmente ordinária, previu a possibilidade de penhora do único imóvel de família quando a cobrança for movida nas seguintes situações: a) pelo titular do crédito decorrente do financiamento destinado à construção ou à aquisição do próprio imóvel, no limite dos créditos e acréscimos constituídos em função do respectivo contrato; b) pelo credor da pensão alimentícia, resguardados os direitos, sobre o bem, do seu coproprietário que, com o devedor, integre união estável ou conjugal, observadas as hipóteses em que ambos responderão pela dívida; c) para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do próprio imóvel familiar; d) para execução de hipoteca sobre o imóvel oferecido como garantia real pelo casal ou pela entidade familiar; e) por ter sido adquirido o bem com produto de crime ou para execução de sentença penal condenatória a ressarcimento, indenização ou perdimento de bens;

<sup>882</sup> STJ. Súmula 364. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>883</sup> STJ. Súmula 486. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

f) por obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação. Essas regras são *numerus clausus*, e não se aplicam por analogia, nem extensivamente.

O art. 1715 do CCB/02 também indica que não serão protegidos pela impenhorabilidade as dívidas dos bens de família provenientes de tributos relativos ao próprio prédio, como o IPTU, ou de despesas do condomínio, o que significa dizer, que poderão ser penhorados para sanar dívidas inerentes ao próprio imóvel familiar.

Em outubro de 2015 o STJ por intermédio da Súmula n. 549<sup>884</sup> reforçou o entendimento de que é válida a penhora de bem de família pertencente a fiador de contrato de locação, contradizendo teses de que a CRFB/88 teria imunizado totalmente a figura do bem de família contra penhoras. O STF, por sua vez, já em 2010, por intermédio do Tema 295<sup>885</sup> demarcou a constitucionalidade da penhora de bem de família pertencente a fiador de contrato de locação, em virtude da compatibilidade da exceção prevista no art. 3º, VII, da Lei 8.009/1990 com o direito à moradia consagrado no art. 6º da CRFB/88, com redação da emenda constitucional n. 26/2000.

A jurisprudência algumas vezes, indo mais a fundo nesta proteção, tem-se posicionado no sentido de que mesmo sendo um bem de família, de grande extensão e valor, a regra continua sendo pela sua impenhorabilidade total. No Agravo Regimental 439292<sup>886</sup>, julgado no ano de 2014, os Ministros do STJ se posicionaram, numa situação muito excepcional, pela penhora parcial de um bem de família, quando possível a divisibilidade do imóvel, ou seja, com a repartição de uma parte do imóvel não haveria alteração da destinação própria do bem tutelado pela norma (*in casu*, uma grande gleba improdutiva onde apenas uma pequena parte servia de moradia para a família).

Em regra, os bens imóveis devem ser registrados individualmente, de modo, por exemplo, que cada apartamento de um edifício deve ter a sua própria matrícula, assim como deve haver uma matrícula separada para a cada garagem, pois são bens distintos, e constituem-se em unidades autônomas, nos moldes do art. 2º da Lei Federal 4591/1964. No seio desta questão, o STJ em 2010 editou a Súmula n. 449<sup>887</sup>, sedimentando a compreensão de que quando a vaga de garagem possuir a matrícula própria no registro de imóveis, não constituirá parte integrante de um bem de família e poderá ser penhorada. Em outra oportunidade, o STJ no Recurso Especial n. 1608415<sup>888</sup>, proferiu decisão em meados do ano 2016, num caso específico, estendendo o benefício da

<sup>884</sup> STJ. Súmula 549. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>885</sup> STF. Tema 295. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3866948&numeroProcesso=612360&classeProcesso=RE&numeroTema=295>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>886</sup> STJ. Agravo Regimental 439292. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=439292&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>887</sup> STJ. Súmula 449. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

<sup>888</sup> STF Recurso Especial. 1608415. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=201601173320&dt\\_publicacao=09/08/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=201601173320&dt_publicacao=09/08/2016)> Acesso em 06 de maio de 2017.



impenhorabilidade do bem de família a um indivíduo, e seus dois imóveis, minimizando a regra da unicidade, pois em ambos habitavam membros do mesmo grupo familiar, e eram bens de baixo valor. Notadamente, estes critérios diferenciadores utilizados pelo STJ em seus julgados não estão previstos na legislação, mas foram criados de interpretações que trazem por base os princípios constitucionais que pregam a consolidação dos direitos fundamentais, sociais e humanitários, entre eles, e destacavelmente, o direito à moradia.

No ano de 2017, o Tribunal Superior do Trabalho – TST<sup>889</sup> uniformizou a sua jurisprudência sobre a impenhorabilidade de bem de família. A corte entendeu que a proteção ao imóvel destinado a residência da família está implicitamente prevista no art. 6º da CRFB/88. No caso julgado, o imóvel estava avaliado em doze milhões de reais (mais de quatro milhões de euros). O julgado expandiu muito a conceituação, ao esclarecer que pela interpretação do art. 5º, parágrafo único, da Lei 8.009/90, é irrelevante para a impenhorabilidade o fato do executado eventualmente possuir outros bens imóveis, inclusive de menor valor, sem a ausência de registro de bem de família em cartório de imóveis. Esse registro, afirmou é necessário apenas quando houver pluralidade de residências, diferentemente, portanto, do caso, em que não há registro de que a família utilize outro imóvel como moradia.

Mesmo com a proteção legislativa ao único bem de família contra penhora por dívidas tributárias, o que demonstra certo avanço social, há casos, contudo, que denunciam o retrocesso social. Cita-se o caso dos mutuários que adquirem seu imóvel por intermédio de contrato de empréstimo com instituições financeiras, e que por inadimplemento, independentemente do motivo, e sem execução judicial, podem vir a perdê-lo, sem perspectivas de tempo ou negociação consoante disposto no art. 26 da Lei 9514/97 que regulamenta o Sistema de Financiamento Imobiliário – SFI, cujas fontes de recursos são os grandes investidores institucionais, mas também os recursos oriundos dos depósitos em poupança<sup>890</sup>.

Já o Sistema Financeiro de Habitação – SFH - é regulamentado pela Lei 4380/64 e rege a maioria dos financiamentos imobiliários que ocorrem no país, empregando como lastro os recursos das contas de poupança, e repasses do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço do Trabalhador), ou seja, são basicamente sustentados com verbas federais. E aqui encontra-se a celeuma: nos casos de atrasos no pagamento deste empréstimo imobiliário por parte do comprador, seria relevante a previsão em lei, da viabilidade da demonstração de escusas para o inadimplemento.

<sup>889</sup> TST. Disponível em: <www.tst.jus.br>. Acesso em 06 de maio de 2017.

<sup>890</sup> A Resolução n. 2623 de 1999, do Banco Central do Brasil – BCB, determina que ambos, SFH e SFI devem utilizar recursos da poupança para programas de crédito imobiliário. Transcreve-se o art. 1º: “O direcionamento dos recursos captados em depósitos de poupança pelas entidades integrantes do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimo (SBPE) será o seguinte: I - 60% (sessenta por cento), no mínimo, em operações de financiamento imobiliário, sendo: a) 80% (oitenta por cento), no mínimo, do percentual acima em operações de financiamento habitacional no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação (SFH); b) o restante em operações a taxas de mercado, desde que a metade, no mínimo, em operações de financiamento habitacional; (...)”.

Como o governo não visa lucro, e a moradia é um direito social a ser incentivado pelo estado e materializado pela aquisição do imóvel, e a inadimplência entre os mutuários atualmente é cada vez maior<sup>891</sup>, faz-se necessária a existência de normas que pudessem prever a interrupção dos pagamentos por certo prazo da parcela do financiamento, como por exemplo, em situações de desemprego, e em casos de algumas doenças que acometam o fiduciante ou os seus dependentes e que não estejam sendo custeadas pelas poder público. Mas isso não existe na legislação. Na hipótese do indivíduo ter que custear sozinho despesas com saúde, também um direito social de obrigação do estado, poderia ser prevista a paralização do pagamento ou mesmo a compensação deste pagamento com as despesas de saúde pagas pelo próprio cidadão. A retomada do imóvel pela instituição financeira pública no caso de atrasos nas parcelas jamais deveria ser o objetivo final com a leilão extrajudicial do bem.

Contudo, ao invés de melhorar a situação, a Lei Federal 13.097/2015, veio a agravá-la, pois em seu art. 62 deixou ainda mais rígida a execução pelo inadimplemento. Antes, o devedor tinha 15 (quinze) dias de tolerância, para que só depois o credor entrasse com a ação judicial para declarar a extinção do contrato. Com a nova redação, após este prazo, o credor poderá notificar o devedor em cartório, sem a necessidade de ajuizamento de ação judicial a para extinção do contrato, se neste houver cláusula prevendo sua resolução, o que normalmente existe, e logo após já poderá o credor providenciar o leilão extrajudicial do bem e a imediata reintegração de posse. Não haverá execução do contrato, nem penhora, mas a expropriação totalmente privada e direta, que se dará em menos tempo que o prazo máximo de cinco meses de um seguro desemprego no Brasil.

Não há dúvidas que tais regras se adequam bem à esfera privada, mas quando o contrato é com uma instituição financeira pública, tem-se que a origem dos recursos que concedem o empréstimo, seus critérios rigorosos de aprovação, e finalidades são muito diferentes, e, portanto, suas regras deveriam ser guiadas de forma a tentar ao máximo a manutenção do contrato com o devedor quando for dono de apenas um único imóvel. Entendimento contrário somente retroalimenta a dificuldade de efetivação do direito fundamental à moradia, e conseqüentemente, a dignidade do indivíduo, pois haverá um gigantesco desajuste: o crédito do financiamento imobiliário se torna mais importante que o próprio crédito tributário. A cobrança de uma dívida com uma instituição financeira tornou-se exponencialmente mais rápida que de uma dívida tributária.

---

<sup>891</sup> A instituição financeira pública responsável pelo maior número de empréstimos imobiliários no Brasil, a Caixa Econômica Federal, apresentou dados no ano de 2016 indicou que nos últimos cinco anos aumentou em 50% (cinquenta por cento) o número de imóveis retomados por inadimplemento no pagamento das prestações. O banco possui uma média de 4,35 milhões de contratos imobiliários ativos, com percentual de retomada anual equivalente a 0,3% do total em carteira.

O problema do acesso à uma moradia digna é, todavia, maior que a simples inadimplência junto ao empréstimo imobiliário para sua aquisição. Consoante dados extraídos do Serasa<sup>892</sup>, em meados 2016 mais de 77% (setenta e sete por cento) dos brasileiros negativados nos serviços nacionais de crédito tinham renda mensal inferior a dois salários mínimos, e ao todo mais de sessenta milhões de brasileiros possuíam algum tipo de registro. É possível extrair destes dados a conclusão de que é a parcela mais pobre da população, que mais tem problemas com moradia, aquela que apresenta mais dificuldades para o pagamento de suas dívidas, incluindo obviamente aí os empréstimos imobiliários, mesmo quando subsidiados pelo governo.

Conforme a última divulgação da pesquisa nacional por amostragem de domicílios - PNAD, sintetizado em 2015 pelo IBGE<sup>893</sup>, a ocupação mais comum nos domicílios brasileiros já é o domicílio próprio quitado (embora as condições de habitação desta moradia não sejam sempre adequadas). A proporção de domicílios particulares permanentes, ou seja, próprios, chegou a 68,5% em 2014. Já a condição de moradia própria, mas ainda em financiamento, apresentou elevação, passando de 4,2% em 2004 para 5,3% em 2014. A categoria de imóvel alugado apresentou uma tendência de elevação, acumulando um incremento de 3,1% entre 2004 e 2014. O inverso ocorreu com o grupo que reúne os domicílios cedidos (quando o proprietário ou locatário é um não morador que consente na ocupação de terceiros, sem exigir pagamento) e em outras condições recuou de 10,9% em 2004 para 7,7% em 2014. Entre as famílias que pagam aluguel constatou-se que estas desembolsam em média mais de 30% da renda mensal para esta despesa, o que se transpõem num ônus excessivo e preocupante especialmente no caso dos domicílios onde a renda domiciliar já é de antemão escassa.

Embora a maioria da população habite uma moradia própria quitada, como trazem as estatísticas, é certo que uma parte considerável destes imóveis estão inseridos em áreas vulneráveis. Em números atuais, há mais de seis milhões de pessoas residindo em habitações que podem ser próprias, mas precárias, como favelas<sup>894</sup>, ou seja, com graves problemas no entorno, que tiram a dignidade do local, a citar a inexistência de serviços adequados de abastecimento de água potável, fornecimento de energia elétrica, rede de esgoto, ar de boa qualidade, baixa poluição sonora, pavimentação, arborização, coleta de lixo e iluminação pública. O IBGE<sup>895</sup> indica também que existem cerca de 1,8 (um milhão e oitocentos mil) moradores de rua o que representaria quase 1% (um por cento) de toda a população.

---

<sup>892</sup>SERASA. Disponível em: <<http://noticias.serasaexperian.com.br/inadimplencia-atinge60-milhoes-de-brasileiros-e-bate-recorde80-dos-devedoresganham-ate-dois-salarios-minimos/>>. Acesso em 05 de setembro de 2016.

<sup>893</sup> IBGE. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv95011.pdf>>. Acesso em 06 de setembro de 2016.

<sup>894</sup> Jornal Estadão. Disponível em: <<http://sao-paulo.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem11-4-milhoes-em-favelas1-em-cada5-esta-na-grande-sao-pauloimp,814091>>. Acesso em 03 de setembro de 2016.

<sup>895</sup> IBGE. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)> Acesso em 01 de maio de 2017.

Neste contexto de financiamento imobiliário, a execução tão rápida do imóvel de família e outros embaraços sobre este bem deixa de sopesar importantes realidades, como a capacidade econômica do indivíduo, sua realidade pessoal e demais circunstâncias particulares sociais. A inexistência da análise de fatores peculiares como a remuneração do devedor, quantas pessoas formam seu núcleo familiar, qual o estado de saúde destas pessoas, o quanto estão amparadas pelo estado em outros direitos mínimos, como saúde, educação, segurança, transporte, saneamento, ou mesmo se haverá um auxílio alternativo futuro de fácil acesso por parte do estado para que a pessoa e sua família não fiquem desalojadas, é desprezar e ir na contramão do princípio constitucional do próprio *interesse público*.

Em 2011, a Lei 8472/1993 que regulamenta a assistência social no país recebeu alterações, e entre elas, esculpiu no art. 22 uma redação que impôs aos municípios o pagamento de benefícios pecuniários temporários para pessoa em situação de vulnerabilidade como alugueis sociais à moradores de rua. Nesta perspectiva, a perda do único imóvel só acarretará ainda mais despesas ao Poder Público, e neste caso o município, sempre o mais pobre da federação, que terá que socorrer o indivíduo e sua família nesta situação de colapso de moradia e habitacional.

### **5.15.2 O Redirecionamento para o Sócio**

O art. 202 do CTN e o art. 2º, § 5º da LEF não preveem a necessidade de indicação na CDA dos gerentes ou administradores da empresa, embora haja a possibilidade da indicação do corresponsável, juntamente com o devedor. Contudo, esta indicação ocorre nos raros casos em que a administração de antemão já tenha constatado, mediante processo administrativo, um caso de dolo na má gestão da empresa, consoantes art. 134 e art. 135 do CTN.

Comumente é só no curso do processo que se averigua a corresponsabilidade, quando se descobre a inexistência de bens em nome da empresa para a penhora, caracterizado por algum caso de fraude à execução fiscal, ou mesmo gestão temerária. Diante desta descoberta no trâmite da execução fiscal, a fazenda pública requisita o redirecionamento do feito para o nome do sócio-gerente.

Todavia, este redirecionamento em nome do corresponsável precisa ocorrer dentro do prazo de 5 (cinco) anos a contar da data de citação da empresa, sob pena de caracterizar-se a *prescrição intercorrente*. Não obstante, é um tempo muito alargado, considerando que o estado tem a partir da ocorrência do fato gerador 5 (cinco) anos para lançar o tributo (decadência), depois mais cinco anos para o ajuizamento da ação (prescrição), e não há prazo máximo para tentativa de citação da empresa, salvo os casos de prescrição intercorrente, quando a administração pública deixa o processo paralisado por mais de cinco anos sem requerer providências.

O STJ, no Agravo Regimental proferido no Recurso Especial 202195<sup>896</sup>, julgado no ano de 2011, havia pacificado o entendimento de que não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 5 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios, prazo esse estipulado como medida de pacificação social e segurança jurídica, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais. No Tema 630<sup>897</sup> o STJ considerou realmente regular o redirecionamento do polo passivo na execução fiscal para o nome do sócio, em caso de dissolução irregular, tratando-se tanto de débito tributário como não-tributário.

Com a lícita inclusão do sócio ao polo passivo da execução fiscal, o seu patrimônio pessoal para a responder pelas dívidas, excluindo-se, contudo, o bem de família, exceto se esse foi fruto de atividades criminosas de sonegação tributária e adjências criminas tipificadas na legislação.

### ***5.16 As Causas de Suspensão***

No Brasil o processo de execução fiscal, por levar em seu bojo o crédito estatal não pode ser obstaculizado a qualquer pretensa, nem a mercê do arbítrio do juiz, nem do estado, na figura de seus procuradores, a fim de evitar conchavos parciais em deferência de um ou outro contribuinte, tampouco em favor do devedor que deve honrar seu compromisso com a sociedade.

A fim de evitar parcialidades aplica-se em regra para a suspensão do processo de execução fiscal o princípio da legalidade, de modo que somente será possível paralisar a ação de execução fiscal dentro dos critérios literais que a norma jurídica tenha estabelecido.

Veja que o termo é suspensão significa que a cobrança será paralisada, e quando voltar ao ritmo normal partirá de onde estava, não reiniciará, diferentemente do que ocorreria se fosse o caso de se tratar de uma interrupção.

O art. 174 do CTN antevê que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco anos), contados da data da sua constituição definitiva, a qual será interrompida: a) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; b) pelo protesto judicial; c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; d) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A execução fiscal pode também ser suspensa e até mesmo extinta em situações onde o crédito não foi diretamente suspenso ou extinto. Tais casos estão pontualmente previstos na LEF. O primeiro deles encontra-se no art. 40, o qual define que o juiz suspenderá o curso da execução

---

<sup>896</sup> STJ. Recurso Especial 202195. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201201435726>> Acesso em 29 de abril de 2017.

<sup>897</sup>STJ. Recurso Especial 1371128. Disponível em:

< [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300497558&dt\\_publicacao=17/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014)> Acesso em 29 de abril de 2017.

fiscal, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. Quando for suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da fazenda pública e se decorridos o prazo máximo de um 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional de 5 (cinco) anos o juiz, depois de ouvida a fazenda pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato, extinguindo a ação de execução fiscal e consequentemente o crédito estatal.

O segundo caso reporta-se ao célebre momento em que se dá no curso da execução fiscal a garantia do juízo para eventual apresentação de Embargos pelo contribuinte devedor, o que permitirá que o processo fique suspenso até a decisão em primeira instância.

Como se está diante de uma execução fiscal, o crédito tributário obviamente já se faz devidamente constituído, de modo que quando se suspende a execução fiscal, concomitantemente, suspende-se o próprio crédito tributário.

Os casos previstos na legislação de suspensão do crédito tributário encontram-se, regra geral, no art. 151 do CTN, e seu rol é taxativo e não apresenta possibilidade de interpretação extensiva, consoante já definido pelo STJ, no ano de 2010, no julgamento do Recurso Especial 1156668<sup>898</sup>, Tema 378.

A *moratória* é um dos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e está regulada no art. 152 e 155 do CTN, a qual consiste numa dilação do prazo para o pagamento dos tributos, concedida ao devedor, sem que durante o interregno ocorra a incidência de penalidades, como juros ou correção monetária. Consequentemente, concedida uma moratória de débito que seja também objeto da execução fiscal, a mesma permanecerá suspensa pelo período determinado na legislação. Esta suspensão integrará o valor devido, mais a correção monetária e juros. Tal benefício pode ser concedido em caráter geral, pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo. O CTN também prevê, embora de constitucionalidade duvidável, frente a autonomia constitucional tributária trazida pela CRF/88, que a união também poderá decretar uma moratória quanto a tributos de competência dos estados, do distrito federal ou dos municípios, quando simultaneamente concedida sob os tributos de competência federal, e também em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

<sup>898</sup> STJ. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1156668. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=SUSPENS%C3O+EXECUC%C3O+FISCAL+EMBARGOS&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 22 de fevereiro de 2017.

A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos. A lei que conceda a moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos: a) o prazo de duração do favor; b) as condições da concessão do favor em caráter individual; c) sendo o caso identificará os tributos a que se aplica, o número de prestações e seus vencimentos, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual, e as eventuais garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

De regra, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo, e não poderá ser aplicada a casos de lançamento tributário advindos de situações envolvendo dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiros em benefício daquele. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora.

O depósito *do montante integral* é outra causa de suspensão, está prevista no art. 151, I do CTN, e pode ser aplicado tanto na via administrativa quanto na via judicial. Deve englobar toda a dívida, mais juros e multa, e no caso de a execução fiscal já estar distribuída, deverá abarcar também os honorários advocatícios de sucumbência e demais encargos previstos na legislação pelo ato de ajuizamento.

No caminho da Súmula 112 do STJ<sup>899</sup>, o depósito somente suspenderá se for em dinheiro, não podendo ser oferecido qualquer outro tipo de bem ou benefício.

A partir do depósito da dívida, o contribuinte passa a ter o benefício de ser enquadrado como adimplente junto ao fisco, o que lhe fornece uma série de benefícios, principalmente, a possibilidade de participar em licitações públicas. No âmbito processual, após o trâmite de citação da execução fiscal, o executado será intimado para apresentação de Embargos visto que a dívida já está garantida. Contudo, vencido o contribuinte, haverá o que se chama de “conversão do depósito em renda”, que consiste na transferência automática do valor depositado aos cofres públicos, e a decorrente extinção do crédito tributário e da execução fiscal.

Caso o processo de execução fiscal seja extinto, sem que haja decisão meritória sobre o tributo, o depósito feito na consignação em pagamento será repassado ao credor público, salvo nos

---

<sup>899</sup> STJ. Súmula 112. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> > Acesso em 22 de maio de 2017.

casos em que seja constatada alguma declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante, ou a fazenda pública não for a titular do tributo.

O *parcelamento* também é outra causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151 do CTN e certamente uma das formas mais comuns de paralização da cobrança. Ele será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica de cada ente público, e salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. Contudo, consoante o art. 150, §6 da CRFB/88, é possível que diante de lei, seja concedida anistia ou remissões de tributos inadimplidos, a fim de que se assim se favorece a arrecadação. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as regras relativas à moratória.

As empresas em recuperação judicial terão direito, conforme determina a legislação, a um procedimento especial de parcelamento de seus débitos tributários, previstos atualmente na Lei 11.101/2005, a qual em seu art. 6º, § 7º de antemão já designa que as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do CTN. Evidencia-se ainda que o art. 57 desta norma exige que para o deferimento do plano de recuperação, a empresa terá que apresentar certidões negativas de débitos tributários. Ressalta-se que o art. 206 do CTN prenuncia os mesmos efeitos de certidões negativas para a existência de créditos não vencidos, e em execução fiscal em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa nos moldes do art. 151 do CTN. A par do art. 68, § único, as microempresas e empresas de pequeno porte farão jus a prazos 20% (vinte por cento) superiores àqueles regularmente concedidos às demais empresas para fins de parcelamentos tributários.

No Brasil a jurisprudência tem compreendido que o ato de deferimento do parcelamento é discricionário, mas que não pode ser resistido se o contribuinte cumpriu todos os requisitos da legislação para o seu devido enquadramento e adesão. Todo parcelamento de dívida com o estado é um ato formal, onde o contribuinte confessa espontaneamente a dívida e recebe um prazo maior para o seu pagamento sem as consequências da dilapidação de seu patrimônio.

O ato de confissão traz em seu âmago a convicção de que o contribuinte não terá mais fundamentos jurídicos para discuti-la posteriormente, pois a reconheceu como líquida, certa e exigível. Comumente, os termos de parcelamento exigem que o contribuinte inclusive desista previamente de ações judiciais que estejam discutindo sobre a dívida para ter direito a ser incluído no regime do parcelamento. Porém, não raro, o estado ajuíza ações de execução fiscal cuja a dívida, ou parte dela, já está prescrita. Diante da necessidade do devedor em suspender a execução fiscal, o mesmo confessa a dívida mesmo ciente de seu vício. Pelas regras do direito civil, a prescrição pode ser renunciada mesmo após a sua consumação, visto que ela apenas extingue a



pretensão para o exercício do direito de ação nos termos dos arts. 189 e 191 do CC/02. Contudo, diferentemente é o caso da prescrição em matéria tributária, pois em razão do comando normativo do art. 156, V, do CTN, ela extingue o próprio crédito tributário, e não apenas a pretensão para a busca de tutela jurisdicional pela execução fiscal. Assim, a jurisprudência tem entendido que pese o fato de que a confissão espontânea de dívida seguida do pedido de parcelamento representa um ato inequívoco de reconhecimento do débito, não há que se falar em renascimento da obrigação já extinta, de modo que o contribuinte pode busca o ressarcimento da dívida prescrita confessada e paga.

A par disso, o STJ no Recurso Especial 1133027, Tema 375<sup>900</sup>, decidiu que a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (erro, dolo, simulação e fraude).

Há, contudo, uma regra de parcelamento na execução, de cunho processual. Nos termos do art. 916 do NCPC/15, o executado, no prazo para propor Embargos, pode reconhecer o crédito do exequente e, comprovando o depósito de 30% (trinta por cento) do valor em execução, acrescido de custas e honorários de advogado, requerer que seja admitido a pagar restante em até seis parcelas mensais, acrescidas de correção monetária e juros de 1% (um por cento) ao mês.

Durante o prazo para opor Embargos, o executado em vez de embargar, poderá requerer o aludido parcelamento, e também pode escolher entre os Embargos e o pedido de parcelamento. Não é possível praticar os dois atos: ou apresenta Embargos ou pede o parcelamento. Se obtém o parcelamento, extingue-se a possibilidade de propor Embargos à execução. O pedido de parcelamento impede, portanto, que o executado possa opor Embargos, pois seria uma prática de uma conduta incompatível com o desejo de discutir a dívida, caracterizando uma rematada preclusão lógica. Ao requerer o parcelamento, o executado reconhece a dívida, não lhe sendo mais possível opor Embargos à execução.

Essa regra processual também se aplica à execução fiscal, sendo com ela perfeitamente compatível, desde que se trate de dívida não tributária. Se for, porém, tributária a dívida cobrada na execução fiscal, cumpre ao juiz, ao deferir o parcelamento requerido pelo executado, impor previamente uma garantia do pagamento, bem como a aplicação da multa e da correção monetária e juros previstos na legislação de regência, a fim de não prejudicar o Erário, com a diminuição no

<sup>900</sup>STJ. Tema 375. Recurso Especial 1133027. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901533160> Acesso em 22 de maio de 2017.

valor do crédito tributário pago com atraso. O art. 155-A do CTN exige que o parcelamento seja concedido na forma e na condição estabelecidas em lei específica. A exigência de lei específica refere-se ao parcelamento administrativo, não se relacionando com medidas expropriatórias ou com meios de pagamento em execução forçada, matéria pertencente ao direito processual. O parcelamento previsto no art. 916 do NCPC/15 é aplicável à execução fiscal tributária, desde que obedecida a correção monetária da legislação de regência e imposta garantia real ou pessoal, ainda que esta regra de garantia do juízo não esteja pontualmente prevista na legislação<sup>901</sup>.

Outra hipótese legal prevista no art. 151, III do CTN são as *Reclamações e Recursos Administrativos* as quais tem o condão de suspender o crédito tributário e consequentemente sua exigibilidade. Trata-se de uma norma que enriquece o art. 5º, LV da CRFB/88 o qual assegura o direito fundamental dos litigantes em processo judicial ou administrativo de contraditar e defender-se com todos os recursos e meios a ele inerentes.

Estas reclamações são comumente chamadas de processos, impugnações ou outro sinônimo, que não descaracteriza o vocábulo. A consequência desta simples petição é grande pois mesmo sem a garantia do juízo suspende a cobrança, a incidência de juros, multa, proíbe a inscrição em dívida ativa, a emissão de CDA, e consequentemente, o ajuizamento da execução fiscal. Esta certamente é uma situação que causa inveja aos portugueses que precisam pagar primeiro, ou garantir a cobrança, para conseguir suspender a cobrança e discutir depois.

Por fim, segue também no art. 151, V e VI do CTN a *ordem judicial* como causa de suspensão da exigibilidade do tributo, advinda de concessão de medida liminar em mandado de segurança ou de qualquer tipo de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Esta regra é extremamente ampla, na medida que permite que o juiz, a seu critério e fundamento, e independentemente de garantia do juízo, suspenda a exigibilidade do crédito tributário, em qualquer tipo de demanda judicial proposta pelo contribuinte. Esta regra permite ao contribuinte discutir a dívida mesmo já tendo ultrapassado o prazo para contestá-la judicialmente, não precisando esperar o momento da apresentação de Embargos na execução fiscal, e ainda pode conseguir o direito da suspensão, conforme o entendimento do juiz, sem qualquer penhora ou garantia mínima da dívida. O artigo, na verdade, é um pouco repetitivo, pois o mandado de segurança também é uma ação judicial, de cunho constitucional, de modo que o inciso VI abarca o inciso V.

O contribuinte que comprovar a verossimilhança das suas alegações, o *fumus boni iuris*, o abuso de direito, a inconstitucionalidade latente, a ilegalidade, ou tantos outros argumentos de fácil

<sup>901</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 446.

verificação, tem instrumentos jurídicos excelentes a sua disposição, quase infundáveis para a discussão do crédito estatal.

Do ponto de vista prático, a partir do lançamento tributário o contribuinte tem a possibilidade de discutir administrativamente o crédito lançamento. Mais pontualmente, antes mesmo do lançamento tributário, tem o direito de ajuizar uma ação ordinária de cunho declaratório para lhe ser reconhecido o direito ao não lançamento. Posteriormente, pode antes de mesmo de ajuizada a execução fiscal, e em qualquer momento após o lançamento tributário, não reclamar administrativamente, e ajuizar uma ação anulatória do lançamento tributário, com o pedido de liminar para que de antemão, antes da sentença, o crédito já tenha a sua exigibilidade suspensa. Pode também se não necessitar produzir provas, valer-se em até 120 (cento e vinte) dias a partir da notificação do lançamento, do Mandado de Segurança, consoante art. 23 a Lei 12016/2009. Caso opte por não ajuizar nenhum tipo de ação, ainda pode aguardar a citação no processo de execução fiscal para, aí, desde que garantido o juízo, apresentar Embargos à execução fiscal. Não há dúvidas que os direitos constitucionais de ampla defesa e contestação estão bem consolidados no ordenamento jurídico brasileiro.

### ***5.17 As Causas de Extinção***

O art. 156 do CTN determina de forma expressa, literal e não extensiva os casos em que se considera extinto o crédito tributário, e assim, conseqüentemente, e por direito, a execução fiscal. São eles: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; VIII - a consignação em pagamento; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

E de acordo com a interpretação dada pelo STJ, no Tema 100<sup>902</sup>, haverá ainda mais uma causa de extinção, que é a prescrição intercorrente, do art. 40 § 4º, da LEF, o qual prevê que a execução fiscal será suspensa pelo prazo de um ano caso não sejam encontrados bens em nome do devedor para serem penhorados. A partir deste prazo, o processo ficará arquivado, e se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional de cinco anos, o juiz, depois de ouvida a fazenda pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato, o que levará a extinção do crédito e da execução fiscal. E ainda que a execução fiscal

---

<sup>902</sup>STJ. Tema 100. Recurso Especial 1102554. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802661176> Acesso em 24 de maio de 2017.

tenha sido arquivada em razão do pequeno valor do débito executado, sem baixa na distribuição, nos termos do art. 20 da Lei 10.522/2002, deve ser reconhecida a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de cinco anos a contar da decisão que determina o arquivamento, pois essa norma não constitui causa de suspensão do prazo prescricional.

A mesma razão que impõe a incidência da prescrição intercorrente quando não localizados o devedor ou bens penhoráveis, a fim de impedir a existência de execuções fiscais eternas e imprescritíveis, também justifica a prescrição nos casos em que as execuções são arquivadas em face do pequeno valor dos créditos executados, posto que não se podem cobrar os créditos perpetuamente.

À vista disso, o Tema 134 do STJ<sup>903</sup> reforçou a compreensão de que em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício, com base no art. 219, § 5º do CPC/73 independentemente da prévia ouvida da fazenda pública, posto que o regime do § 4º do art. 40 da LEF que exige essa providência prévia, somente se aplica às hipóteses de prescrição intercorrente nele indicadas.

### 5.18 Os Danos Morais

Há uma forte tendência na jurisprudência desde a promulgação do CRFB/88 de efetivamente punir os causadores de danos morais, decorrentes de atos considerados ilícitos, com o pagamento de indenizações pecuniárias. No que tange às execuções fiscais não é diferente, pois a jurisprudência tem reconhecido o direito do contribuinte mau executado a ser ressarcido.

Em exemplo, cita-se o caso em que o indivíduo foi desapropriado do seu imóvel, e estado não alterou o cadastro e continuou a lhe cobrar impostos sobre o imóvel, chegando a dar vida a uma execução fiscal. O STJ reconheceu que o ajuizamento indevido dava azo à uma indenização financeira por danos morais, respeitados os princípios a razoabilidade e da proporcionalidade para o arbitramento do *quantum* a ser pago, conforme decidido no Agravo Interno 967062<sup>904</sup>.

Em outro caso semelhante, o STJ no Agravo Interno 852130<sup>905</sup> compreendeu pela manutenção de uma indenização por danos morais numa situação em que houve a inscrição indevida do nome da contribuinte em dívida ativa, e o ajuizamento da execução fiscal, não obstante tratar-se de crédito cuja exigibilidade estava suspensa, em face do parcelamento do débito.

<sup>903</sup>STJ. Tema 134. Recurso Especial 1100156. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802343422>> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>904</sup>STJ. Agravo Interno 967062 Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=201602134212&dt\\_publicacao=25/11/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=201602134212&dt_publicacao=25/11/2016)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>905</sup>STJ. Agravo Interno 852130. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num\\_registro=201600237717&dt\\_publicacao=11/11/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroor/?num_registro=201600237717&dt_publicacao=11/11/2016)> Acesso em 24 de maio de 2017.

No Agravo Regimental 553702<sup>906</sup> do STJ Este reconheceu o dano moral pelo ajuizamento indevido da execução fiscal onde por consequência ocorreu uma penhora de dinheiro na conta corrente do contribuinte.

Em outro cenário, o STJ no Agravo Regimental 388801<sup>907</sup> reconheceu o dano moral visto que além da inscrição em dívida ativa e do ajuizamento da execução fiscal, levou-se a efeito uma penhora flagrantemente equivocada, restringindo injustamente o crédito de terceiro que nada tinha a ver com a obrigação perseguida, pois era um homônimo do real devedor.

Também no Agravo Regimental 798129<sup>908</sup>, o STJ reconheceu a necessidade de indenizar por danos morais um contribuinte que pagou integralmente a sua dívida, mas a execução fiscal demorou muito meses para ter o pedido de extinção feito pela Fazenda, o que consequentemente fez atrasar o cancelamento da penhora, e inviabilizou a venda de seu imóvel, com uma perda da chance devidamente comprovada.

Também já se considerou possível que a pessoa jurídica peça a indenização por danos morais, mas para neste caso terá que comprovar o dano, ou seja, o abalo em sua honra subjetiva ou prejuízo perante terceiros, o qual não será presumido conforme decidiu o STJ no Agravo Regimental 1176981<sup>909</sup>.

No Agravo Regimental 426631<sup>910</sup> o STJ entendeu que mesmo sem uma penhora, é devida a indenização por dano moral pois a persecução estatal equivocada por intermédio apenas do ajuizamento da execução fiscal ultrapassa o mero dissabor, obrigando o indivíduo que não é parte legítima na ação a se defender reiteradamente, em diversas instâncias judiciais.

Já no Agravo Regimental 387020<sup>911</sup> o STJ, por sua vez, afastou a condenação em danos morais solicitada por um sócio-gerente de empresa elencado como sujeito passivo na CDA objeto da execução fiscal, pois como integrante da empresa, sua presença configura ato ilegal ou atentatório à honra, apto a ensejar indenização civil.

E no Recurso Especial 1139492<sup>912</sup> o STJ considerou que o ajuizamento de execução fiscal para a cobrança de valor já quitado ou débito cuja inexistência deveria ser de conhecimento da

---

<sup>906</sup> STJ. Agravo Regimental 553702. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401828561&dt\\_publicacao=31/10/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401828561&dt_publicacao=31/10/2014)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>907</sup> STJ. Agravo Regimental 388801. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201302886964&dt\\_publicacao=09/03/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302886964&dt_publicacao=09/03/2016)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>908</sup> STJ. Agravo Regimental 798129. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201502631610&dt\\_publicacao=15/12/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201502631610&dt_publicacao=15/12/2015)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>909</sup> STJ. Agravo Regimental 1176981. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201000116211&dt\\_publicacao=13/11/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201000116211&dt_publicacao=13/11/2014)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>910</sup> STJ. Agravo Regimental 426631 Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201303707558&dt\\_publicacao=17/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303707558&dt_publicacao=17/02/2014)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>911</sup> STJ. Agravo Regimental 387020. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201302896670&dt\\_publicacao=25/10/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302896670&dt_publicacao=25/10/2013)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>912</sup> STJ. Recurso Especial 1139492. Disponível em:

fazenda pública por si só faz presumir a ocorrência de dano moral (dano moral *in re ipsa*), além de que a caracterização do dano moral em tais casos prescinde da prova da ocorrência de abalo psicológico relevante.

### 5.19 A Ineficiência da Execução Fiscal no Brasil

O valor do passivo tributário, em discussão na esfera administrativa no Brasil, ou seja, que não foram ainda objetos de ação de execução fiscal, em âmbito federal, totalizava no ano de 2013, aproximadamente US\$ 230 bilhões de dólares. Somam-se a este montante cerca de outros estimados US\$ 100 bilhões de dólares relacionados a casos emblemáticos já em discussão no judiciário, como sobre os temas referentes a preço de transferências de empresas controladas e coligadas no exterior, remessa de lucro ao exterior, contribuições sociais sobre instituições financeiras, inclusão das prestadoras de serviços no sistema não cumulativo e ágio (o que demonstra mais uma vez a insegurança jurídica diante de interpretações tão gravemente diferenciadas a ponto de representar indagações tributárias bilionárias, onde um posicionamento estatal pela administração ou pelo judiciário pode representar hecatombes em contas públicas ou privadas favorecendo inclusive a corrupção)<sup>913</sup>.

Com efeito, estão em discussões tributárias atualmente quase US\$ 330 bilhões de dólares, ou seja, aproximadamente 15% (quinze por cento) do PIB brasileiro. Este número certamente é muito maior, uma vez que está sendo considerada nesta conta apenas a fração mais polêmica de temas, e somente em âmbito federal, dos casos em tramitação hoje no judiciário brasileiro.

Em parâmetros, nos EUA, por exemplo, segundo o *Internal Revenue Service (IRS)*<sup>914</sup>, agência americana responsável pela arrecadação fiscal em âmbito federal, o valor do passivo tributário em discussão alcançou a cifra de US\$ 40 bilhões em 2012, ou 0,2% do PIB daquele país. Em termos de números de processos, o Brasil também fica à frente de outros países, são cerca 16 (dezesseis) processos tributários em discussão atualmente para cada dez mil habitantes. Nos Estados Unidos da América e Austrália, estima-se que havia, em 2012, cerca de um processo tributário a cada dez mil habitantes<sup>915</sup>.

De acordo com a PGFN, o índice de recuperação do crédito tributário atrasado, quando este passou a ser protestado, passou num período de três anos, de apenas 1% para 19%, ou seja, quase

---

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200802405273&dt\\_publicacao=16/02/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802405273&dt_publicacao=16/02/2011)> Acesso em 24 de maio de 2017.

<sup>913</sup> MESSIAS, Lorreine. *Contencioso tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA*. CONJUR, 2013. *NEF/Direito FGV*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua>>. Acesso em 25 de novembro de 2014.

<sup>914</sup> IRS. Internal Revenue Service. Disponível em: <<https://www.irs.gov/>>. Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>915</sup> MESSIAS, Lorreine. *Contencioso tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA*. CONJUR, 2013. *NEF/Direito FGV*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua>>. Acesso em 25 de novembro de 2014.

vinte vezes mais, que o crédito apenas enviado à execução fiscal<sup>916</sup>. Os últimos dados estatísticos a dívida ativa federal, publicados pela união são do ano de 2011<sup>917</sup>. Em maio de 2015, o departamento de gestão de dívida ativa, ligado à PGFN informou que em 2011, o valor inscrito em dívida ativa pela união já perfazia a quantia de aproximadamente um trilhão e meio de reais<sup>918</sup>.

Entre estes novos registros, cerca de 300 (trezentos) mil foram contribuintes devedores integrantes do programa de arrecadação simplificada, o “Simples Nacional”, para pequenos empresários. E de outra ponta, em 2015, constatou-se que os quinhentos maiores devedores do país corresponderam a 37% de tudo o que a união espera receber. E da dívida total, só 11% (onze por cento) dos débitos estavam suspensos por decisão judicial. Já em relação ao valor global, 90% (noventa por cento) da dívida ativa da união estava, judicializados, segundo a PGFN<sup>919</sup>. Em 2016, a situação de inadimplência se manteve muito semelhante<sup>920</sup>.

Tais informações estatísticas auxiliam a demonstrar a importância de novos rumos para a cobrança dos tributos além de destacar a gigantesca problemática normativa e interpretativa existentes sobre as normas tributárias. Vê-se que no Brasil a execução fiscal é um esforço que ainda não encontrou eco.

Em dados oficiais, o IPEA<sup>921</sup> - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, fundação pública, vinculada ao ministério do planejamento do governo federal, em parceria com o Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2008, publicou pela primeira vez na história do Brasil o resultado de um estudo técnico oficial sobre o processo de execução fiscal na justiça federal. A pesquisa apontou uma média 2.989 dias para que uma ação desta natureza seja definitivamente julgada, isto é, oito anos, dois meses e nove dias. E se ocorressem todas as possíveis etapas recursais e defensáveis, o tempo seria de 5671 dias, quase 16 (dezesesseis) anos. Na ocasião, foi apurado que o custo médio de um processo de execução fiscal sem incluir recursos e embargos, pode chegar a R\$ 4.685,39 (de

---

<sup>916</sup>PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Brasil. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h\\_37806\\_interpgfn\\_site/noticias\\_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de19](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h_37806_interpgfn_site/noticias_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de19)> Acesso em 17 de novembro de 2016.

<sup>917</sup> PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Brasil. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em 15 de janeiro de 2017.

<sup>918</sup>CÂMARA. Disponível em: < [http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pl-2412-07-execucao-da-divida-ativa/documentos/audiencias-publicas/LUSINCIOLUCENAADAMS\\_Apresentao\\_Comisso\\_Maio2015.pdf](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pl-2412-07-execucao-da-divida-ativa/documentos/audiencias-publicas/LUSINCIOLUCENAADAMS_Apresentao_Comisso_Maio2015.pdf)> Acesso em 15 de janeiro de 2017.

<sup>919</sup> CONJUR. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-out14/fazenda-divulga500-maiores-inscritos-divida-ativa-uniao>> Acesso em 19 de janeiro de 2017.

<sup>920</sup>CONJUR. Disponível em: < <http://fernandorodrigues.blogosfera.uol.com.br/files/2016/11/relatorio-pgfn-divida-impostos9nov2016.pdf>> Acesso em 19 de janeiro de 2017.

<sup>921</sup>IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: < [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=7872:execucao-fiscal%20demora-em-media8-anos&catid=4:presidencia&Itemid=2](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7872:execucao-fiscal%20demora-em-media8-anos&catid=4:presidencia&Itemid=2)> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

2008 a 2017 a inflação acumulada do período já é mais de 50%), que é um valor altíssimo, diante do índice de recuperabilidade acima referido.

Há também longos períodos de arquivamento, em que o processo de execução fiscal, apesar de parado, gera custo, e ainda a perda de eficiência que ocorre em qualquer trabalho humano. A pesquisa apontou que a forma de organização administrativa da justiça federal é baseada no “modelo fordista”, que impede a construção de uma visão completa do processo de trabalho, privilegiando o cumprimento de tarefas, em detrimento da obtenção dos resultados. Ainda, o estudo demonstrou que a União aparece como autora de 59,2% das ações de execução fiscal, vindo posteriormente as autarquias federais na figura dos conselhos de fiscalização dos profissionais liberais que respondem por 36,4% do volume de baixas. E a realidade é muito parecida na justiça estadual, que envolve os estados e os municípios.

Posteriormente, em 2011, o IPEA<sup>922</sup> repetiu o mesmo estudo para a justiça federal, e os dados continuaram a demonstrar a ineficiência da execução fiscal. Para se efetivar uma citação, demora-se, em média, 1523 dias. A concretização dos atos de persecução do patrimônio do devedor demanda mais 569 dias na etapa de penhora e 722 dias na finalização do leilão. A soma desses períodos perfaz um total de cinco anos e dois meses. O mesmo estudo do IPEA<sup>923</sup>, com foco nos atos da PGFN, demonstrou que em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Cerca de 83,2% das ações de execução fiscal são movidas inicialmente contra pessoas jurídicas. A citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, e em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de justiça. Em apenas 15,7% dos casos se concretiza a penhora de bens. E somente um 1/3 dessas penhoras resulta a apresentação voluntária de bens pelo devedor. Unicamente em 3,8% dos processos de execução fiscal ocorre algum tipo de exceção de pré-executividade, e em apenas 6,5% dos processos os devedores opõem Embargos à execução fiscal. O número relativamente baixo de casos nos quais o devedor apresenta voluntariamente bens à penhora pode estar correlacionado com a pequena quantidade de executados que procuram exercer o direito de defesa. E somente em 2,8% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito. Do total de processos, em apenas 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.

---

<sup>922</sup>IPEA. Disponível em: <[http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009\\_relatorio\\_custounitario\\_justicafederal.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf)> Acesso em 23 de janeiro de 2017.

<sup>923</sup> IPEA. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)> Acesso em 23 de janeiro de 2017.



No ano de 2012 o CNJ<sup>924</sup> entabulou novamente dados sobre esta temática, e concluiu que as execuções fiscais em tramitação correspondiam a 32% do total de 92,2 milhões de todas as ações em trâmite atualmente no Judiciário. A justiça estadual seria responsável por 25,6 milhões de ações de cobranças em curso em 2012 e a justiça federal por 3,5 milhões ações. Conforme o relatório, 90% dos processos encontravam-se no primeiro grau de jurisdição. Destes, apenas 28% foram baixados ao longo do ano. A taxa de congestionamento neste segmento chegou a 72%, ou seja, 26% acima da taxa do segundo grau, que foi de 46% no mesmo período.

Esses dados podem não demonstrar toda a realidade, pois são feitos metodologicamente por amostragem, mas representam informações importantes para que sejam repensadas condutas para a otimização e melhoramento dos atos de cobrança. Entre os projetos, discute-se no Brasil a de judicialização de parte da execução fiscal, assim como já ocorre em Portugal, juntamente com a racionalização, além de normas para a prática de conciliação fiscal integrada.

Soma-se a isto o fato de que no relatório Anual do Conselho Nacional de Justiça<sup>925</sup> do ano de 2014, consta que foram baixados 28,50 milhões de processos de um total de 70,83 milhões no acervo, resultando em uma taxa de congestionamento de 71,4%, de modo que, a cada 100 processos aguardando julgamento, apenas 28,6% foram solucionados. Para complicar a já caótica situação, os processos em fase de execução seja civil e fiscal continuam sendo um dos principais entraves do poder judiciário, responsáveis por 51% do total de todos os processos em andamento.

Além da demora do próprio caminho da execução fiscal em âmbito judicial, pela burocracia, pela morosidade, pela imensa quantidade de produtos, tem-se também a morosidade dos processos administrativos fiscais, que antecedem a o pleito execucional. Em trabalho do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas - FGV<sup>926</sup>, realizado no ano de 2009, indicou-se que o tempo médio de duração de um processo administrativo fiscal federal é de cinco anos. Constatou-se que quanto maior o valor do débito, discutido maior a mora na tramitação, podendo chegar a sete anos.

A par deste problema, o CNJ criou o Programa Nacional de Governança Diferenciada, de caráter permanente, consoante Provimento n. 57 de 2016, com o objetivo de instalar um mutirão de negociação fiscal, em parceria com os municípios, e os tribunais de justiça, a fim de extinguir o máximo possível de execuções fiscais. Contudo, o impacto e amplitude de atuação ainda é pequeno, pois sua implementação ainda caminha a passos curtos.

---

<sup>924</sup> CNJ. Disponível em: < <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/61271-em-pauta-a-desjudicializacao-da-execucao-fiscal>> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

<sup>925</sup> CNJ. *Justiça em Números 2015*: ano-base 2014. Brasília: CNJ, 2015.

<sup>926</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Relatório final NEF 2009*: reforma do processo administrativo fiscal federal (PAF)/CARF: excelência, celeridade e eficiência. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/6602078-Relatorio-final-nef2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-federal-paf-carf.html>>. Acesso em 16 de julho de 2016.

Quando se tratam de questões fiscais, em destaque a forma de cobrança feita pelo estado, a análise da situação frente os princípios fundamentais e a norma a ser posta é imprescindível para o alicerce da sociedade. Como argumento relevante, países como o Brasil com cerca de 210 milhões de habitantes, possuem um contencioso tributário superior aos Estados Unidos da América, com uma população<sup>927</sup> de 315 milhões de pessoas.

A reduzida eficiência da cobrança da dívida ativa afeta fortemente as contas públicas o que produz graves distorções isonômicas nos mercados, em destaque para a livre concorrência, posto que uns pagam e outros não, e também na efetivação dos direitos sociais. Isso vale tanto para as sociedades que pagam pontualmente e concorrem com aquelas que se aproveitam dos vícios do sistema atual, e atrasam ou mesmo não quitam suas obrigações fiscais, quanto para as que suportam graves dificuldades geradas pelo regime de cobrança opressor. E para as pessoas singulares o raciocínio serve-se da mesma premissa, enquanto uns pagam, outras aproveitam-se das patologias estruturais do sistema.

Não há como deixar de citar neste mérito Richard Posner<sup>928</sup>, o qual em sua *Teoria da Análise Econômica do Direito (Law and Economics)* compreende que tanto as satisfações não-monetárias quanto as monetárias entram no cálculo individual de maximização, pois, de fato, para a maioria das pessoas o dinheiro é um meio, e não um fim, e que as decisões, para serem racionais, não precisam ser bem pensadas no nível consciente, pois na verdade, não precisam ser de modo algum conscientes. O termo “racional” denota adequação de meios a fins, e não meditação sobre as coisas, o que os números sobre as execuções fiscais no Brasil demonstram não existir.

Os problemas que levam à demora no trâmite de uma execução fiscal são de várias ordens. E é certo que ao procurar culpados, encontra-se também neste caminho a prestação jurisdicional, considerando o desinteresse pela matéria das causas, e a própria deficiência de funcionários e outros aparatos técnicos.

Apesar de cogitar que a morosidade na conclusão dos processos se dê pelo excesso de formalidade de que se reveste o processo judicial de execução fiscal, finda-se por assumir o real obstáculo ao deslinde das cobranças, na maior parte das vezes, a falta de citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exequente, dos bens penhoráveis. No ato do ajuizamento da execução fiscal não são avaliados previamente fatores como a assimetria de informações do estado de solvabilidade do sujeito passivo, seja por insuficiência patrimonial, seja pela impenhorabilidade legal de seus bens. Busca-se romper a inércia jurisdicional sem qualquer exame da prosperidade da execução. Soma-se a isto o fato do sistema de normas tributárias não propiciarem opções que estimule o devedor a solver espontaneamente a

---

<sup>927</sup> CENSUS. Disponível em: <<http://www.census.gov/newsroom/releases/archives/population/cb12-255.html>>. Acesso em 23 de abril de 2017.

<sup>928</sup> POSNER, Richard Allen. *Problemas de filosofia do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 474.

dívida, e a possibilidade do contribuinte opor toda força de embaraço ao trâmite da execução fiscal, sem a necessidade de garantia do juízo, pelas postulações como objeções de pré-executividade, ou petições veiculadoras de requerimentos mais variados<sup>929</sup>.

### 5.20 A Não-Intervenção do Ministério Público

Comumente se pensaria que pelo objeto da cobrança, *in casu* o tributo, ser de interesse público, o ministério público haveria de manifestar-se nos processos de execução fiscal. Desde o ano de 1997, o STJ por intermédio da Súmula n. 189<sup>930</sup> sedimentou a compreensão de que a intervenção do ministério público é desnecessária, uma vez que os processos são conduzidos pelos procuradores do ente público, os quais por sua vez, tem o dever intrínseco e primordial de zelar pelo interesse público. Firmou-se a compreensão que os pareceres do ministério público nas execuções fiscais formariam uma duplicidade proteladora que não se justificaria. Todavia, a intervenção do órgão ministerial mante-se nos casos em que há no polo passivo da ação a existência de menores ou incapazes.

A qualificação do ministério público como “*custos legis*”, ou seja, como um fiscal da lei, advinda do art. 127 da CRFB/88, *in verbis*: “*O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis*”, pressupõe, notadamente, a defesa do interesse do erário, uma vez que os recursos do estado são não renunciáveis.

De fato, o interesse ou participação da pessoa jurídica de direito público não alcança, por si, a existência de um sempre interesse público, pois faltaria também, uma expressa disposição legal a tornar a intervenção do ministério público obrigatória nas execuções fiscais. Não seria a parte, nem o interesse patrimonial envolvido que evidenciaram a existência de um “*interesse público*”, timbrado pela relevância e transcendência de seus reflexos no desenvolvimento da atividade administrativa vinculada de lançar o tributo e posteriormente, realizar o ajuizamento da execução fiscal. Nessa linha, só a natureza da lide, no caso uma execução fiscal, não impõe a participação do Ministério Público.

Todavia, há uma chance maior da resposta sumular do STJ ter sido construída muito mais pelo excesso de execuções fiscais sem trâmite a exigirem manifestação ministerial, do que propriamente pelo entendimento da dupla proteção, uma vez que em diversos outros casos, o

<sup>929</sup> ROCHA, Dartanhan Vercingetórix de Araújo e. *Análise econômica das execuções fiscais e os efeitos da Lei n. 12.514/11*. Revista CEJ, Brasília, Ano XVI, n. 56, p. 102-110, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1542/1550>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

<sup>930</sup> STJ. Súmula 189. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

ministério público rotineiramente busca posicionar-se acima das decisões e entendimentos dos procuradores representantes de órgão público, por intermédio de ações civis públicas.

Nessa mesma esteira de raciocínio menciona-se o Tema 645<sup>931</sup> da lavra do STF o qual veio a definir que o ministério público não possui legitimidade ativa *ad causam* para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo, mas detém o poder ajuizar ação declaratória de inconstitucionalidade para buscar retirar uma norma tributária do mundo jurídico, com efeito *erga omnes*.

---

<sup>931</sup>STF. ARE 694294. Tema 645. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4257697&numeroProcesso=694294&classeProcesso=ARE&numeroTema=645>>

Acesso em 22 de maio de 2017.

## CAPÍTULO VI

### O ESTADO QUE COBRA

*Sumário: 6.1 As Versões do Conceito do Estado 6.2. O Estado e a Pobreza 6.3 As Dívidas dos Portugueses 6.4 As Dívidas dos Brasileiros 6.5 O Estado Fiscal 6.6 O Estado e o Contribuinte 6.7 A Proteção dos Direitos Fundamentais do Contribuinte 6.8 O Fator Corrupção 6.9 A Justiça Fiscal 6.10 A Execução Fiscal e Outros Exemplos Estrangeiros 6.11 O Poder Vinculado do Estado para Cobrar e a Não-Discricionariedade 6.12 O Princípio da Supremacia do Interesse Público no Brasil 6.13 O Princípio da Supremacia do Interesse Público em Portugal 6.14 O Dever Fundamental de Pagar Tributos 6.15 O Princípio Constitucional ao Desespero 6.16 O Estado que Erra*

#### **6.1 As Versões do Conceito do Estado**

A terminologia utilizada para conceituar o termo *estado* será sempre alvo de uma crise intelectual, uma verdadeira batalha entre livros. Mesmo diante de parâmetros pré-estabelecidos, como a combinação do conceito com base em algumas das ciências, sejam as jurídicas, políticas, sociais ou econômicas, ou algum outro ramo que um dia vir a se criar, em todos os campos a definição nunca será final. Contudo, é preciso alguma delimitação ainda que de caráter precário, como o é na essência todo conceito científico, para a construção de terminologias úteis que se proponham a ser estudadas.

Sob o enfoque perene da sua *Teoria da Complexidade*<sup>932</sup>, relaciona-se o indivíduo com o estado de forma muito obtusa, uma vez que somente é possível compreender as pessoas, a fim de organizá-las em um estado por meio de um conhecimento igualmente complexo, se for levado em consideração os elementos social, linguístico, político, cultural, histórico e ambiental. E o conhecimento da natureza do ser humano, que saiba a essência destes elementos, é o que se pode denominar de *poder*, o qual deve ser obtido de forma interdisciplinar, para assim ser possível enfrentar a complexidade dos problemas da humanidade, principalmente neste arranjo coletivo denominado de estado.

O estado em sentido amplo se caracteriza pelos elementos clássicos, presos à noção de ordem jurídica: povo, território e soberania. E é formado<sup>933</sup> por homens e mulheres (em todas as suas dimensões e gêneros). Não obstante, é necessário mobilizar doutrinariamente sua definição.

---

<sup>932</sup> MORIN, Edgar. *O método 3: o conhecimento do conhecimento*. Trad. Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina 2008.

<sup>933</sup> “Sou realmente um homem quando meus sentimentos, pensamentos e atos têm uma única finalidade: a comunidade e seu progresso” (EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p. 14).

No momento histórico em que o Brasil fora, de certo modo, encontrado pelos portugueses, era a percepção religiosa, produzida pelo cristianismo, que dominava todo o poder político que futuramente veio a se nomear de “estado”.

Para Jean Bodin<sup>934</sup> o pai do conceito de soberania (do francês, pela primeira vez, *souveraineté*), o item mais importante para a concepção de estado era a diferenciação do poder soberano<sup>935</sup>, de outros poderes existentes dentro de uma sociedade, justamente pela posse exclusiva de alguns direitos que a figura do estado deve exercer para manter-se. Em sua premissa, o Autor diz que a soberania não pode ser partilhada, pois a divisão das suas prerrogativas como em exemplo primordial promulgar e revogar as leis, criar as magistraturas e atribuir suas funções, declarar a guerra e concluir a paz, atribuir penas e recompensas, julgar em última instância entre outros, resultaria necessariamente na destruição do estado. Para o Autor, a soberania deve ser vista como poder político, se a soberania estiver distribuída em várias partes da sociedade, o poder de comando desaparece e o resultado é inevitavelmente a anarquia, o que é evidentemente a ausência do estado.

Nesta linha, Jean Bodin teria distinguido pela primeira vez “estado de governo”, “príncipe de cidadão”, defendendo que o soberano também estava obrigado a respeitar as leis promulgadas pelos seus antecessores ou as que ele próprio promulga. E ainda contribuiu Jean Bodin à crítica de coletivização ou comunitarização dos bens, defendidas por Platão, construindo um conceito de esfera pública soberana, contraposta à esfera privada, criando as primeiras condições teóricas para a distinção e separação do estado e da sociedade civil<sup>936</sup>.

Posteriormente, foi no ano de 1610 que coube ao alemão Johannes Althusius<sup>937</sup> defender que é das consociações de províncias e cidades que nasce o ente que se poderia chamar de “estado”. De forma muito inovadora para época, o Autor entendia que o povo era o titular do poder soberano e não o príncipe. Assinalava que não são os indivíduos que estão representados, mas os interesses coletivos. Somente pode ser representado quem participa, de modo que o indivíduo que não se manifesta abre mão de sua representação. A base de toda autoridade é a livre subordinação dos subjugado, de modo que os direitos do povo deveriam estar fixados em um contrato e garantidos por um direito de resistência. Para o Autor, “*ermitões ou montes não seriam úteis a ninguém, nem a si mesmos*”. É uma vez que por uma questão prática não seria simples reunir representantes locais

<sup>934</sup> BODIN, Jean. *Les six livres de la République*. (1536) Reimpressão da 12ª ed. Lyon, 1593. Paris, Librarie Artheme Fayard, 1986. p. 362.

<sup>935</sup> O príncipe de Jean Bodin, diferentemente do príncipe de Maquiavel, é um soberano que exerce um poder com respeito pelo direito político com base no qual lhe foi atribuído o poder soberano, não sendo, portanto a força, mas sim a submissão ao direito, o atributo do poder soberano (BRITO, Wladimir. *Do estado da construção à desconstrução do conceito de estado-nação*. Revista de historia das ideias. Vol. 26. Ano de 2005. Instituto de história e teoria das ideias. Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra. Disponível em: < [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do\\_estado\\_da\\_construcao\\_a\\_desconstrucao.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do_estado_da_construcao_a_desconstrucao.pdf)> Acesso em 11 de abril de 2018. p. 272).

<sup>936</sup> BRITO, Wladimir. *Do estado da construção à desconstrução do conceito de estado-nação*. Revista de historia das ideias. Vol. 26. Ano de 2005. Instituto de história e teoria das ideias. Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra. Disponível em: <[https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do\\_estado\\_da\\_construcao\\_a\\_desconstrucao.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do_estado_da_construcao_a_desconstrucao.pdf)> Acesso em 11 de abril de 2018. p. 273-274.

<sup>937</sup> ALTHUSIUS, Johannes. *Política*. (1603). Tradução de Joubert de Oliveira Brízida. Rio de Janeiro: Topbooks, 2003. p. 100.

sempre que algum assunto maior exigisse anteção, a comunidade deveria erigir um “*collegium*” de sábios e honestos homens, previamente selecionados para administrar a cidade. Ainda, deveria ser nomeado com o consentimento dos cidadãos a figura do prefeito, que seria superior aos indivíduos, mas inferior ao *collegium*.

O estado então seria aquele que detém o poder político, mas este poder, em termos realistas, dificilmente resulta da criação de uma demanda legítima. Na observação nos dias presentes do que se tornou o estado-nação, a soberania precede a legitimidade, pois primeiro vem o poder e a autoridade, e somente depois se toma em consideração as solicitudes dos interessados e o reconhecimento de sua participação no exercício do poder. A instalação de qualquer poder político abre as portas para a legitimidade dos governados e de seus interesses políticos, sociais e econômicos. Mas é impossível que a autoridade política seja realmente a resposta a uma reivindicação social antecedente de legitimidade<sup>938</sup>.

Por volta de 1600, o movimento dos “*monarchomachos*” na França, muito a frente de seu tempo, defendiam que as autoridades não poderiam estar vinculadas somente ao *ius divinum* e ao *ius naturale*, mas também à *legis*, a qual deveria ser promulgada pelo povo. Para este grupo, o contrato social não deveria ser resultado paneas de um acordo entre a autoridade e as castas, mas sim um pacto entre a autoridade e todo o povo<sup>939</sup>.

Na idade média havia um pacto social onde floresceu a ideia de que os súditos se sujeitavam ao príncipe enquanto ele se comprometeria a governar com justiça e dar proteção. Com a influência religiosa, se o príncipe não cumprisse com suas obrigações, a igreja na figura dos papas intervinha no governo.

Em 1651 Thomas Hobbes a partir da sua *teoria do direito natural*, e John Locke desenvolveram a concepção de que a sociedade se funda efetivamente num pacto tácito entre os homens, mesma ideia foi difundida por Rousseau. As cláusulas inerentes a este pacto não eram nada coincidentes entre os autores, entretanto, de suas lições resulta que o poder do estado decorre da vontade dos homens, por intermédio de um estatuto fixado por estes, com o objetivo de assegurar a paz (Hobbes) e os direitos naturais (Locke e Rousseau)<sup>940</sup>.

Wladimir Brito<sup>941</sup> ao debruçar-se sobre a construção e desconstrução do conceito de estado, fia-se no Tratado de Paz de Westphalia, na Alemanha, em 1648, como o eixo condutor da construção do conceito de estado. Uma vez que reconhecido como tal por outros estados, isto é,

<sup>938</sup> ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012. p.163.

<sup>939</sup> CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018. p. 170.

<sup>940</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.32.

<sup>941</sup> BRITO, Wladimir. *Do estado da construção à desconstrução do conceito de estado-nação*. Revista de historia das ideias. Vol. 26. Ano de 2005. Instituto de história e teoria das ideias. Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra. Disponível em: < [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do\\_estado\\_da\\_construcao\\_a\\_desconstrucao.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do_estado_da_construcao_a_desconstrucao.pdf)> Acesso em 11 de abril de 2018. p.270.

como um ente com personalidade jurídica, é neste momento que cada estado passa a ficar em pé de igualdade com os demais.

A estrutura estatal ideada por Johannes Althusius formada por povo, território e soberania, contudo, ainda não transformava os indivíduos em cidadãos plenos. O filósofo inovava ao dizer que o *corpus symbioticum* precisava de uma organização e personalidade próprias, distintas da dos seus governantes. Nascia aqui também uma teoria de representação e uma teoria da legitimidade construídas com base no *pactum subjectionis* nos termos do qual o rei ou o príncipe seria um administrador de negócio alheio, um mandatário, que se obriga a usar os poderes que lhe são conferidos não em proveito pessoal, mas sim para o bem comum do mandante, ou seja, o povo representado pelos "éforos" que, em nome do povo, investiriam o magistrado supremo nos poderes soberanos e fiscalizariam a ação do rei, representando junto dele todos os interesses do povo<sup>942</sup>.

Sem ressaibo, as pessoas consideram vantajoso viver em comunidade, mas os seus desejos, ao contrário, continuam a ser em grande medida individuais<sup>943</sup>. Daqui surge a dificuldade da vida social e a necessidade de governança. Porque, por um lado, o governo é necessário, pois sem ele apenas uma pequena percentagem da população dos países civilizados poderia esperar sobreviver, e isto já num estado de carência lamentável. Mas por outro lado, todo o governo envolve desigualdades de poder, e aqueles que detém a maior parte deste poder irão usá-los para promover seus próprios desejos em oposição àqueles dos cidadãos vulgares. E esta é a falha perene desta figura nascida como estado<sup>944</sup>.

A concepção de estado foi muito debatida após a organização da UE e seu multiculturalismo, mas não se encontra em qualquer dos acordos do bloco uma definição do que seria propriamente em termos jurídicos um estado. O especial interesse numa delimitação do conceito de estado está nos reflexos que este pode produzir na esfera de sujeitos contra os quais os particulares podem não apenas invocar seus direitos, como também exigir uma eventual reparação de prejuízos sofridos em virtude de alguma violação. O TJUE, em exemplo, tem utilizado principalmente dois critérios para identificar as manifestações do estado: o critério orgânico, onde o estado é visto a partir de um conjunto de autoridades; o critério funcional onde o estado é visto a partir de um conjunto de funções que deve desempenhar para as pessoas<sup>945</sup>.

<sup>942</sup> BRITO, Wladimir. *Do estado da construção à desconstrução do conceito de estado-nação*. Revista de historia das ideias. Vol. 26. Ano de 2005. Instituto de história e teoria das ideias. Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra. Disponível em: <[https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do\\_estado\\_da\\_construcao\\_a\\_desconstrucao.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do_estado_da_construcao_a_desconstrucao.pdf)> Acesso em 11 de abril de 2018. p.273.

<sup>943</sup> "A teoria do materialismo histórico pôs em evidência muitas verdades importantes. A humanidade não é uma espécie animal: é uma realidade histórica" (BEAUVOIR, Simone Lucie-Ernestine-Marie Bertrand de. *O segundo sexo*. Vol. I. Ano de 1949. Trad. Sérgio Millet. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009. p.195).

<sup>944</sup> RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Trad. Isabel Belchior. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1990. p. 133.

<sup>945</sup> RIBEIRO, Marta Chantal da C. Machado. *Da responsabilidade do estado pela violação do direito comunitário*. Coimbra: Almedina, 1996. p. 70.



O estado atual é uma coletividade politicamente organizada, e que por tal, embora normativamente regulada, supõe um sistema de autoridades políticas, administrativa e jurisdicionais, ou seja, um complexo de órgãos, titulares, funções, serviços e prestações, com três funções primordiais: função política, função administrativa, e função jurisdicional<sup>946</sup>.

Objetivamente, a função política do estado consiste na atividade de ordenação da vida coletiva assentada em valores, ideologias e programas e exercida em benefício da mesma coletividade. A sua função administrativa é a atividade traduzida na concretização e execução das normas, e na satisfação permanente das necessidades coletivas legalmente definidas, em prol da prossecução do interesse público. E a função jurisdicional, por sua vez, pode ser definida como aquela atividade que resolve questões e direito que emergem dos interesses ou posições conflitantes, através da aplicação da constituição e das normas, em regra, de forma individual e concreta, com independência, imparcialidade e passividade<sup>947</sup>.

Seguindo nesta composição, o estado de direito democrático necessita para conceituar-se: a) de um conjunto de instituições políticas básicas; b) de um conjunto de condições econômicas, sociais e culturais favoráveis a estas instituições; c) um conjunto de esquemas político-constitucionais, como forma de governo, controle judicial, sistema eleitoral e sistema partidário<sup>948</sup>.

Transversalmente, pode-se citar a ótica de Georges Gurvitch<sup>949</sup> de que o próprio direito surge da sociedade, não carecendo da figura do estado, mas apenas de fatos normativos que lhe dão existência e de sua força obrigatória. O Autor desenhou em sua época um diálogo que perdura até os dias atuais, e certamente continuará a ser altercado, de formulação crítica ao individualismo jurídico, ao enfatizar propostas anti-individualista e antiestatistas, e recusar identificar o todo social com um de seus setores de expressão possíveis: o estado, numa concepção mais ampla do social.

Hans Gadamer<sup>950</sup> em palavras atuais expõe que o conceito de estado não aponta mais para uma representação abstrata de uma instituição, mas sim para uma forma de participação concreta no geral, no que a todos é comum, na administração, na legislação, na promulgação de leis, em suma, no todo da vida social. e estado não pode ser apenas uma “*burocracia perfeita*”, onde cada indivíduo se apresenta como um funcionário ideal do corpo coletivo, pois isto é impossível. Contudo, os grandes estados modernos fazem sentir o desespero da distância que separa os indivíduos deste ideal, que na verdade nunca se realizou plenamente. Todavia, apesar das proporções gigantescas dos grandes estados hodiernos e dos seus sistemas econômicos, a participação em todos os domínios da vida social é de suma importância. É isso que estrutura o

<sup>946</sup> MORAIS, Carlos Blando de. *Curso de direito constitucional*. Tomo I. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.21.

<sup>947</sup> MORAIS, Carlos Blando de. *Curso de direito constitucional*. Tomo I. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.44.

<sup>948</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 237.

<sup>949</sup> GURVITCH, Georges. *O meu itinerário intelectual ou o excluído da orda. Tratado de Sociologia*. Lisboa: Martins Fontes, 1977, p. 645-656.

<sup>950</sup> GADAMER, Hans-Georg. *Herança e futuro da Europa*. Trad Antônio Lisboa: Edições 70, 1998. p.101-103.

ordenamento da sociedade, uma vez que é preciso viver na consciência de um estado com mais responsabilidade pelo futuro e pela vida das gerações vindouras. Quer isto dizer, na visão de Hans Gadamer, que o estado deve procurar a harmonia, criar e conservar equilíbrios entre os grupos de interesses dos homens, e ainda entre as necessidades da humanidade e a sua própria dependência da manutenção da natureza.

Se houvesse unicamente necessidades que pudessem ser satisfeitas somente por meio de interesses individuais, cada pessoa poderia viver isolado dos demais, e não haveria a precisão do estado. Mas a experiência mostra que não acontece assim, sobretudo se se considera a trama dos interesses imediatos com os mediatos, que permite apreciar imediatamente quão é limitada a série dos interesses estritamente individuais em comparação com as de necessidades fundamentais da pessoa, e quão limitada seria a satisfação das suas necessidades se vivesse sozinha. A existência de interesses coletivos explica a formação dos grupos sociais. Os indivíduos se agrupam, porque a satisfação de suas necessidades não pode ser obtida isoladamente com respeito a cada um. A determinação dos interesses coletivos é, portanto, função dos grupos sociais, que se constituem sem outro objeto que o desenvolver esses interesses<sup>951</sup>.

Não há também como afastar-se de uma concepção do estado voltado ao jurídico, o que significa que o poder estatal é aquele exercido por intermédio do direito e não segundo a vontade dos governantes. O termo “*estado de direito*” teria sido cunhado pela primeira vez na Alemanha por volta de 1800<sup>952</sup>. Alguns dos elementos de sua compreensão certamente são mais antigos, mas na era do iluminismo, nas grandes revoluções na América do Norte e na França, foram acrescentados elementos decisivos a sua compreensão atual. Pode-se dizer que a ideia do estado de direito remonta a duas noções básicas: a vinculação jurídica do estado e a autonomia do indivíduo.

Agrega-se a qualquer conceito de estado na atualidade a natureza de um espaço onde todas as pessoas possam ter formas de apresentar suas convicções sobre o melhor para a coletividade sem detrimento do individual. A existência de um poder, desvinculado da abertura de espaços<sup>953</sup> para as decisões para a sociedade, com instrumentos capazes de fazê-la ser ouvida, é uma valorosa forma de concatenar o conceito de estado aos direitos fundamentais. A par disso, o conceito de estado de hoje não pode mais ser pensado como de um grande espaço decisório, com poderes centralizados, pois o estado precisa ser visto como pequenos espaços de um todo, que visam contribuir por intermédio de constantes discussões na construção de uma sociedade realmente participativa. É assim que se poderá obter uma estrutura estatal eficiente, que se potencializa a partir de uma

<sup>951</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Vol. I. Trad. Hitomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000. p. 63.

<sup>952</sup> HOFMANN, Hasso. *Geschichtlichkeit und Universalitätsanspruch des Rechtsstaats*. Der Staat, 1995, p. 1ss. (p. 12); SCHEUNER, Ulrich. *Die neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland*. in: ID., *Staatstheorie und Staatsrecht*, 1978, p. 185ss. (p. 201).

<sup>953</sup> HERMANY, Ricardo. *(Re). Discutindo o espaço local: uma abordagem a partir do direito social de Gurvitch*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2007. p. 254

dimensão local, na qual se pode construir um efetivo processo de formação democrática e legítima das decisões públicas, sejam administrativas ou legislativas<sup>954</sup>.

O estado vincula as pessoas entre si, mediante uma lei comum. A lei única tem por vocação estabelecer direitos iguais para todos os membros da sociedade política. O direito positivo, nesta concepção, passa a reger a vida em sociedade, mediante ato de império do estado. E o conjunto de instituições políticas do estado jurídico tem por objetivo a paz social<sup>955</sup>.

No estado que seja por construção jurídica, o direito positivo caracteriza-se pelo grau de universalidade. Daí, o princípio da igualdade jurídica, como um dos fundamentos do direito positivo, um direito fundamental, e conseqüentemente do estado. A noção de igualdade jurídica é abstrata e de natureza formal. O direito positivo funda-se, igualmente, no princípio da liberdade. Cada pessoa, em particular, detém a potencialidade jurídica<sup>956</sup> em busca de uma justiça que seja constituída pelo direito positivo e fundamente-se no princípio da liberdade e da igualdade<sup>957</sup>. O objetivo da igualdade como princípio de um estado é o bem-estar humano, a felicidade<sup>958</sup>, a justiça social onde a isonomia não signifique nivelamento, mas igualdade de oportunidades, e a universalidade não leve à dissolução do particular<sup>959</sup>.

Esta igualdade manifesta-se na concepção de que as normas dentro do ordenamento jurídico do direito positivo, advindo de um estado democrático de direito não podem afastar-se de determinações que garantam a dignidade da pessoa, por meio inicialmente da igualdade, com destaque no espaço tributário, parte intrínseca como já dito do direito público, no primeiro momento da criação do estado.

O estado em regra, é o detentor do monopólio de vários serviços públicos, o que ensejam conseqüentemente a sua sujeição ativa natural na cobrança de tributos. Neste enquadramento de um poder público atuante dentro de uma democracia administrativa, lembrando que o direito é sempre mais amplo que o estado, muitos processos de privatizações tendem a se desenvolver, de modo que as funções estatais nacionais, que configuram o seu próprio conceito, passam às mãos do particular, ficando a administração pública responsável pela fiscalização da forma como este serviço passa a ser prestado.

---

<sup>954</sup> HERMANY, Ricardo. (Re). *Discutindo o espaço local: uma abordagem a partir do direito social de Gurvitch*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2007. p. 183.

<sup>955</sup> SILVA, Moacyr Motta da. *Direito, justiça, virtude moral & razão*. Curitiba: Juruá, 2003. p.108.

<sup>956</sup> SILVA, Moacyr Motta da. *Direito, justiça, virtude moral & razão*. Curitiba: Juruá, 2003. p.111.

<sup>957</sup> SILVA, Moacyr Motta da. *Direito, justiça, virtude moral & razão*. Curitiba: Juruá, 2003. p.111.

<sup>958</sup> A felicidade é uma condição humana, e as pesquisas mais recentes sobre seu conceito, capitaneadas por Martin E. P. Seligman sugerem que seja a possibilidade do indivíduo cultivar seus talentos, construir relacionamentos profundos e duradouros com os outros, sentir prazer e contribuir de forma significativa com o mundo. O Autor enuncia cinco pilares para a felicidade: “*Positive Emotion, Engagement, Relationships, Meaning, and Accomplishment*”, os quais poderão dar profunda realização a vida do indivíduo (SELIGMAN, Martin E. P. *Flourish: a visionary new understanding of happiness and well-being*. New York: Atria Books, 2012).

<sup>959</sup> ROUANET, Paulo Sérgio. *Dilemas da moral iluminista*. In: *Ética*. org. Adauto Novaes. São Paulo: Companhia da Letras, 1992. p. 149.

Em geral, no estado designado democrático, se uma porcentagem razoavelmente grande da população tiver uma parte contínua do poder político<sup>960</sup>. Mesmo onde exista a democracia, há ainda a necessidade de salvaguardar os indivíduos e as minorias contra a tirania para que se conceba a figura de um bom estado. A defesa feita por Montesquieu, como enquadra Bertrand Russel<sup>961</sup>, da separação dos poderes em executivo, legislativo e judicial, e a tradicional crença inglesa em *checks and balances*, e as doutrinas políticas do liberalismo do século XIX foram todas designadas para limitar o exercício arbitrário do poder do estado. A concessão de poder numa única organização, o estado, pode produzir os males dos despotismos de uma forma extrema, e, portanto, é essencial que o poder no interior desta organização pública deva ser amplamente distribuído e que os atributos de subordinados devam ter uma grande medida de autonomia<sup>962</sup>.

Deveras, é uma organização da qual o indivíduo faz parte de forma não voluntária, não obstante, é a mais importante da vida da pessoa. O certo é que ninguém nasce com o direito de não pertencer a um estado. Mais profundamente, a ninguém é dado escolher o mundo em que nasce e vive. A vida é sempre pessoal, circunstancial, e intransferível<sup>963</sup>. É nesse mundo que se tem de buscar uma realidade que, com todo o rigor, diferenciando-se de todas as demais, se possa e se deva chamar de social, ou sociedade<sup>964</sup>.

O estado, verdadeiramente, é uma coisa social, que sempre se oculta atrás de homens, atrás de indivíduos humanos que não são nem pretendem ser simplesmente coisas sociais. O estado nunca é o que de fato promete. É ao mesmo tempo, numa ou noutra proporção, dissociedade e repulsa entre os indivíduos, e entre os indivíduos e o estado. Para conseguir que predomine um mínimo de sociabilidade e para que a sociedade perdue como tal, a sociedade frequentemente faz intervir de forma violenta seu poder público interno, e até cria um corpo especial encarregado de fazer aquele poder funcionar de forma incontrastável. E é esta *força* que ao final e ordinariamente se chama de estado<sup>965</sup>.

Com efeito, o que se tem de certeza é que continuamente novas teorias vão se formando sobre as implicações da conceitualização do estado. Entre elas, pode-se citar a *Teoria dos Incentivos e Contratos* de Jean-Jacques Laffont e Jean Tirole<sup>966</sup> a qual defende que as tantas privatizações de

<sup>960</sup> RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Trad. Isabel Belchior. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1990. p. 125.

<sup>961</sup> RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Trad. Isabel Belchior. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1990. p. 182.

<sup>962</sup> RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Trad. Isabel Belchior. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1990. p. 187.

<sup>963</sup> GASSET, José Orgega Y. *O homem e os outros*. Tradução de Felipe Denardi. São Paulo: Vide Editorial, 2017. p. 63, p. 81.

<sup>964</sup> O conceito de estado fragmenta-se num mosaico com o conceito de sociedade. E não se pode deixar de considerar que a religião, os códigos morais, o dinheiro, as instituições financeiras, as instituições familiares são responsáveis pela coesão que fazem com que as grandes sociedades funcionem.

<sup>965</sup> GASSET, José Orgega Y. *O homem e os outros*. Tradução de Felipe Denardi. São Paulo: Vide Editorial, 2017. p. 215 e p. 309.

<sup>966</sup> LAFFONT, Jean-Jacques & TIROLE, Jean. *A theory of incentives in procurement and regulation*. Cambridge, MA, MIT Press, 1994. p.620. Os autores, o primeiro vencedor do Prêmio Nobel de Economia no ano de 2014, examinam em suas teses as consequências sociais de dois mecanismos constitucionais: um que permite ao governo de período 1 comprometer um futuro governo do período 2 a não confiscar o rendimento do investimento

atividades públicas que vem ocorrendo, passaram a reconfigurar as próprias funções do estado, e diminuindo sua atuação direta.

Por esta teoria, deve-se avançar em formulações normativas para uma regulação, pela introdução ou modificação adequada de incentivos fiscais que, atuando sobre as informações simétricas, estimulem a melhoria de qualidade ou a queda nos preços dos serviços providos, regulados ou fiscalizados pelo estado. Para os Autores desta teoria, muitas vezes, malfeitas, as compensações de custos que podem vir por meio de benesses fiscais, permitem, na verdade, que as empresas concessionárias de serviços públicos inflem seus bolsos, não desonerando os serviços públicos eventualmente prestados em nome do estado, o que leva a ideia de que o estado é algo sempre ruim e caro. E o pior: os ricos proprietários do direito a prestação dos serviços públicos passam a fazer parte da própria conceituação real de estado.

Outros autores, entendem que o conceito de estado é hoje completamente transnacional<sup>967</sup>, ou seja, a comunidade atual impele que se estabeleça globalmente o primado da solidariedade entre os países, a fim de que haja a sustentabilidade da vida humana. O grande desafio para o século XXI será a construção de um estado sob o enfoque de uma *Sociedade Democrática Transnacional*, respeitadora das diferentes concepções humanas, baseada na paz, na preservação da vida, na justiça social e no acesso de todos ao bem-estar<sup>968</sup>.

A concepção de estado atual deve estar materializada na própria sobrevivência do ser humano. Para garantir o destino de todos os indivíduos é preciso construir uma comunidade global de pessoas ativas que busquem o progresso de todos com sustentabilidade, a começar por uma condição ambiental aceitável, que seja capaz de alimentar a todos os habitantes da terra, acabando com injustificáveis desigualdades. Para tal, é preciso reformular modos de produção e de distribuição das riquezas, recompondo a arquitetura social, de modo que se acabe com o atual modelo opressor onde poucas castas excluem legiões de desfavorecidos no mundo. É o momento de

---

feito por certa empresa (chamado de “constituição de comprometimento”) e um outro que proíbe esse tipo de comprometimento (chamado de “constituição de não-comprometimento”). Para eles o comprometimento estimula o investimento, mas nem sempre é superior ao arbítrio: se, de um lado, o comprometimento induz ao investimento socialmente vantajoso, também permite que um governo eventualmente desonesto do período estabeleça um contrato de geração de “rendas de monopólio” a longo prazo para uma determinada empresa. O custo do comprometimento é que o governo pode se identificar com a empresa e impor à nação um mau resultado no longo prazo. O não-comprometimento será melhor se o investimento trazer relativamente poucos ganhos, se a empresa for, antes de mais nada, eficiente, se o conluio entre empresa e governo custar caro e se o governo não for nem obviamente honesto nem obviamente desonesto. Por conseguinte, diferentes mecanismos de “intervenção”, ou seja, ações do governo voltadas para os agentes privados, induzem diferentes comportamentos do governo e da empresa, com consequências distintas para o bem-estar público.

<sup>967</sup> Foi Philip Jessup quem pela primeira vez discorreu sobre a Transnacionalidade, observando uma maior amplitude nos conceitos até então traçados apontando para um Direito Estatal Transnacional (*Transnational Law*): “(...) shall use, instead of ‘international law’, the term ‘transnational law’ to include all law which regulates actions or events that transcend national frontiers. Both public and private international Law are included, as are other rules which do not wholly fit into such standard categories (...)” (JESSUP, Philip Carryl. *Transnational Law*. New Haven: Yale University Press, 1956).

<sup>968</sup> CRUZ, Paulo Márcio. Repensar a democracia. In: CRUZ, Paulo Márcio. *Da soberania à transnacionalidade: democracia, direito e estado no século XXI*. Itajaí: Universidade do vale do Itajaí, 2011. p. 21.

se pensar na construção de um modelo que assegure a prevalência dos interesses gerais sobre os individuais, a partir de novos mecanismos de governo baseados em diferentes formas de democracia com arquitetura assimétrica e baseada na responsabilidade das pessoas. Será mandatório colocar a ciência, a tecnologia e a técnica a serviço de objetivos comuns, não só os novos conhecimentos devem ajudar a corrigir erros passados na gestão do estado, mas também poderão auxiliar no encontro de soluções eficazes aos problemas que surgem na atual sociedade posto que será a tecnologia deverá inevitavelmente, determinar quais serão os próximos modelos de estados seguirão nos próximos anos<sup>969</sup>.

Não há dúvidas, contudo, que o próprio conceito de democracia, diuturnamente interligado ao de estado, também esteja sofrendo modificações. A democracia não é um estado acabado, nem um estado acabado das coisas, ela vive constante e conflitiva expansão e não se reduz (ou não deveria) ao desenho das instituições, ou à governabilidade, ou ao jogo dos partidos, mas é algo que vem de baixo, desdenhado desde os gregos como o empenho insolente do povo em invadir o espaço que era de seus melhores, de seus superiores<sup>970</sup>.

Conquanto é certo que o conceito de estado é intertemporal, e depende muito da sociedade que se está em análise no momento. Não há como escolher um conceito verdadeiramente correto de estado que possa se aplicar tanto a uma tribo de índios, como a um país nórdico. Nos dias atuais, quando visto dentro de uma ordem constitucional, democrática, frente à direitos fundamentais e instituições funcionando, não se pode mais ser resiliente a ponto de infantilizar a sociedade e ensejar o espírito autoritário de outras épocas. Mesmo que o estado tenha que conferir a partir do ensejo de sua existência e organização, direitos aos indivíduos que dele fazem parte, não pode ser considerado, na expressão utilizada por David Harsanyi, como um “estado-babá”<sup>971</sup>, pois tal fato desbordaria num paternalismo sufocante, interferindo até mesmo em direitos individuais, ultrapassando a órbita pública e flertando com o totalitarismo.

Uma das características que deveria reluzir no estado atual, de direito pós-moderno, certamente seria a proteção dada aos indivíduos, em conjunto com a confiança dos indivíduos nesta

---

<sup>969</sup> FERRER, Gabriel Real. *Sostenibilidad, transicionalidad e transformaciones del derecho*. Revista de Derecho Ambiental: Doctrina, jurisprudencia, legislación práctica. Buenos Aires, p.65-82. Octubre/Diciembre 2012.

<sup>970</sup> RANCIERI, Jacques. *O ódio a democracia*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2014. O autor desenha um estado onde os governantes deveriam ser eleitos por curto período, por sorteio, revogabilidade rápida do mandato, e fiscais controladores do governo também sorteados. A democracia como exercida neste século nunca permite que o povo em sua essência seja realmente representado. É necessário para uma maior participação da população a existência de mais organizações autônomas em relação à vida política tal como o estado hoje organiza. A política foi pensada como uma forma de governar os ignorantes, e na democracia os que governam não são nem mais ignorantes nem mais sábios que os outros. Para o Autor existe democracia contanto haja o reconhecimento de uma capacidade de pensar que pertença a todos, e que se oponha a toda capacidade de pensamento que seja especializada.

<sup>971</sup> HARSANYI, David. *Nanny State*. Nova York: Broadway, 2007.

proteção. Joaquim Freitas da Rocha<sup>972</sup> preceitua que tal agasalho pode ser visto como um princípio de confiança que reflete a preocupação dispensada pelo ordenamento aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade.

Contudo, tais adjetivos valorativos sequer podem ser verificados em mínimas formas na maioria dos países deste mundo. Uma parcela muito pequena de pessoas está inserida em nações que chegaram ao ponto de confiar plenamente na proteção dada, ou supostamente, dada pelo seu estado.

Em contrapartida, não há como esquecer o estado atual em muitos locais mostra-se como um monstro que sufoca as individualidades, e reprime talentos com base em discursos politicamente corretos, e certas práticas discriminatórias, convenientemente apelidadas de “*positivas*”, mas que ao fim depauperam as pessoas singulares e coletivas com tributos escorchantes sem retornos, em prol da “*tutela*” do povo. Prega-se a ideia de que a artífice do estado precisa deste recurso para agir e saber como agir.

Sem menoscabo da importância do estado<sup>973</sup> para a evolução da sociedade, certamente, o desafio atual está em dosimetrar a sua interferência na propriedade privada por intermédio dos tributos. Nem tanto um estado liberal, que veja os tributos como um roubo, nem tanto um estado esquerdista que defenda a redistribuição paternalista e moral de toda a renda e riqueza.

## **6.2 O Estado e a Pobreza**

De forma muito direta, há um postulado muito claro no mundo que não pode ser esquecido: o poder costuma ser de quem tem dinheiro. E esta é uma premissa que se aplica tanto aos países, como às pessoas. Na UE, em lição, o peso dos votos dos países é diferente justamente pela avaliação da maior ou menor importância econômica entre as nações. Esta mesma asserção também é vista nos votos distritais nos EUA, e nos acordos internacionais de natureza, como a OTAN, as castas na Índia, a influência nos governos comunistas como a China, e mesmo o favorecimento em contratos e decisões políticas no Brasil e em Portugal.

---

<sup>972</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*. Universidade do Minho. Portugal. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35602f>>. Acesso em 28 de novembro de 2016.

<sup>973</sup> A fisionomia do estado chegou a um ponto que precisa de inspiração do mundo corporativo privado. É cada vez mais frequente a articulação legislativa para a instituição de parcerias público-privadas, ou mesmo a utilização de estratégias úteis dos ramos privados na aplicação junto ao serviço público. E a justificativa para isso é ciência plena de que o estado é menos eficiente que a iniciativa privada. Fosse um ente genuinamente apto a cuidar dos seus cidadãos, manteria uma tendência de “*consumerização*” sobre a preocupação em manter a satisfação do consumidor. Está bem enferrujada na mente humana a concepção de que o estado, na figura de seus administradores, em cada mandato, sempre quer o melhor dos dois mundos quando se associa ao privado: a facilidade das contratações e contratações somado ao poder decisório irrestrito. Como tal situação favorece a corrupção, a melhor estratégia é articular a forma da prestação de serviços públicos como já faz a iniciativa privada

Nada é mais teatral no cenário político que a defesa dos direitos fundamentais das pessoas com pouco poder aquisitivo e patrimonial. Somente se defende direitos fundamentais de pessoas pobres se algum interesse ressoar para os já privilegiados. Pessoas ricas não sofrem afrontas permanentes ou definitivas aos seus direitos fundamentais, principalmente, no perímetro das cobranças tributárias, posto que possuem condições de discutir juridicamente até as últimas instâncias a defesa de seus interesses, ou mesmo, de utilizar-se de meios espúrios como o apoio financeiro à políticos e servidores públicos para desembargar seus problemas fiscais.

Na área tributária a problemática de ultraje aos direitos fundamentais se dá exponencialmente em desfavor dos pobres. São os menos favorecidos que sofrerão com a penhora da única casa de morada da família, que terão dificuldades ou mesmo impossibilidades cognitivas e financeiras para realizar uma defesa junto ao fisco, que sofrerão a miséria dos prejuízos da penhora de seus rendimentos, que terão seu crédito restrito para aquisição de bens de consumo básicos, que estarão a mercê da falta de segurança jurídica das decisões jurisprudenciais, que fatalmente irão amarrar as depressões morais deste estado de insolvência. Seguramente, a população menos abastada não tem um “Plano B” para lutar contra cobranças errôneas do estado, enquanto os ricos possuem gorduras sobressalentes para manterem-se no caso de expropriações equivocadas.

Inquestionavelmente, é a capacidade contributiva da pessoa que deve dar azo ao seu índice de liberdade de renda, e ao que lhe será expropriado em prol do estado. Um princípio com forte viés de direito fundamental, a possibilidade de pagamento dos tributos, que deveria ascender a todos os tributos e não somente aos impostos, é o modelo tributário progressivo que se busca instituir como um instrumento de redistribuição da riqueza e da renda nacional no mundo atual.

Tanto a CRP/76, quanto a CRFB/88 estão ambas lastreadas na solidariedade tributária, onde a cobrança tributária tem três funções básicas: alocativa (relacionada ao fornecimento dos bens e serviços públicos), estabilizadora (com o objetivo de utilizar a política econômica como um fato para melhorar os índices de empregabilidade, renda, patrimônio e consumo) e a função distributiva. Nesta tríade, é a função distributiva que merece destaque quando relacionada com a epifania da arredação tributária.

Nenhuma pessoa precisa estudar muito para saber e sentir que a distribuição de renda é tão falha quanto a própria avaliação da capacidade contributiva. E precipuamente a população mais carente de rendas e serviços sociais básicos. Há muitos ricos que não tem a mínima noção da realidade social que o cerca, e outros que conhecendo, se importam apenas em manter a maximização de seu patrimônio.

Louis Asselin<sup>974</sup> ao abordar o fenômeno da pobreza<sup>975</sup> e suas concepções, reporta que já em 1901, no estudo intitulado “*Poverty: A Study of Town Life*”, seu autor, o economista britânico

---

<sup>974</sup> ASSELIN, Louis Marie. *Analysis of multidimensional poverty: theory and case studies, economic*. Ottawa: Springer, 2009.



Benjamin Rowntree<sup>976</sup> utilizando diferentes métodos de análise foi o primeiro a medir um *Índice de Pobreza* a partir de três categorias de necessidades essenciais: alimentação, aluguel e itens básicos (como calçados, roupas e combustível). Em relação à alimentação, examinou padrões estabelecidos para homens e mulheres, adultos e crianças, enquanto que para os itens básicos realizou uma abordagem qualitativa, perguntando às pessoas suas opiniões sobre o que consideravam itens básicos, e para aluguel residencial, ele considerou o que os inquilinos estavam pagando no momento da pesquisa. Não há dúvidas, de que os critérios de mínimo existencial são muito semelhantes ainda nos dias atuais.

Contudo, complica-se a diferenciação do conceito de pobreza desde sempre pela desastrosa tentativa de conceituação de “*baixa renda*”, termo que certamente se altera em cada país. E nesta tentativa normalmente classes medianas acabam usualmente por serem mais afetadas na relação direitos-e-deveres, do que os mais abastados.

Louis Asselin<sup>977</sup> estabelece como bens essenciais capazes de suprir indivíduos, famílias e comunidades nas suas necessidades básicas os seguintes itens: renda, educação, saúde, alimentação, acesso à água potável, saneamento, trabalho/emprego, habitação e ambiente adequando, acesso à crédito, acesso à mercados, possibilidade de participação nas decisões da comunidade, e bem-estar-social/segurança.

Esta visão contemporânea e multidimensional do que não seria pobreza reflete a complexidade da sociedade atual em delimitar por intermédio da legislação o que pode ser considerado o mínimo existencial, para fins dos exercícios de direitos fundamentais, para a pessoa enquadrar-se numa lei de apoio judiciário, ou mesmo ter um bem impenhorável.

Mais do que avaliar apenas as condições da pessoa, é tão importante avaliar o seu *contorno*, quais são os direitos sociais que o estado está comportando em fornecer e quais aqueles que o indivíduo precisa custear por seus próprios meios, diante da impossibilidade ou omissão estatal. E essa dupla-responsabilidade avaliativa costuma ser encontrar com raridade na legislação a qual importa-se com frequência em criar leis com fórmulas textuais matemáticas, como em Portugal, para chegar a um *coeficiente de pobreza*, mas dificilmente se enquadra um esforço com a mesma intensidade para a elaboração de regras de isenção em prol dos menos afortunados socialmente de maneira mais detalhada e isonômica. Aliás, quando se está diante da concessão de isenção fiscal para os mais ricos, as fórmulas legislativas são muito mais simples.

<sup>975</sup> Amartya Kumar Sen, prêmio Nobel de Economia em 1999, e também um dos idealizadores da fórmula do IDH – Índice de Desenvolvimento Humano – (em conjunto com Mahbub ul Haq) na ONU, formulou a tese de que o conceito de pobreza não implica somente em privação material, mas também irá determinar a posição do indivíduo em outras esferas da sociedade por toda a sua vida pela carência de recursos (SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira. São Paulo: Companhia das Letras, 2010).

<sup>976</sup> ROWNTREE, Benjamin Seebohm. *Poverty: a study of town life*. London: Macmillan and Co. 1902. Disponível em: <<http://www.archive.org/stream/poverty00unkngoog#page/n146/mode/2up>>. Acesso em 13 de maio de 2017.

<sup>977</sup> ASSELIN, Louis Marie. *Analysis of multidimensional poverty: theory and case studies, economic*. Ottawa: Springer, 2009.

O estado em que todos os indivíduos ainda que em agrupamentos democráticos, constitucionais, e com esculpidos direitos fundamentais vivem, pode receber uma nova denominação própria: a de *Sociedade de Risco*. Mostra a história que os maiores conflitos do estado, seja em que forma foi constituído, adveio e advém com muita frequência de questões tributárias, atinentes à dois imbróglis: divisão de riquezas, por meio de problemas na sua arrecadação e a sua distribuição. E a pauta destes dois fatores possibilitaram, segundo Ulrich Bech<sup>978</sup> a emergência da conceituação de um estado pautado numa lógica de geração e distribuição espacial dos riscos ou dos problemas que o estado gera a partir da sua própria existência, posto que sempre haverá, inevitavelmente, um prejuízo para uma parcela da sociedade, e que frequentemente, é a mais pobre.

J.J. Canotilho<sup>979</sup> enfrenta o tema ao expender que mesmo neste estado delineado em uma *Sociedade de Risco* é necessário a produção de atos provisórios e atos precários a fim de que a administração pública possa reagir à alteração das situações fáticas e reorientar a prossecução do interesse público, segundo os novos conhecimentos técnicos e científicos, o que permite a manutenção do estado e de seu bem-estar. Isto tem de articular-se, diz o Autor, com a salvaguarda de outros princípios constitucionais, entre os quais se conta a proteção da confiança, a segurança jurídica, a boa-fé dos administrados e os direitos fundamentais.

As consequências do desenvolvimento científico e industrial são um conjunto de riscos que não podem ser contidos espacial ou temporalmente. Ninguém poderia, *a priori*, ser diretamente responsabilizado pelos danos causados por esses riscos, e os afetados não poderiam ser compensados, devido à dificuldade de *cálculo*<sup>980</sup> desses danos. Assiste-se assim a uma precarização crescente e massiva do que é realmente o estado e das condições de existência, com uma individualização da desigualdade social e de incerteza quanto às condições de emprego, tornando-se a exposição aos riscos generalizada. *Os riscos*, tal como também a riqueza, também deveriam ser objeto de distribuições. Ambos estão na origem de posições sociais específicas, definidas como posições de risco e como posições de classe. A diferença é que nos riscos se está perante a

---

<sup>978</sup> BECH, Ulrich. *World at risk*. Cambridge: Polity Press, 2009.

<sup>979</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.229.

<sup>980</sup> A questão da tecnologia ainda suscitará muitas dúvidas. Os seres humanos têm basicamente apenas dois tipos de capacidades, as físicas e as cognitivas, e se os computadores superarem os homens em ambas, a utilidade das pessoas seria muito discutível. Filósofos atuais como Yuval Harari acreditam fortemente que a riqueza poderá vir a concentrar-se nas mãos de uma elite ainda mais reduzida que a dos dias atuais, pois será a *detentora dos algoritmos “todo-poderosos”*, criando mais desigualdades sociais e políticas sem precedentes. A humanidade poderá vir a se dividir em castas biológicas. À medida que a biotecnologia se for desenvolvendo será possível prolongar o tempo da vida humana e melhorar as capacidades humanas, mas os novos tratamentos maravilhosos de saúde podem ser caros e certamente não estarão disponíveis gratuitamente para todos os milhares de milhões de seres humanos. Assim, a sociedade humana no séc. XXI pode ser a mais desigual da história. Pela primeira vez, a desigualdade econômica será traduzir em desigualdade biológica. As classes superiores não serão apenas mais ricas do que o resto da humanidade, mas também viverão muito mais tempo e terão muito mais talentos (HARARI, Yuval Noah. Entrevista. Disponível em: <<https://www.dn.pt/artes/interior/yuval-harari-nao-sabemos-o-que-ensinar-aos-jovens-pela-primeira-vez-na-historia-8486526.html>> Acesso em 27 de maio de 2017).

distribuição de “males”, não de bens materiais, de educação ou de propriedade. Vigê aqui a noção de que os riscos são transescalares, e que a distribuição desses males, dos riscos, é transversal e não isônimica entre a os grupos sociais<sup>981</sup>.

A divisão destes riscos, por sua vez, deveria também se repartida por todas as gerações, presentes e futuras, na medida de suas possibilidades, principalmente, na medida da sua produção de riquezas, e inevitavelmente, no pagamento dos tributos. E os problemas e conflitos de repartição social de carências são acrescidos por outras celeumas que surgem da produção, definição e repartição dos riscos produzidos de maneira tecno-científica.

Ulrich Beck<sup>982</sup> apresentava uma reflexão teórica sustentada sobre os riscos da vida hoje globalizada, e sobre como as desigualdades, também globais assentam-se em vulnerabilidades locais. Os riscos de âmbito globais trabalhados pelo Autor seriam principalmente os riscos ambientais, os riscos ligados ao terrorismo e os riscos financeiros, onde conseqüentemente encontra-se toda a questão tributária. Para o Autor dois raciocínios são de especial pertinência para o tema estado e a sociedade de distribuição do pagamento das mazelas: a presença cada vez maior de estados de exceção relacionados com os riscos e os limites dos seguros e da controlabilidade dos riscos. Quanto ao estado de exceção, devido ao impacto dos riscos globais, os estados, mesmo no ocidente, estão de certa forma cada vez mais autoritários, e são ineficientes quando se trata de lidar com as diferentes ameaças e perigos globais, constituindo-se como “*estados falhados fortes*”. Este mesmo fato articula-se também com a questão dos seguros e com o grau de controle dos riscos. Assistir-se-á em algum tempo, diz o Autor, ao fim dos seguros privados pois em última instância, será sempre o estado o garantidor universal final do valor dos bens e das vidas das pessoas. Nesta Teoria da Sociedade do Risco, o estado assume, assim, um papel cada vez mais central num tempo em que os riscos são, na sua maioria, de cariz global.

Em contraponto a esta *Teoria da Sociedade do Risco*, há Autores como Dean Curran<sup>983</sup> que defendem que no momento da crescente produção e distribuição dos males advindos dos riscos sociais, a discussão sobre as desigualdades de recursos econômicos, e assim da arrecadação e distribuição de renda, passam a ganhar uma importância redobrada. São as diferenças em deter recursos econômicos que permitem aos que estão em vantagem minimizarem ou não a exposição de todos os demais aos riscos sociais. E essas diferenças econômicas impõem aos mais desfavorecidos a necessidade de confrontarem os riscos criados pela sociedade do risco.

<sup>981</sup> MENDES, José Manuel. *Ulrich Beck: a imanência do social e a sociedade do risco*. Disponível em: <[http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/AS\\_214\\_o01.pdf](http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/AS_214_o01.pdf)> Acesso em 07 de novembro de 2011.

<sup>982</sup> BECH, Ulrich. *World at risk*. Cambridge: Polity Press, 2009. Tradução livre da Autora. p.13; 79.

<sup>983</sup> CURRAN, Dean. *Risk society and the distribution of bads: theorizing class in the risk society*. *The British Journal of Sociology*, 64 (1), 2012. p. 44.

Pode-se também mencionar Patrick O'Malley<sup>984</sup> o qual analisa que a *Teoria da Sociedade do Risco* não aprecia como os governos neoliberais da atualidade têm sido ambivalentes quanto ao risco na esfera econômica, tornando a incerteza uma nova categoria de governança, e participante da própria liberdade do indivíduo. Este imaginário neoliberal de incerteza implica a mobilização de técnicas específicas de flexibilidade e de adaptabilidade dos indivíduos frente ao estado que se forma e reforma.

Nem sempre é possível eliminar o risco da atuação do estado, mas é imprescindível compreender que este risco não se confunde com um dano, mas com o fim da confiança e segurança plena do indivíduo no estado, situação que antecede ao próprio dano, o qual inclusive muitas vezes acaba por não ocorrer. É uma ambivalência, pois o estado é ao mesmo tempo, um risco e uma segurança para o indivíduo.

Nesta medida, diante de tantos riscos iminentes, a figura do estado parece estar ficando cada vez maior, ainda que com todas as suas patologias, por conta dos direitos fundamentais que se alicerçam todos os dias, em forte antagonismo com o crescente individualismo, e exigências de menos interferência na vida das pessoas. É certo que o conceito de estado terá que redefinir-se continuamente diante de outros critérios para suportar as novas e constantes responsabilidades que lhe são impostas. E para este papel, a existência de receitas advindas sobretudo da arrecadação tributária ocupa um papel cada vez mais importante, juntamente com a forma de utilização deste dinheiro público.

Insta nesta controvérsia delinear a teoria de Andus Deaton<sup>985</sup>, o qual em suas análises sobre o consumo, pobreza e bem-estar da sociedade, compreendeu como se dão as escolhas de consumo da pessoa, quando de forma individual. Com seu estudo foi possível medir os possíveis efeitos de uma elevação ou redução de impostos, no caso as isenções, sobre o consumo pessoal e, então, determinar os grupos sociais mais afetados por alguma medida fiscal do estado sobre os produtos, os quais normalmente são os mais pobres.

Tem-se que a delimitação dos produtos que recebem benefícios fiscais é uma ação estatal de essencial interesse público, pois determinará fatalmente, para o bem ou para o mal, quais produtos serão mais consumidos, uma vez que aqueles com menor preço tendem a ser os escolhidos pela população. Os produtos que recebem mais benefícios fiscais tendem a sobreviver no mercado, em detrimento daqueles que não recebem as benesses fiscais. A escolha das benesses fiscais por parte da administração pública, seja pela exteriorização em forma de lei, ou outro instrumento normativo, deve atender a critérios realmente de interesse público.

---

<sup>984</sup> O'MALLEY, Pat. *Governmentality and risk*. In J. Zinn (ed.), *Social Theories of Risk and Uncertainty: an Introduction*. Malden, MA, USA: Blackwell Publishing, 2009. p. 52-75.

<sup>985</sup> DEATON, Andus. *The great escape*. Princeton, USA: Princeton University Press, 2013. (O autor ganhou o Prêmio Nobel de Economia do ano de 2015).

Quando o estado determinada o que será tributado, quando, como e o quanto, deve avaliar tecnicamente e não politicamente todos os efeitos sobre o interesse público destas decisões. Uma tributação muito forte sobre medicamentos, num estado que não os fornece gratuitamente à sua população pode leva a um colapso na saúde. Da mesma maneira, uma tributação sem fundamentação verdadeira no interesse público voltada a dar benesses fiscais duvidáveis aos amigos dos dirigentes do estado corrompe todo o *establichment*.

Numa abordagem não fragmentada da realidade social e jurídica, compartilha-se a tese de Joseph Stiglitz<sup>986</sup>, o qual firmou a teoria de que o destino das pessoas está interconectado, e há, efetivamente, uma forma de diminuir o foço social de desigualdade entre ricos e pobres para alcançar o pleno interesse público. O caminho para isto, na visão de cunho eminentemente econômico do Autor, passa, pela fissura de práticas anticompetitivas na área de fornecimento de crédito, pela elaboração de uma forte legislação antitruste, a fim de impulsionar pequenos negócios, e no conjunto, especialmente, por políticas públicas que visem uma maior taxação de tributos para aqueles que detenham mais renda e patrimônio. Em suma, para o Autor o empoderamento patrimonial concentrado não pode mais ser blindado pela legislação, em destaque a tributária. É imprescindível redistribuir as rendas através de um sistema de impostos, e para tanto a revisão legislativa dos tributos pagos por quem detém mais recursos é a principal bandeira para resguardar todo o tecido social.

Mais do que em nenhuma outra época da história, a arrecadação de tributos aparece no centro do palco, como protagonista de uma cena que exige uma boa gestão tributária, seja no âmbito do direito tributário, ao se especificar a arrecadação, seja na seara do direito financeiro, o qual trabalha com a administração dos recursos.

A tecnologia atual, os modelos matemáticos, as estatísticas os padrões de consumo e costumes, enfim, uma infinidade de dados já permite a confecção de *algoritmos sociais* que com grande exatidão conseguem solucionar problemas de várias enverdaguras. Seja dito que se fossem os estados realmente eficientes já os estaria a utilizar para maximar sua eficiência. A discussão dos direitos fundamentais e das cobranças tributárias frente a pobreza pode-se revelar de solvência simples em poucos anos, diante da inteligência artificial benéfica que virá para os contribuintes para o Fisco. Olhando do lado da pessoa, esta poderá encontrar uma combinação lícita para efetuar um plajemanto tributário estratégico, mantando certo compliance julgo ao governo, gerando decisões mais assertivas para não cometer falhas com o estado.

E de outro lado, possibilitará ao estado o cruzamento minucioso de informações, permitindo encontrar padrões e criar melhores políticas anticorrupção, além de evitar fraudes que ainda hoje

---

<sup>986</sup> STIGLITZ, Joseph Eugene. *The great divide*. Nova York, USA: WWNorton, 2015 (O autor ganhou o Prêmio Nobel de Economia do ano de 2001).

são corriqueiras nos atuais sistemas de informática. Será uma estratégia para funções a fim de entender tendências e descobrir manobras que não necessariamente estariam claras em cruzamentos simples de bancos de dados. Isso favorecerá a descoberta da realidade da vida fiscal do contribuinte, e trará a níveis mais corretos de discussão sobre o princípio da capacidade contributiva, a fim de diminuir as desigualdades geradas pela pobreza, enaltecendo a igualdade e a justiça.

Com o avanço da tecnologia, a possibilidade de fazer combinações de forma mais rápida que o cérebro humano é uma realidade. Se for levado em conta todas as regras fiscais e tributárias existentes, e se for aplicada a inteligência artificial em uma automação fiscal, principalmente se esta operar na *nuvem*, será possível analisar informações e estabelecer padrões quase que em tempo real, mostrando qual o melhor caminho a seguir, além de garantir às empresas mais segurança e agilidade em seus processos, melhorando assim sua capacidade de análise de dados. Numa visão muito simples, existirão *algoritmos para a efetivação dos direitos fundamentais* em todas as áreas. Obviamente, que o lado negro será a forma como os critérios legislativos serão definidos para a inserção das instruções que serão computadas no algoritmo para não levar a situações de mais desigualdade, pobreza, corrupção, injusta distribuição de renda, e uma economia dos maus.

Concebendo-se os conhecidos meandros utilizados pelos plutocratas para manterem o atual estado de coisas em seu favor, onde cada vez mais os grandes conglomerados corporativos obtêm maiores lucros e acúmulos de riquezas, e na mesma proporção verifica-se abruptas precarizações na materialidade social das classes baixas, que cada vez mais estão distantes dos meios possibilitadores de seus desenvolvimentos econômicos, o cuidado dos estados deverá ser na regulamentação do uso de algoritmos pelos mais ricos, quando o risco social for significativo.

### 6.3 As Dívidas dos Portugueses

Partindo da análise por Portugal, o Instituto Nacional de Estatística de Portugal – INE<sup>987</sup> – determinou em linhas gerais que a pobreza é definida como “*sobreviver apenas com “60% do rendimento mediano por adulto equivalente”*”. Assim, estaria em situação de risco de pobreza um adulto que no ano de 2014 em Portugal tivesse um rendimento inferior a €422 (quatrocentos e vinte e dois euros por mês). E o IAS - valor indexante de apoio social - para o mesmo ano era de somente €419,22. A par disso, o INE publicou o *Inquérito às Condições de Vida e Rendimento* onde constatou que há cerca de 2,6 (dois milhões e seiscentos mil) de portugueses encontram-se em eminente risco de pobreza ou exclusão social. O documento destacou que as habitacionais adversas,

---

<sup>987</sup>INE. Instituto Nacional de Estatísticas. Disponível em: <[https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=281091354&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281091354&DESTAQUESmodo=2)> Acesso em 15 de novembro de 2017.

como sejam o número de divisões habitáveis, a existência de instalações sanitárias e as condições físicas e de luminosidade do alojamento afetam mais frequentemente as pessoas em risco de pobreza e as famílias com crianças.

Um outro fator protagonista é o de que a sobrecarga das despesas em habitação afetou quase 30%<sup>988</sup> (trinta por cento) da população economicamente ativa com menores rendimentos no ano de 2016, ou seja, a que recebe somente até de €600 (seiscentos euros) mensais por família.

Uma premissa clara diante dos dados a seguir expostos é a de que o incumprimento fiscal é antes de tudo, um problema de cariz social. Em Portugal, no ano de 2014, as dívidas fiscais dos contribuintes ascendiam a aproximadamente 14,2 (quatorze milhões e e duzentos mil euros), um valor que supera a própria receita anual gerada pelo IVA, o qual é atualmente o imposto mais rentável do estado. As empresas, ou melhor, as pessoas coletivas, são responsáveis por 11 (onze) milhões do total desta dívida fiscal. Lembrando que em Portugal a lista de devedores com ações de execução fiscal em trâmite é pública e acessível pela internet<sup>989</sup>. Uma parte significativa deste valor (51% do total ou 7,18 milhões de euros) encontra-se suspensa, seja porque os contribuintes reclamaram ou contestaram o valor contabilizado pelo fisco, seja porque o devedor está em processo de falência<sup>990</sup>.

Na esfera privada, os portugueses também estão atualmente muito endividados. A Comissão Europeia<sup>991</sup> em meados de 2016 entabulou dados sobre a situação financeira dos países do bloco, e Portugal no relatório foi apresentado com registros de muitos desequilíbrios macroeconômicos, causado, entre outros fatores, por um endividamento grande tanto do setor público quanto do setor privado.

Portugal em 2018 ainda se mantém como um dos países mais desiguais da UE. O *Coefficiente de Gini*, que reflete as diferenças de rendimentos, está abaixo do que existia em 2009, ano em que a crise financeira entrou no país, e num valor nunca antes tão baixo desde que começou a usar este indicador, em 1994. De forma paradoxal, conforme resultados patenteados pelo FMI, Portugal é um dos países onde o IRS mais ajuda a distribuir o rendimento dos mais ricos para os mais pobres, e onde os 25% mais pobres suportam uma das menores taxas efectivas de imposto sobre o rendimento<sup>992</sup>.

---

<sup>988</sup> Dados publicados em 2016 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Disponível em: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>. Acesso em 11 de maio de 2017.

<sup>989</sup> Há duas listas, uma de dívidas com a seguridade social (SEGURANÇA SOCIAL DE PORTUGAL. Disponível em: <<http://www.seg-social.pt/lista-de-devedores-na-seguranca-social>> Acesso em 28 de novembro de 2016) e outra referente aos demais tributos (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Disponível em: <<https://www.e-financas.gov.pt/pubdiv/de-devedores.html>> Acesso em 28 de novembro de 2016).

<sup>990</sup> JORNAL PÚBLICO. Disponível em <<https://www.publico.pt/economia/noticia/cobranca-coerciva-de-dividas-ao-fisco-ascende-aos1148-milhoes-de-euros1682411>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

<sup>991</sup> CE. Comissão Europeia. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016\\_portugal\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_portugal_pt.pdf)>. Acesso em 12 de dezembro de 2012.

<sup>992</sup> FMI. Fundo Monetário Internacional. “Fiscal Monitor”. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2017/eng/pdfs/AR17-FRE.pdf>> Acesso em 16 de janeiro de 2018.

A situação fatural das dívidas dos portugueses causa muito impacto social pois consta dados de que metade das famílias que se encontravam endividadas em 2016 já comprometiam também mais da metade de sua renda mensal apenas com despesas com a alimentação, o que demonstra uma situação de penúria e de difícil reparação da dívida<sup>993</sup>.

Estes dados se reafirmam com outras estatísticas mostradas pelo Banco de Portugal<sup>994</sup>, o qual registra por dimensão que as microempresas se destacaram pela negativa ao apresentarem em 2015 o índice mais alto de crédito vencido na proporção de 30,4% de devedores. Seguiram as pequenas empresas com 25,8%, as médias empresas em 23%, e as grandes empresas com 13,4%. Já as famílias apresentaram um índice de crédito vencido de 5,1% e uma percentagem de devedores individuais com crédito vencido de 14%. Destes, o crédito à habitação apresentou uma parcela de crédito vencido de 3% e a porcentagem de devedores individuais com crédito vencido fixou-se nos 6,4%. No crédito ao consumo e outros fins os valores de 2015 sobem consideravelmente para 14,1% e 15,4%, respectivamente.

Em Portugal, vale ressaltar o sensível momento econômico pelo qual passou o país durante a apuração dos dados acima indicados, em relação às dívidas pessoais. De acordo com números extraídos do Gabinete de Apoio ao Sobre Endividado, entidade privada portuguesa de defesa do consumidor, a situação financeira do português está débil, e o problema aumenta ano após ano. No ano de 2015, a Associação recebeu 17300 pedidos de ajuda, 70 pedidos a mais face a igual período em 2014. As principais causas de endividamento foram: desemprego em 29%, a deterioração das condições laborais em 22%, e a penhora dos rendimentos em 14% (destes 10% dizem respeito a penhora de execuções de crédito e 4% às execuções fiscais). Em termos de indicadores de incumprimento, foi nos dois escalões de menor endividamento que se registraram os índices de crédito vencido mais elevados, em 15,8%, seguidos pelo escalão de maior endividamento em 9,7%, no qual cerca de um em cada cinco devedores tinha crédito vencido. Os dados indicam ainda que o endividamento médio das famílias portuguesas tem vindo a decrescer desde 2011, quando se situava nos 53,5 mil euros, até ao final do ano de 2015, quando atingiu os 47 mil euros.

Soma-se a esta realidade o relatório do Provedor de Justiça<sup>995</sup> do ano de 2015 onde constata-se que com a aposta da AT na maior eficiência da máquina fiscal, em matéria de cobranças coercivas, o número de queixas a este órgão no que tange às execuções fiscais também aumentou significativamente: em 2010 esse número igualou o das queixas sobre o imposto de renda da pessoa

<sup>993</sup> DECO. Associação de defesa do consumidor. Disponível em: < <https://www.deco.proteste.pt/>>. Acesso em 12 de dezembro de 2012.

<sup>994</sup> BP. Banco de Portugal. Disponível em: < [https://www.bpportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentos-relacionados/nie%2022\\_2016\\_crc.pdf](https://www.bpportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentos-relacionados/nie%2022_2016_crc.pdf)>. Acesso em 12 de dezembro de 2016.

<sup>995</sup> PROVIDOR DE JUSTIÇA. Disponível em: < [http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/Relatorio\\_AR\\_2015.pdf](http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/Relatorio_AR_2015.pdf)> p. 58. Acesso em 22 de abril de 2017 (O Provedor de Justiça é um órgão de Estado que encontra os seus primaciais alicerces jurídico-normativos no art. 23 da CRP/76 e na Lei n.º 9/91, que consubstanciam o seu Estatuto. A par das funções tradicionais de Ombudsman, o Provedor de Justiça é, desde 1999, a Instituição Nacional de Direitos Humanos em Portugal).



singular, e entre 2011 e 2015, inclusive, as superou. Entre os três temas mais visados nas queixas que os cidadãos contribuintes dirigiram ao Provedor de Justiça, mantiveram em 2015 as mesmas posições relativas face ao ano de 2014, entre quinze itens na área tributária: taxas de portagem em primeiro, execuções fiscais em segundo e imposto sobre o rendimento das pessoas singulares em terceiro.

A essa circunstância não é alheio o acréscimo de queixas formuladas por executados em processos para cobranças de dívidas à segurança social, os quais são instaurados e instruídos pelas respetivas Secções de Processo Executivo. No Relatório à Assembleia da República do ano de 2014 houve especial preocupação do Provedor de Justiça relativamente aos tipos de problemas revelados pelas queixas e pela instrução de procedimentos junto das Secções de Processo Executivo da Segurança Social. No ano de 2015 não se verificou, porém, qualquer melhoria a este respeito: mantiveram-se os problemas já detectados em anos anteriores, mormente a instauração de execuções fiscais quando não há certezas sobre se os encargos a cobrar são efetivamente devidos<sup>996</sup> (tais certezas são, não raramente, obtidas já durante a pendência da execução fiscal, quando o executado questiona a existência da dívida ou o respetivo valor ou, ainda, quando faz prova de já a ter anteriormente pago) bem como a demora na remessa dos incidentes de Oposição à execução fiscal ao tribunal com competência para os decidir. Refira-se ainda que enquanto no ano de 2014 os procedimentos de queixa sobre as execuções fiscais, em que a entidade visada era a AT, representavam o dobro daqueles em que o eram as Secções de Processo Executivo da Segurança Social, em 2015, o número de procedimentos de queixa sobre execuções fiscais, relativamente a cada uma das mencionadas entidades, foi sensivelmente idêntico.

Esses dados revelem que o contribuinte devedor, antes de tudo, já é um devedor na vida civil. De outro lado, convivem juntamente, os sonegadores de altas montas, como é o caso dos contribuintes que através da evasão fiscal remetem recursos indevidamente para paraísos fiscais, sem a devida tributação, como o famoso caso *Panamá Papers*<sup>997</sup>.

---

<sup>996</sup> Mais da metade das leis questionadas em sua constitucionalidade e julgadas no mérito pelo STF em 2016 foram definitivamente retiradas do ordenamento jurídico. Em 68 ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) entre as mais de 1700 em tramitação analisadas pelo plenário da corte, foi questionada a constitucionalidade de 62 leis, das quais 41 foram consideradas inconstitucionais, de acordo com levantamento do Anuário da Justiça. Isso demonstra que de cada três normas analisadas, duas foram consideradas em desconformidade com a CRFB/88 (PEREIRA, Robson. *Anuário da justiça Brasil 2017*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai-29/cada-tres-leis-duas-foram-julgadas-inconstitucionais-2016>> Acesso em 29 de maio de 2017).

<sup>997</sup> Trata-se de um conjunto de documentos, que abrange um intervalo de tempo entre a década de 1970 e o início 2016, enviado por uma fonte anônima para o jornal alemão *Süddeutsche Zeitung* em 2015 e, posteriormente, para o Consórcio Internacional de Jornalistas de Investigação, com sede em Washington. Disponível em: <<https://offshoreleaks.icij.org/search?c=PRT&cat=0&e=&j=&q=&utf8=%E2%9C%93>> Acesso em 05 de junho de 2017.

## **6.4 As Dívidas dos Brasileiros**

No Brasil, consoante dados do Serasa-Experian<sup>998</sup>, empresa privada reconhecida pelo Código Nacional de Defesa do Consumidor, Lei 8.078/90, no art. 43§ 4º, como entidade de caráter público, em pesquisa que realizou no ano de 2014, constatou que quando destacadas as dívidas atrasadas há mais de 90 (noventa) dias no país, e com valores acima de R\$200,00 (duzentos reais), os inadimplentes brasileiros, pessoas físicas, totalizavam cerca de 35 milhões de pessoas, o equivalente a 24,5% de toda a população total do Brasil (e sem desconsiderar a população infantil, que não tem cadastro). Uma outra análise semelhante foi feita pela mesma entidade posteriormente, no ano de 2016, e evidenciou que o número de brasileiros inadimplentes subiu para 60 (sessenta) milhões, o que representava cerca de 41% da população com mais de 18 anos do país. Foi a maior marca já registrada pela história da entidade<sup>999</sup>.

Este é um dado muito significativo: o brasileiro que está devendo para o fisco, também é um grande devedor nas relações privadas. E o motivo disto é muito claro: a falta de recursos financeiros. O rendimento domiciliar per capita médio do brasileiro foi de apenas R\$ 1.268,00 no ano de 2017, segundo dados oficiais divulgados pelo governo<sup>1000</sup>. Considerando a média de conversões, de 4 (quatro) reais para 1 (um) euro, tem-se a quantia aproximada de €317 (trezentos e dezessete euros). Note-se que em comparação a Portugal, o Brasil não possui nem de forma próxima os mesmos direitos sociais.

Embora haja uma discrepância doutrinária no embate sobre a metodologia utilizada para a avaliação de seus índices de pobreza, tem-se que o Banco Mundial estipula que uma pessoa estará a viver na linha da pobreza se dispor de menos de cinco dólares e meio por dia. Neste contexto, no Brasil há cerca de 50 (cinquenta) milhões de pessoas vivendo na linha da pobreza, o que representaria quase ¼ de toda a população<sup>1001</sup>. Juntamente com alto índice pobres, o Brasil encontra-se numa posição desfavorável de distribuição de renda. Em 2017, uma minoria mais rica formada por 10% (dez por cento) dos brasileiros detinha 43,3% da renda total do país. Na outra ponta, os 10% (dez por cento) mais pobres detinham apenas 0,7% da renda total. Em termos mundiais, entre os países avaliados pela ONU é o 10 mais desigual entre todos.

<sup>998</sup> SERASA. Disponível em: <<http://www.serasaexperian.com.br/estudo-inadimplencia/>> Acesso em 15 de fevereiro de 2016.

<sup>999</sup> SERASA. Disponível em: <<http://noticias.serasaexperian.com.br/inadimplencia-atinge60-milhoes-de-brasileiros-e-bate-recorde80-dos-devedores-ganham-ate-dois-salarios-minimos/>> Acesso em 21 de janeiro de 2017.

<sup>1000</sup> Disponível em: <[www.igbe.gov.br](http://www.igbe.gov.br)>.

<sup>1001</sup> IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa\\_resultados.php?id\\_pesquisa=125](https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa_resultados.php?id_pesquisa=125)>. Acesso em 16 de maio de 2018.

Outros dados de cunho externo advindos da ONU<sup>1002</sup>, constataram que em 2017, num estudo que analisou 29 países — entre desenvolvidos e em desenvolvimento — o Brasil ficou no grupo de cinco nações em que a parcela mais rica da população recebe mais de 15% da renda nacional, e o 1% mais rico do Brasil concentra entre 22% e 23% do total da renda do país, nível bem acima da média internacional.

A pobreza, associada à má distribuição de renda, desigualdade social, corrupção, gestão econômica estatal somente em favor de certos grupos e a falta do sentimento de união em prol do bem, são os itens que constituem a fórmula perversa do aumento tributário sem a mesma dimensão em relação aos bens e serviços sociais, em duro desprezo aos direitos fundamentais.

### 6.5 O Estado Fiscal

O estado existe pela tributação, de modo que inexistente hoje uma figura estatal, sem que haja a arrecadação tributária. A cobrança tributária é o preço que se paga pela civilização, e por ela passa o desenvolvimento de um país. Entretanto, esta atuação embasada no direito e no dever do estado por esta receita frente ao interesse público deve ocorrer dentro de parâmetros de dignidade ao indivíduo, enquanto contribuinte, seja de pessoa singular, ou de pessoa coletiva.

O domínio do estado sobre os indivíduos e sobre as instituições, ainda que democraticamente definido deve evitar atitudes despóticas na área tributária que desencorajem o apreço do povo para com a nação. É possível exemplificar como ato desprovido de legitimidade a exigência de tributos de maneira não dissociada dos direitos fundamentais constitucionalizado por um país.

Este enredo também foi objeto de estudo do físico Albert Einstein<sup>1003</sup>, o qual na sua partilha científica manifestou seu entendimento de que as organizações humanas, caso não se apoiem e se equilibrem sobre a responsabilidade das próprias comunidades, são completamente impotentes.

É na aplicação das leis tributárias que o estado atua como titular do poder tributário ou, como assevera Saldanha Sanches<sup>1004</sup> usando uma expressão mais controversa, como titular da “soberania fiscal” (*Hoheitsträger*).

Thomas Hobbes<sup>1005</sup> contratualista, em sua obra *Leviatã* publicada no ano de 1651, ao tratar das concepções sobre o contrato social, da formação do estado e das suas características já

<sup>1002</sup> ONU. Organização das Nações Unidas. Disponível em: < <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/> > Acesso em 16 de maio de 2018.

<sup>1003</sup> EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p. 16.

<sup>1004</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf> > Acesso em 17 de maio de 2017.

<sup>1005</sup> HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e outros. São Paulo: Martins, Fontes, 2003. p. 119 e p. 155.

entabulava que aqueles que dão a um homem o direito de governar soberanamente, lhe dão também o direito de recolher impostos para pagar a seus soldados, para designar magistrados e para a administração da justiça.

Interessantemente, Thomas Hobbes<sup>1006</sup> explicitava que num estado devriae haver em primeiro lugar a organização da questão econômica, constituído de antemão a autoridade responsável pelo tesouro, tributos, impostos, rendas, multas, ou qualquer rendimento público, assim como para receber, recolher, publicar ou tomar as respectivas contas. Tais autoridades devem ter *status* de ministros porque estão ao serviço da pessoa pública representa e nada podem fazer contra suas ordens, ou sem sua autorização.

Há, fatalmente, que se questionar este teoria tantos séculos após Thomas Hobbes ter se manifestado sobre o estado, se efetivamente a autoridade tributária é a prioritária na sua organização. Nos mais diversos aspectos científicos, morais, pessoais a sociedade avançou muito, mas na questão das cobranças tributárias há muita similaridade com o que ocorria há quase quatro séculos. Thomas Hobbes<sup>1007</sup> considerava que a obrigação de pagar tributos era uma compensação dada ao estado que numa época de guerras garantia ao seu cidadão a liberdade por meio de conquistas e proteção. Ao seu ver, moldado pelos sistemas absolutistas da época, a igualdade da justiça faz parte também da igual imposição de impostos, igualdade que não depende da igualdade dos bens, mas da igualdade da dívida que todo homem deve ao estado para sua defesa. Para o Autor não seria suficiente que um homem trabalhasse para a manutenção de sua vida, pois é necessário também que lutasse para assegurar seu trabalho através da liberdade. E os impostos, por sua vez, seriam cobrados ao povo pelo soberano para pagar os soldos devidos aqueles que segurassem a espada pública para defender os particulares no exercício de várias atividades e profissões.

Dado isto, para Thomas Hobbes, bem asseverava que a igualdade dos impostos consistiria muito mais na igualdade daquilo que é consumido do que nos bens das pessoas que o consumem. Pois que razão haveria, questiona o Autor, para que aquele que trabalha muito e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco, seja mais sobrecarregado em tributos do que aquele que vivendo ociosamente ganha pouco mas gasta tudo o que ganha, dado que um não recebe maior proteção de liberdade do estado do que o outro. Quando os impostos incidem sobre aquelas coisas que os homens consomem, todos os homens pagam igualmente por aquilo que usam e o estado também não é defraudado pelo desperdício luxurioso dos particulares. Aqui nasciam as primeiras bases para a tributação dos bens e produtos.

Neste início deste segundo milênio, os investimentos e as despesas em segurança nas defesas estatais continuam a ser uma constante no mundo, de modo que o estado ainda age como

<sup>1006</sup> HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e outros. São Paulo: Martins, Fontes, 2003. p. 119 e p. 205.

<sup>1007</sup> HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e outros. São Paulo: Martins, Fontes, 2003. p. 273.

em tempos passados, angariando receitas para iminentes guerra. E as defesas nacionais internas também se alargaram, e não se limitaram apenas às guerras. O estado hoje precisa defender a população de outros tipos de ataques externos advindos das políticas cambiais, tributárias e econômicas no cenário internacional. E mais pontualmente, protege, ou deveria proteger, o indivíduo de seus próprios pares, quando organiza a segurança interna econômica e social da nação.

Neste contexto, o estado age hoje nas mais variadas formas de defesa, além da militar, como nos tempos de Thomas Hobbes. Encontra-se hoje a busca pela segurança privada, pela defesa nacional, pela saúde, educação, saneamento, infraestrutura urbana, transporte, educação, água, energias, e tantos outros setores, muitos deles elencados ao *status* de direitos sociais e outros tantos de direitos fundamentais. A atuação estatal aumentou consideravelmente em relação aos tempos passados, que se resumia em defesa territorial, e em conjunto, expandiu as cobranças tributárias contra os indivíduos para a garantia da efetivação destes direitos.

Aqui é conveniente também citar John Locke<sup>1008</sup>, filósofo empírico que em sua visão já cravava que os governos não podem subsistir sem grandes encargos, e que seria justo que todo aquele que desfruta de uma parcela de sua proteção contribua da mesma forma para a sua manutenção com uma parte correspondente de seus bens. Entretanto, mais uma vez é preciso que a população protegida, ela mesma dê seu consentimento, ou seja, que a maioria consinta, seja por manifestação direta ou pela intermediação de representantes de sua escolha. Para o Autor se qualquer um reivindicar o poder de estabelecer impostos e impô-los ao povo por sua própria autoridade, sem o consentimento dele, estará invadindo a lei fundamental da propriedade e subvertendo a finalidade do governo.

A ideia de que o tributo é apenas uma expropriação da propriedade ainda é forte em vários pensamentos liberais extremistas. Após séculos de sociedades primitivas e desorganizadas, é a partir dos tributos e de sua cobrança que a propriedade privada pode ser devidamente protegida, e para tanto, todos contribuem num pacto social, abrindo mão de uma porcentagem de seus patrimônios. Aqueles que descumprem o acordo advindo do voto, dos representantes e conseqüentemente da lei, aguentará as cobranças coercitivas e expropriatórias advindas das execuções fiscais. Certamente não é o modelo perfeito, como se vê em vários pontos desta pesquisa, mas é o mais próximo de um conceito de estado igualitário jamais encontrado em outra época da humanidade.

---

<sup>1008</sup> LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. (1689). Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Editora Vozes, 2000. Disponível em: <[http://www.xr.pro.br/IF/LOCKE-Segundo\\_tratado\\_Sobre\\_O\\_Governo.pdf](http://www.xr.pro.br/IF/LOCKE-Segundo_tratado_Sobre_O_Governo.pdf)> Acesso em 13 de dezembro de 2016. p. 74. (Vale ressaltar que John Locke foi gerente de uma colônia inglesa nos EUA, quando se sua colonização, e escrevia muitos de seus tratados sobre a propriedade privada para tentar justificar a tomada das terras dos indígenas nativos pelos colonizadores).

A grande problemática presente neste trabalho é responder se este estado atual, com viés fortemente arrecadador pode efetivar essa busca<sup>1009</sup> por tributos sem afrontar a dignidade da pessoa humana.

O conceito de estado no atual período histórico passou a associar-se indistintamente ao termo fiscal, sendo comumente chamado e conceituado por intermédio de vários sinônimos, como Estado Fiscal, Erário, Tesouro Nacional, na mesma representação de outros termos como Poder Público, Ente Público, Administração (no Brasil há ainda um dois nomes lúdicos: “viúva” e “leão”<sup>1010</sup>). E isso se justifica, pois, o estado não mais se alimenta da exploração de seu próprio patrimônio, mas, na maior parte, suas receitas advêm da exploração da riqueza das pessoas, absorvidas regularmente por meio de tributos com pesos e contornos diversos<sup>1011</sup>.

Na complexa teia de definições do conceito de estado, surge o estado fiscal, e as suas representações na área tributária. Descortina-se a impossibilidade de se conviver com atores que preguem a inexistência do estado, ou mesmo a desobediência civil e fiscal, como defendia Thoreau<sup>1012</sup> há quase dois séculos atrás. O estado é pechoso, mas nenhum arcabouço melhor ainda foi inventado.

O estado nesta função de cobrador de tributos é também chamado de Fazenda Pública. A palavra fazenda vem do latim vulgar “*fac(i) enda*”, e significava originalmente “*as coisas que devem ser feitas*”.

Ainda no português arcaico a palavra “*fazenda*” passou a designar não mais as coisas a serem feitas, mas as “*coisas já feitas por alguém ou em algum lugar*”. Deste segundo sentido,

<sup>1009</sup> A figura lendária de Robin Hood (conhecido em Portugal como Robin dos Bosques) o herói mítico inglês que no século XII roubava na floresta de sherwood dos nobres para dar aos pobres, metamorfoseou-se na atual figura estatal, que com o triunfo do liberalismo sobre o absolutismo, passou a conduzir a transferência de propriedade da economia privada para o próprio estado, a fim de redistribuir dentro de critérios democráticos entre todas as pessoas. No tempo atual, a melhor metáfora é de que o estado apresenta-se no papel de um Robin Hood às avessas, onde retira o patrimônio do indivíduo, para direcioná-lo a fins normamalmente cujo o cunho social é muito duvidoso (em exemplo, o pagamento da securitização dos bancos).

<sup>1010</sup> Curiosamente, menciona-se que no Brasil o órgão de arrecadação tributária do governo federal é representado por um animal, o leão, o qual é o mascote do imposto de renda. O ar imponente deste animal adveio de uma publicidade estatal feita pelos militares no ano de 1979, e mantém-se até hoje. Esta apresentação lúdica é, entretanto, muito realista pois representa de certa forma o poder absoluto do estado, o qual se afigura como o rei não da selva, mas dos tributos. O leão deveria representar a justiça, a lealdade, a força, e a mansidão, uma vez que o leão não ataca sorrateiramente, sem aviso. A ideia a passar era que o governo não seria condescendente com a sonegação. Contudo, atualmente, a imagem que transmite é de medo e de que o estado na figura do leão irá atacar e comer o patrimônio de todos

<sup>1011</sup> VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 11. O estado somente adquire recursos de três maneiras: empréstimos, remuneração de patrimônio próprio, e do patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas.

<sup>1012</sup> “*Nunca me recusei a pagar o imposto rodoviário, pois desejo tanto ser um bom vizinho quanto um mau súdito. E, quanto a sustentar as escolas, faço minha parte educando hoje meus concidadãos. Não é por nenhum item específico da lista de impostos que me recuso a pagá-la. Simplesmente desejo recusar sujeição ao Estado, afastar-me dele e manter-me à parte de modo efetivo. Não me interessa traçar a rota de meu dólar, mesmo que pudesse, até o ponto em que ele compre um homem ou um mosquete para matar um homem - o dólar é inocente -, mas a mim interessa rastrear os efeitos de minha sujeição. Na verdade, serenamente declaro guerra ao Estado, a meu modo, embora eu ainda possa vir a usá-lo e obter dele as vantagens que puder, como é comum nestes casos*” (THOREAU, Henry David. *A desobediência civil. Ano de 1849*. Trad. Sérgio Karam. Porto Alegre: L&PM, 1997. p. 13). Até mesmo este americano desiludido com a figura do estado a sua época, reconhecia que usaria as benesses deste estado, mesmo pregando a rebeldia civil. Obviamente, a busca unicamente pelo melhor dos dois mundos não é a receita para o melhor bem-estar da sociedade.

desenvolveram-se dois outros sentidos, de "*conjunto de bens ou haveres*", ou de "*mercadorias ou produtos de uma determinada pessoa, povo ou região*". Dessas duas acepções da palavra fazenda, desenvolveu-se uma quarta, de "*recursos financeiros do poder público*", presente então em determinadas expressões, como ministério da fazenda, e secretaria da fazenda. Da ideia de fazenda como "*mercadoria ou produto*" desenvolvem-se dois outros significados: "*grande propriedade rural*", onde são gerados vários produtos agrícolas, e "*pano ou tecido*," visto que com a chegada da revolução industrial o primeiro produto e principal mercadoria produzida em larga escala foi o tecido<sup>1013</sup>.

Já, o adjetivo "*fiscal*" vem da palavra fisco, proveniente também do latim: *fiscalis, de fiscus*. A palavra recebeu diversas interpretações ao longo dos tempos. Inicialmente, *fiscus* designava o cesto de vime utilizado pelos coletores romanos para guardar o dinheiro das arrecadações. Mais tarde, o mesmo vocábulo foi empregado para referenciar uma caixa, bolsa ou arca destinada a guardar dinheiro. Posteriormente, o sentido foi ampliado, e passou a representar a caixa confiada nas mãos do Príncipe romano chamada de "tesouro do príncipe", onde ingressavam as receitas procedentes das províncias imperiais, distinguindo-se do "tesouro público", ou "*aerarium*" (erário), o qual era um designativo da caixa confiada ao senado romano, onde afluíam as receitas das províncias senatoriais e dos confiscos realizados<sup>1014</sup>.

Frisa-se que no direito brasileiro, diferente de Portugal, as palavras "*fiscais*" e "*tributárias*" são eminentemente sinônimas. Quando se fala que uma dívida é não-fiscal, significa que sua origem advém de outras relações do estado com o particular que não da relação estado-contribuinte, não é uma dívida oriunda da falta tributária. O termo mais correto, para unir créditos fiscais ou não fiscais, certamente, deveria ser o termo crédito público, o qual acabou por ser utilizado para representar valores existentes para empréstimos de um ente público a outro, ou mesmo de entes públicos, por intermédio de empresas públicas, a entes privados.

A visão que se pode ter de estado nesta época contemporânea é de fato, a de um *estado fiscal*, onde predominam inevitavelmente os tributos, e principalmente aqueles da categoria *impostos*, como relevante receita pública, podendo-se também falar de um *estado tributário*, a fim de agrupar todas as outras espécies tributárias. Em todo caso supera-se o modelo de estado patrimonial, em que as receitas públicas eram provenientes da exploração do patrimônio do estado, como por exemplo, do lucro das empresas públicas, típico de economias de caráter mais socialista, assentes na propriedade pública e na iniciativa econômica pública<sup>1015</sup>.

<sup>1013</sup> TORRICELLI, Deocleciano. *Dicionário etimológico jurídico*. São Paulo: Rideel, 2012. p.377.

<sup>1014</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 56.

<sup>1015</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.09.

Esta expressão “*estado fiscal*” aparece pela primeira vez como sinônimo de próprio estado moderno conforme explica Joseph Schumpeter<sup>1016</sup>. E este estado fiscal tem seus limites não apenas no sentido em que isso é evidente, posto todo o estado tem restrições orçamentária, mas até mesmo num país socialista tais limitações são visíveis. É sempre a vontade do povo que exige cada vez mais gastos públicos. E se mais e mais meios forem utilizados para fins para os quais os particulares não os produziram, se mais e mais poder estiver por trás dessa vontade e se finalmente todas as partes do povo forem dominadas por ideias inteiramente novas sobre a propriedade privada e as formas de vida, então o estado fiscal terá corrido seu curso e a sociedade terá de depender de outras forças motrizes para sua economia do que o próprio interesse. Por isso é imperioso que haja um limite de gastos e investimentos públicos, sem o qual o estado fiscal não poderá sobreviver, e entrará em colapso. O potencial fiscal do estado encontra-se limitado pela capacidade dos particulares de suportar o tributo, quando a demanda por receitas públicas se torna excessiva.

O *estado fiscal* não é apenas um estado que se sustenta através de tributos, mais precisamente de impostos, ou mesmo se oponha ao estado dito patrimonial ou industrial, pois representa o neoliberalismo na produção com intervencionismo na distribuição, impondo assim uma discussão que não se limite ao nível adequado do intervencionismos e respectiva eficiência, mas se estenda, simultaneamente, ao tema da justiça fiscal. O que realmente existe é uma crise na vigente justiça distributiva de impostos em todo o mundo<sup>1017</sup>.

As diretrizes constitucionais no estado fiscal que autorizam a tributação, mormente, sobre as rendas, patrimônio e consumo, não passam de orientações genéricas ou tendências que não de ser ponderadas conjuntamente aos princípios jurídicos fundamentais consagrados também constitucionalmente, como uma garantia de um mínimo material para uma existência condigna. Convoca-se aqui a neutralização da tributação de um nível mínimo de rendimento considerado indispensável para assegurar uma existência digna, soma-se à igualdade a fim de que se exija a proporção na determinação de um sacrifício equitativo na contribuição financeira para os encargos públicos, e a proporcionalidade que proíbe a instituição de impostos confiscatórios ou mesmo excessivos relativamente ao fim visado<sup>1018</sup>.

Tais limites principiológicos engendram-se maiormente sobre o legislador e devem ser associados a formas de *Accountability* e *Responsiveness*, que imponham um controle com fortes parâmetros de eficiência da arrecadação tributária de distribuição de renda, com a análise de custo-benefício em função de indicadores de desenvolvimento humano econômico, e de justiça intergeracional, a fim de se conjugar a vantagem de poder promover uma análise técnico

<sup>1016</sup> SCHUMPETER, Joseph Alois. *The crisis of the tax state*. 1918. Princeton: Princeton University Press, 1991. p.25.

<sup>1017</sup> SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal: teoria geral*. 2.ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. p. 17.

<sup>1018</sup> SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal: teoria geral*. 2.ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. p.17-18.



econômica da decisão fiscal, aliadas também às orientações da despesas públicas, as quais não podem deixar de constituir nas modernas finanças públicas mais um critérios de avaliação da justiça fiscal<sup>1019</sup>.

Interdogmaticamente, o estado que se pretende, deve prover decisões em matéria fiscal, sejam elas de instituição de tributos ou de formas de cobrança, que possam tanto comportar a garantia dos direitos fundamentais, como também pautarem-se na implementação de despesas públicas viáveis.

José Casalta Nabais<sup>1020</sup> afincadamente pontua que a maioria das constituições não fazem qualquer menção expressa a um caráter fiscal do estado. Todavia, o estado dito moderno apresenta-se por toda a parte como um estado eminentemente fiscal, ou seja, que tem suporte financeiro na figura da arrecadação de tributo, excetuando-se manifestamente estados absolutos, estados sociais de caráter patrimonialista, e estados empresariais.

O estado hoje figura como o *farol da cidadania fiscal*. Encontra-se este estado-fiscal, indubitavelmente, na figura do estado-credor. O legislador moderno, assim como os antigos, também atribuiu ao estado-administrador uma posição ativa na relação jurídico-fiscal, confiando-lhe o poder de exigir os tributos<sup>1021</sup>. E nenhuma concepção diferente ainda foi eficientemente criada para substituir esta função de arrecadação.

O estado fiscal não se apresente e nem se pode apresentar como contraponto de um estado de direito, já que ele constituiu, se não o único, pelo menos um dos mais genuínos e típicos suportes financeiros pelo qual passa a efetiva realização da ideia concretizada no próprio estado de direito, na perspectiva sempre a partir das pessoas<sup>1022</sup>. A noção de estado fiscal se concretiza no próprio “*Princípio da Liberdade*”, pois os atuais impostos são um preço a pagar pela sociedade assente na concepção plena de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento de direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações. Por isso, defende o Autor, os impostos hão de constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado. Um preço que muitas das sociedades que anteceram as atuais gostariam de ter pago para viver a liberdade<sup>1023</sup>.

O estado fiscal, em síntese, é aquele que detém o poder de tributar, campo que já vem do labor constituinte. O exercício da tributação é fundamental aos interesses do estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento de caráter extrafiscal, técnica em que o estado intervencionista é sempre pródigo. Tal poder, há, contudo, que ser disciplinado em prol da segurança das pessoas. Nos

<sup>1019</sup> SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal: teoria geral*. 2.ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. p.18-19.

<sup>1020</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 133.

<sup>1021</sup> MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do estado com os contribuintes*. Lisboa: Coimbra Editora, 2011. p.90 e 143.

<sup>1022</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 133.

<sup>1023</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 134.

estados politicamente organizados, é a constituição que institui o poder de tributar, bem como sua repartição entre as outras pessoas políticas da federação<sup>1024</sup>.

O estado fiscal precisa ser visto a partir dos indivíduos que o suportam, pois concretiza-se no princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos e suas organizações empresariais. Em sentido lato, exige que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida. O problema de fundo é que há uma redefinição contínua e mutante das pessoas, juntamente com o estado, e nisto, a formação de uma responsabilidade por simetria entre contribuinte e fisco, leva a essencial necessidade de um diálogo contínuo sobre este tema<sup>1025</sup>.

Mesmo no estado fiscal, de direito e democrático, é a pessoa humana que precisa obrigatoriamente constituir o seu dínamo. A qualidade e a posição nuclear da vida coletiva regressou a pessoa, e, neste, à dignidade da pessoa humana, na qual se baseia o estado de direito, onde radica toda a origem, a estrutura, a dimensão e os fins do próprio estado. E não seria do estado que proveem os valores da vida coletiva, antes, e apenas, sobre ele convergem, provindo da pessoa humana como tal, e como cidadão, e hoje como contribuinte, enquanto verdadeiro elemento da coletividade. O estado recebe o indivíduo, responde por ele, disciplina-o, faz sua defesa, o respeita e o administra, e o condena<sup>1026</sup>.

Conducente ao tema está a comumente chamada, há décadas, de “*crise*” do estado fiscal. Sobre ela, tem-se entendido as dificuldades de relacionamento entre a ordem econômica e o financiamento público mediante tributos, a história das crises de legitimidade do estado, a própria crise de segurança jurídica por que passam a criação e a aplicação da legislação tributária. Fala-se em complexidade do sistema, ausência de simplificação das leis, conflitos normativos e outros. E, ainda, diz-se sobre a crise do estado social e a dificuldade de financiamento do estado nesse universo<sup>1027</sup>.

Repisa-se aqui oportunamente as palavras proferidas no ano de 2012, pelo Ministro do STJ Herman Benjamin, na ementa do Recurso Especial n. 1309137<sup>1028</sup>, a respeito da nova configuração do estado, como um estado social nos tempos atuais. No julgado foi assente que o STF deve passar a reconhecer sempr em seus julgados que há um núcleo de direitos invioláveis essenciais à

<sup>1024</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p.39.

<sup>1025</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 134.

<sup>1026</sup> CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Caderno de Ciência e Técnica Fiscal. n. 184. Centro de Estudos Fiscais. Direção geral de Impostos. Ministério das Finanças de Portugal, Lisboa, 1999. p. 377.

<sup>1027</sup> TORRES, Heleno. *Crise do estado fiscal exige coerência entre tributo e orçamento*. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mai25/crise-estado-fiscal-exige-coerencia-entre-tributo-orcamento>>. Acesso em 27 de dezembro de 2016.

<sup>1028</sup>STJ. Recurso Especial 1309137. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1309137+&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 01 de dezembro de 2016.

dignidade da pessoa humana, que constitui fundamento do estado democrático de direito. Os direitos fundamentais correlatos às liberdades civis e aos direitos prestacionais essenciais garantidores da própria vida não podem ser desprezados pelo poder judiciário. A partir da consolidação constitucional dos direitos sociais, a função estatal foi profundamente modificada, deixando de ser eminentemente legisladora em prol das liberdades públicas, para se tornar mais ativa com a missão de transformar a realidade social. Em decorrência disto, não só o estado recebeu a incumbência de criar e implementar políticas públicas necessárias à satisfação dos fins constitucionalmente delineados, em destaque os direitos fundamentais, como também, o poder judiciário teve sua margem de atuação ampliada, como forma de fiscalizar e velar pelo fiel cumprimento dos objetivos constitucionais deste estado social e fiscal.

Ainda que o estado atual na sua posição fiscal esteja longe de uma plena adequação, ninguém imagina, e certamente não deseja, a transferência para o setor privado, ainda que apenas em parceria decisional com o poder público, da função legislativa ou judicial, e principalmente do poder tributário de cobrar, fiscalizar e exigir, e muito menos da função de gerir tais recursos<sup>1029</sup>.

Acentua-se em bom exemplo que o Código Tributário da Alemanha, de 1977, esteio da remodelação de muitas codificações fiscais que se seguiram no mundo, posiciona-se desde a sua criação que o estado deve ser um protetor do direito. Ruy Barbosa Nogueira<sup>1030</sup> ao parafrasear as palavras do Ministro Presidente da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha, à época, Jacques Hübschmann, no comentário ao § 228 do texto tributário aduziu que uma das mais importantes missões do estado no âmbito de sua soberania é servir à justiça. Neste sentido cabe ao estado a relevante e difícil tarefa de garantir às pessoas uma tributação justa. A justiça da tributação é um problema político-financeiro que deve ser resolvido pelo legislador. Tomando-se em consideração o fato de que, nesta função, o estado é portador de direitos de soberania e se reveste de meios de grande força, e o indivíduo se apresenta como subordinado a este poder, no estado de direito impera a ideia de que ao indivíduo se deve conceder proteção contra medidas arbitrárias ou injustificadas da administração tributária, pois no estado de direito tem que predominar a tendência de dar a cada um, tanto à comunidade como ao indivíduo, o que é seu.

O estado fiscal defende que o poder de tributar é ao mesmo tempo o poder de assegurar a sobrevivência do contribuinte, onde a própria estatalidade é vista como um pressuposto para a garantia da efetivação dos direitos fundamentais.

Urge consignar que a França, em exemplo atual, se reconhece como um estado fiscal a partir do seu sistema fiscal, ou também tributário, o qual é regido por sua natureza eminentemente

<sup>1029</sup> SOUSA, Alfredo José. *O estado no século XXI: redefinição das suas funções*. Estudos jurídicos e econômicos em homenagem ao Prof. Dr. Antonio de Souza Franco. Vol. I. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 82.

<sup>1030</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *O novo código tributário da Alemanha: como se deve legislar*. São Paulo: IBDT, 1977. Disponível em: <[www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66870/69480](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66870/69480)> Acesso em 25 de novembro de 2016.

declarativa. A maior partes dos impostos são estabelecidos a partir de declarações fornecidas pelos próprios contribuintes – *les contribuables* – onde a administração tem plenos e imperativos poderes para supervisionar e garantir a comunicação exata entre as obrigações tributárias e as cobranças.

Há um elo fundamental entre os poderes de supervisão e controle confiados ao estado na área fiscal, para que confirmem a veracidade das declarações dos contribuintes. Trata-se de uma exigência democrática, uma vez que sem estes poderes o risco de fraude e impunidade é muito elevado, o que ameaça o princípio da igualdade entre os contribuintes, e legitimaria uma imposição tributária injusta. Martin Collet e Pierre Collin<sup>1031</sup> elucidam que embora este regime de declaração e supervisão envolva consequências desagradáveis para os responsáveis pelo recolhimento do imposto, tal regime de comunicação fiscal francês é baseado em uma preocupação óbvia, que é a efetivação da justiça fiscal. Através de uma tomada de contas extremamente fina e diferenciada para cada situação entre os contribuintes, consegue-se, defendem os Autores, um ajuste do valor do imposto a ser pago frente à capacidade contributiva de cada pessoa<sup>1032</sup>.

Desde a Revolução Francesa, a forma como a legislação tributária tem tentando avaliar o poder de tributar e a capacidade tributária notoriamente evoluíram. Martin Collet e Pierre Collin<sup>1033</sup> explanam que para respeitar a liberdade e a tranquilidade das pessoas, o sistema fiscal passou por uma revolução com o intuito de privilegiar um método de avaliação dos indicadores das bases tributáveis. Concretamente, se estabeleceu a importância de observar os índices exteriores de riqueza refletidos, em conjunto com a capacidade contributiva da pessoa para chegar ao valor do tributo devido.

Um exemplo muito antigo que marca esta trajetória, era a tributação da propriedade pelo número de portas do edifício, sem considerar o estado real da propriedade e as despesas para sua manutenção, atual *contribution économique territoriale*. Estas técnicas ancestrais de tributação tinham claramente o mérito da simplicidade. No entanto, eram técnicas injustas por não tomarem em conta o valor econômico real do imóvel, ou mesmo, a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte, quer seja um indivíduo ou uma empresa. É por isso que o século XX marcou o sistema de comunicação fiscal francês de forma generalizada, pois hoje a maioria dos impostos, principalmente, os que envolvam as pessoas singulares, são estabelecidos após o contribuinte relatar os detalhes da sua base material tributária, examinando-se a receita anual, os lucros, seu volume de negócios e outros dados pessoais.

<sup>1031</sup> COLLET, Martin e COLLIN, Pierre. *Droit fiscal*. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2013. p.05.

<sup>1032</sup> Em cumprimento ao art. 13 da Declaração dos Direitos Humanos e do Cidadão de 1789: “*Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades*”.

<sup>1033</sup> COLLET, Martin e COLLIN, Pierre. *Droit fiscal*. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2013. p.05-06.

O tributo é visto como uma arma, e a racionalidade da cobrança pode entrar em choque com a quebra do contrato social. Jean Jacques Rousseau<sup>1034</sup> em uma metáfora explicou que os políticos despedaçam a soberania de um país como desmembram os membros de um corpo, e depois não conseguem mais reunir as peças para reaviva-lo novamente. E esta separação do corpo é dividida em força e em vontade, em poder legislativo e em poder executivo, em justiça e em guerra, em administração interior e em poder de tratar com o estrangeiro, e notadamente, nos direitos de impostos.

A cobrança não pode ser exagerada, e sua efetividade deve ser exaltada. De nada adiante a um estado gastar milhões para organizar uma justiça federal para, entre outras funções, realizar a cobrança tributária, mobilizar milhares de servidores para providenciar as execuções fiscais, ter procuradorias estruturas, se o retorno é pífio. Nestas condições, o estado que não instituiu um tributo pagável, e que possa ser cobrado, é um estado completamente desajustado e despedaçado, que não consegue se reajustar como na metáfora de Rousseau.

Para qualquer estatística que se observe, a inadimplência pública ou privada somente está a crescer nesta última década. Não se trata de oscilações, mas de queda contínua. A conclusão mais forte para o Brasil é a de que o tributo não quitado no prazo legal, mesmo com o ajuizamento da execução fiscal, dificilmente será recuperado pelo estado. Além disso, a recalcitrância do contribuinte para com o fisco cresce tanto quanto as dívidas entre os particulares. O devedor do fisco costuma ser alguém que já está a dever muito ao privado.

Identificada a falta de eficiência na cobrança dos tributos dentro do estado, é certo que a legislação precisa ser melhorada a fim de buscar caminhos mais competentes. Este aprimoramento é imprescindível para que o princípio constitucional da igualdade, o qual também figura como um direito fundamental, se consolide. Não é possível cobrar de quem já esteja vivendo no limite do mínimo existencial fiscal. Cobrar de alguns contribuintes, e deixar que outros apostem na inoperância estatal para livrarem-se do pagamento é um atestado de desigualdade. Não há, contudo, como cobrar, aquilo que como se vê, não pode ser pago. E também não é razoável organizar um aparato administrativo custoso e complexo para a cobrança de tributos, cujo êxito na exigibilidade é muito baixo. Assim, novas alternativas devem urgentemente serem construídas, seja na área da instituição justa e equilibrada do tributo, seja na forma de sua cobrança eficaz. O multicitado tema da necessidade da correta cobrança tributária, feita de forma condigna, está, como visto, completamente interligado com a questão do princípio da igualdade. Deixar de cobrar os tributos instituídos gera tanta desigualdade, quanto cobrar tributos superiores aos limites de pagamento possíveis pelo contribuinte.

---

<sup>1034</sup>ROUSSEAU, Jean Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Rolando Roque da Silva. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>> Acesso em 21 de novembro de 2016. p.14.

Com elegância, a teoria de Joel Slemrod e Christian Gillitzer<sup>1035</sup> é comprovada com as estatísticas do Brasil. Para os Autores, as *cobranças de tributos mais baixos diminuem o incentivo do contribuinte à sonegação*, pois provavelmente leva os mais abonados a declararem seu patrimônio em acordo com a realidade. Isso tende a não ocorrer quando o imposto é muito alto. Trata-se de um modelo tributário padrão com limitações significativas: as respostas comportamentais dos contribuintes são previsíveis. Uma fiscalização mais rigorosa é muito mais eficiente para o aumento das receitas, do que o aumento real do tributo. Todo o contexto histórico entre Brasil e Portugal demonstram esta premissa.

. O apelo que se tem é que seu conceito deve andar associado à pretensão de limitar a atuação e correspondente dimensão do estado moderno. Vários fatores apontam para isso, pois por um lado, um bom número de tarefas estatais constituem o núcleo clássico e duro da autoridade estatal, dada a sua natureza de bens públicos que satisfazem necessidades coletivas e não comportam a possibilidade de exclusão de sua utilização ou consumo, pois são insusceptíveis de individualização nas suas vantagens ou benefícios e de divisão exata dos correspondentes custos, é o que acontece com as atividades, em exemplo de polícia. E por outro lado, há tarefas que embora satisfaçam necessidades individuais, e portanto, sejam passíveis de ver os seus custos divididos pelas pessoas, ainda assim precisam ser financiadas pelo estado, por conta de determinação constitucional, como é o caso para Portugal e para o Brasil, da gratuidade do ensino básico e os serviços de saúde<sup>1036</sup>.

Admitida esta realidade, verifica-se que a maioria das tarefas estatais precisam ser cobertas por impostos, o que significa dizer, que se forma assim uma crise do estado fiscal que se pretende conceituar, que não pode ser debelada através da suplantação do estado fiscal e da instauração de um estado tributário a par de buscas por receitas em outras espécies tributárias. Há, de fato, uma ubiquidade do imposto, e um comunismo a favor das classes possuidoras.

O problema da atual dimensão do estado, decorrência de um crescimento da sua atuação econômica-social, apenas pode atenuar-se pela moderação do intervencionismo tributário, o que implicará no recuso da assunção de modernas tarefas sociais, e até mesmo no abandono parcial de algumas tarefas tradicionalmente constitucionais. É preciso redefinir o papel e as funções do estado, não com a pretensão de fazer regredir ao ponto de chegar-se ao estado mínimo, pregado pelo liberalismo oitocentista, situação completamente inviável, mas para contabilizar o os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico, procurando evitar que o

<sup>1035</sup> SLEMRD, Joel e GILLITZER, Christian. *Tax systems*. USA: The MIT Press, 2013.

<sup>1036</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.194.

estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal<sup>1037</sup>.

### 6.6 O Estado e o Contribuinte

O estado, mesmo com autorização legislativa, não pode ao tributar, cobrar e retirar o que, como estado social, tem, ou teria o dever de devolver<sup>1038</sup>.

Enfatiza Josef Isensee<sup>1039</sup> que é preciso, contudo, encontrar a via adequada para que a autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e das suas famílias não venha a ser totalmente postergada na prática ou, o que é a mesma coisa, para que o atual estado, principalmente o de cunho social não continue a ser um “*parasita*” dos cidadãos e da economia privada e nem estes sejam “*parasitas*” do estado.

O caráter individualista é um traço robusto nas declarações de direitos dos séculos XVIII e XIX, até a primeira guerra mundial. Marcava-se a preocupação de defender o indivíduo contra o estado, este considerado um mal, embora necessário. Este traço ainda perdura na maioria das constituições do século XX, mas com uma inspiração maior, de assegurar por meio do estado, além da liberdade, certos direitos, com alcance econômico e social por intermédio do estado. O aparecimento destes direitos foi fruto de uma evolução da necessidade por recursos financeiros para os exercícios das liberdades, ou seja, para que o mínimo social fosse assegurado à maioria pelo estado. A carência de proteção do economicamente fraco, por intermédio do estado, ganhou força. Com a extensão do direito a voto, já em 1848 na França, todas as pessoas começaram a exigir a atenção do estado. E enquanto os reclamos da burguesia eram por mais liberdade de ação contra o estado, a classe proletária almejava a proteção e amparo por parte do estado. A partir daí as legislações começaram a reconhecer direitos em favor dos grupos sociais, o que não se via nas primeiras declarações de direito<sup>1040</sup>.

E para o cumprimento destas novas exigências que criaram vários direitos econômicos e sociais, por intermédio de prestação positivas por parte do estado, por consequência, foi necessário organizar sistemas de arrecadação tributária condizentes. Contudo, a cada dia novos direitos sociais se incorporam aos ordenamentos jurídicos e se alargam as pessoas que exigem a atenção do estado. E aí mantém-se uma discussão, aparentemente, eterna, de que os tributos servem a uma ordem social de acesso limitado, mas não se equilibrou ainda até qual limite.

<sup>1037</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.202.

<sup>1038</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

<sup>1039</sup> ISENSEE, Josef. *Steuerstaat als Staatsform*. Festschrift für Hans Petes Ipepe, 1977. p.413 (citado por NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.203).

<sup>1040</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.318-320.

Douglass North<sup>1041</sup> esboça a sua *Teoria Institucional*, com a defesa de que a maior ou menor efetivação dos direitos sociais por parte do estado está interligada sempre com o interesse das elites, de modo que haverá uma condição para a abertura de maiores ou menores direitos sociais quando as *circunstâncias históricas* forem vantajosas para os indivíduos mais afortunados. Ilustra o Autor tal pensamento principalmente nos casos em que a concessão de serviços públicos à iniciativa privada permite o crescimento do lucro em prol da justificativa de acesso às condições mínimas existenciais da população. O estado age, mas cria castas cada vez mais ricas para a prestação de serviços públicos, normalmente deficitários.

Assim, pela Teoria Institucional<sup>1042</sup> o desenvolvimento de uma nação pode ser definido como um movimento ao longo do espectro das Ordens de Acesso Limitado – OAL, para uma Ordem de Acesso Aberto – OAA. É um processo evolutivo onde o crescimento econômico pode conduzir ao desenvolvimento, mas nem sempre isto ocorrerá necessariamente. O que certamente sempre haverá será o confronto entre ideias de um estado social, seja aqui socializante ou socialista, e de um estado liberal, ou neoliberal como alguns preferem. Figuras como Karl Marx e Ludiwig Von Mises continuam a ter suas teorias polarizadas em bandeiras de luta pela definição das competências da figura do estado.

A limitação de forma equitativa de quanto o estado deve fornecer aos indivíduos é uma tarefa ainda não encontrada e, de fato, seria milagrosa se o fosse. Possivelmente, nem neste século nem no próximo séculos matemáticosexatos poderão definir com exatidão divina quanto o estado deverá exigir e quanto deverá propiciar. A metodologia das escolhas públicas deve, contudo, em todo caso ser honesta. A organização do estado por intermédio de monopólios quebra a lição de qualquer uma de suas formas, liberal ou social. Obviamente, o estado não é e nunca será o demiurgo platônico que agirá como organizador universal perfeito de todo grupo social, a fim de garantir toda a ordem.

Há uma premissa de que o estado existe para prestar serviços ao indivíduo, a fim de facilitar a sua existência. Quais seriam estes serviços, a forma de prestação, a quantidade e a quem se destinam constituem uma grande discussão dogmática, tanto entre liberalistas, que defendem a figura do estado mínimo, quanto entre socialistas que exigem ao máximo do estado as prestações de direitos fundamentais.

Alguns filósofos da atualidade, como Hans Hoppe<sup>1043</sup>, transpõe um diálogo mais extremista da visão crua do estado. E muito realista. Para o Autor, a população precisaria compreender que o

<sup>1041</sup> Prêmio de Ciências Econômicas em Memória de Alfred Nobel (Prêmio Nobel), no ano de 1993. NORTH, Douglass Cecil. *Understanding the Process of Economic Change*. Princeton, N.J.: Princeton University Press, 2005.

<sup>1042</sup> NORTH, Douglass Cecil. *Understanding the process of economic change*. Princeton, N.J.: Princeton University Press, 2005.

<sup>1043</sup> HOPPE, Hans-Hermann. *Der Wettbewerb der Gauner*. Alemanha: Holzinger Hubert W., 2016. Detalhamentos sobre a obra, consta em entrevista direta com o Autor. INSTITUTO ROTHBARD. Disponível em: < <http://rothbardbrasil.com/entrevista-com-hans-hermann-hoppe-sobre-seu-novo->



único conflito de interesses que existe na sociedade é aquele entre os pagadores de impostos, que em sua visão seriam os explorados, e os recebedores de impostos, ou seja, os exploradores, na figura do estado. A seu ver, de um lado estaria a classe de pessoas que obtém sua renda e seus ativos produzindo algo que é comprado, voluntariamente, e valorado apropriadamente pelos consumidores, e, de outro lado, estaria uma classe formada por aqueles que não produzem absolutamente nada de valor, mas que vivem e enriquecem à custa da renda e dos ativos das pessoas produtivas, os quais seriam violentamente confiscados via tributação. Aqui, a seu ver, estariam todos os funcionários públicos e todos os beneficiários de programas sociais, subsídios, e privilégios monopolistas.

O Autor ainda apresenta a crítica de que na classe improdutiva existiria uma quantidade excessiva de intelectuais<sup>1044</sup> apenas porque o estado os paga e os subsidia via impostos extraídos do resto da população, o que deturparia o objetivo e o resultado das pesquisas dos cientistas, direcionando-as sempre para a defesa do estatismo. Hans Hoppe<sup>1045</sup> ao seu mote critica que nos conflitos existentes entre a pessoa e o estado, este, na figura de um juiz remunerado também por este estado, através dos tributos, é quem irá decidir quem está certo, impingindo as regulamentações do governo. O estado a seu ver é um grande monopólio e tais monopólios permanentemente serão, em qualquer circunstância, nocivos para o indivíduo, ao passo que, inversamente, eles serão ótimos para o monopolista.

Não obstante, a exigência da prestação de tantos serviços, com a evolução da sociedade, criou um estado caro e ineficiente. Principalmente, diante de doutrinas e normas que proíbem que o estado contrate certos serviços ditos essenciais, exigindo a sua efetiva prestação por intermédio de servidores concursados. Forma-se muitas vezes uma máquina burocrática administrativa que anuncia a prestação de todos os serviços, mas não fornece nem um deles a contento.

O contribuinte, embora na ordem jurídica tributária apareça em segundo plano, sob uma configuração de entidade emergente da ação soberana do estado, na figura de um sujeito passivo, é, em termos de qualidade de sujeitos, aquele que possui o dever de contribuir. A eminente qualidade

---

livro-e-sobre-tudo/> Acesso em 21 de novembro de 2016. O Autor, contudo, esquece de discutir a existência de conflitos desonestos no âmbito privado, os quais, nitidamente revelam-se posteriormente no âmbito público.

<sup>1044</sup> A academia também é constantemente atingida pela desonestidade. Não raro se veem livros serem produzidos com doutrinas jurídicas a mando do freguês, com ensinamentos que nem sempre correspondem a melhor ciência jurídica, mas sim aos interesses de certos grupos econômicos. José da Silva Pacheco considera que é comum que alguns vejam na cobrança judicial da dívida ativa uma mera etapa ou fase do fenômeno da cobrança, o jurista, porém, na equidistância de sua posição de imparcialidade, alheabilidade e independência não pode deixar de interpretar a lei, como integrante do sistema jurídico em que se insere com a qual deve se sintonizar, ainda que para alcançar esse objetivo seja necessário plainar-lhes as arestas, ou discordar dos elaboradores, uma vez que a opinião publicada tem vida própria, independente das pessoas e dos órgãos que a conceberam (PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 97).

<sup>1045</sup> HOPPE, Hans-Hermann. *Der Wettbewerb der Gauner*. Alemanha: Holzinger Hubert W., 2016. Detalhamentos sobre a obra, consta em entrevista direta com o Autor, disponível em: <<http://rothbardbrasil.com/entrevista-com-hans-hermann-hoppe-sobre-seu-novo-livro-e-sobre-tudo/>> Acesso em 21 de novembro de 2016. O Autor, contudo, esquece de discutir a existência de conflitos desonestos também no âmbito privado, os quais, nitidamente revelam-se posteriormente no âmbito público.

de contribuinte emerge da própria pessoa humana, seja física, ou seja como sócia de uma empresa. Trata-se de uma qualidade da pessoa como tal, que com ela nasce, a acompanha, a identifica e a qualifica no mundo da ordem tributária. A pessoa humana, como ser social evolutivo e perfectível, só na sociedade pode atingir a sua realização integral. E carece, para tanto, do contributo de todos, cabendo-lhe, em reciprocidade, o dever de contribuir para a realização integral de toda a coletividade<sup>1046</sup>.

Há, evidentemente, uma relação jurídica muito complexa entre o contribuinte e o estado na perspectiva fiscal da cobrança tributária. E os contribuintes de hoje não são mais os fracos camponeses nômades de outrora com medo de saques do inimigo.

Nos primórdios dos tempos os impostos tornaram a vida mais fácil para todos. Antes deles, os governantes tinham sua riqueza por expropriação de bens e até de pessoas. Agora, a população não admite mais ser saqueada e fornecer tributos longos, inesperados e sem utilidades como no passado. Buscam-se pagamentos mais leves, regulares e também algum tipo de benefício, pessoal ou coletivo. De outra maneira, o contribuinte não produziria em larga escala se não pudesse revender suas riquezas.

Um fato muito curioso no Brasil é que as pessoas são identificadas e individualizadas nos atos diários da vida não pelo número do seu seguro social, como acontece em Portugal através do cartão do cidadão, e na maioria dos países europeus. Há um reconhecimento da pessoa física pelo seu CPF - Cadastro de Pessoa Física - que é o registro junto à receita federal, ou seja, a autoridade fiscal federal. Ao invés de ser utilizado o cadastro junto ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social - as pessoas são primeiramente identificadas em sua vida pelo governo como contribuintes, a darem alguma coisa ao estado, e não como indivíduos que fazem parte de um estado que os assista. Desde o ano de 2016 o CPF já é indicado na certidão de nascimento de cada brasileiro, mas não o seu número social. Esta situação é um símbolo de que o indivíduo não é visto da maneira verdadeiramente mais adequada dentro da sociedade brasileira, como portador antes de mais nada, de direitos fundamentais, para posteriormente passar a ter obrigações fiscais.

Este retrato de como é identificada a pessoa traz um forte lampejo de que o interesse público afronta em alguns momentos os direitos individuais da esfera tributária. Ao tornar-se um devedor, o contribuinte passa a ser visto imediatamente como um delinquente fiscal ou um sonegador costumado, sem qualquer avaliação mais profunda do contexto do incumprimento.

A cobrança dos tributos exige que o estado respeite a liberdade da existência, de livre-arbítrio e de propriedade do contribuinte. Renato Lopes Becho<sup>1047</sup> avalia que para o máximo da lógica kantiana de liberdade (age externamente de modo que o livre uso do teu arbítrio possa

<sup>1046</sup> FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002. p.14.

<sup>1047</sup> BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335.

coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal) ser cumprido, o contribuinte precisa ser objeto de proteção do ordenamento jurídico-tributário, e ter a liberdade de ser proprietário de algo, de decidir como será seu desenvolvimento econômico, a fim de que possa garantir sua subsistência e outras necessidades deste jaez mínimo.

O contribuinte, a tributação e as instituições políticas devem evoluir em paralelo, em apoio constante e recíproco, pois somente assim haverá prosperidade econômica. O ponto de órbita é que o estado precisa dar condições para que o indivíduo seja o que é, e este indivíduo deve dar também as devidas conjunturas para que este estado possa existir, ou, mais precisamente, um deve cuidar do bem-estar do outro. A relação jurídica fiscal é estabelecida entre a pessoa jurídica de direito público e o contribuinte, o qual importa ressaltar que salvo algum caso de imunidade ou isenção também poderá ser este contribuinte, uma outra pessoa de direito público<sup>1048</sup>.

Esta pessoa jurídica de direito público que venha a ser o titular do direito da obrigação tributária a ser formada com o contribuinte deve ter personalidade tributária, ou seja, são aqueles que segundo a legislação aparecem como sujeitos ativos das relações jurídico-tributária.

Há uma objetiva distinção semântica da titularidade estatal, no caso o sujeito ativo na obrigação tributária, que permite a seguinte conceituação: a) poder tributário ou poder de instituir tributos é a possibilidade de criar as exações por lei e definir os elementos essenciais de sua natureza, trata-se de um poder derivado da constituição b) competência tributária ativa é o poder de exigir o tributo, ou seja, de praticar atos de lançamento, liquidação e de cobrança; c) capacidade tributária ativa é a gozo dos direitos tributário, ou seja, a titularidade de um direito subjetivo ao crédito tributário que foi arrecadado; d) titularidade da receita fiscal – é o poder da entidade a quem a receita se encontra subjetivamente consignada de exigir a sua efetiva atribuição<sup>1049</sup>.

De outro lado, há a titularidade do contribuinte, com as distintas nomenclaturas: a) contribuinte – é a pessoa relativamente à qual se verifica o fato tributário que origina a obrigação do imposto, sendo o titular da manifestação da capacidade contributiva a suportar o desfalque patrimonial; b) sujeito passivo – é a pessoa a quem a lei imponha o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória; c) devedor do imposto – é a pessoa sobre quem impende o dever de satisfazer uma determinada prestação tributária; d) suportador do encargo por repercussão legal (responsável) – é a pessoa que suporta financeiramente o tributo através do mecanismo da repercussão legal, ou seja, é a obrigação estipulada na lei de transferir do adquirente do bem ou serviço o valor do imposto.

---

<sup>1048</sup>ARDANT, Gabriel. *Théorie sociologique de l'impôt. Annales: économies, sociétés, civilisations*. Vol. 21, Número 5. Ano de 1966, Paris. pp. 1126-1129. Disponível em: <[http://www.persee.fr/issue/ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5?sectionId=ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5\\_421467\\_t1\\_1126\\_0000\\_3](http://www.persee.fr/issue/ahess_0395-2649_1966_num_21_5?sectionId=ahess_0395-2649_1966_num_21_5_421467_t1_1126_0000_3)> Acesso em 25 de novembro de 2016.

<sup>1049</sup>SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal: teoria geral*. 2.ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. p.117.

Há mais do que em qualquer outra época uma distinção clara entre o contribuinte puro e o contribuinte impuro, ou seja, aquele que deve e aquele que deve por sonegar. Embora em ambos os casos o ente público seja prejudicado pela falta de arrecadação, no segundo caso o fato gerador tributário é escondido pelo contribuinte que passa a dar uma falsa sensação de problemas econômicos para o país, trazendo não só consequências ruins pela falta de arrecadação, mas pelo consequente desajuste nas coletas de dados para cálculo, por exemplo, do PIB de um país.

De todo modo, a esta relação jurídica para a cobrança deve ser de paridade de armas na medida que tanto o estado quanto o contribuinte devem ter as mesmas plataformas de defesa. O ato de cobrar, essencialmente adjetivo, seja pelo prisma do procedimento ou pelo prisma do processo deve oferecer os mesmos princípios a serem utilizados seja no âmbito público ou privado.

A relação entre o fisco e o contribuinte é em sua essência, ou deveria ser, uma relação de natureza paritária, em que o estado não dispõe de qualquer autoridade, muito embora seja o titular de um direito de crédito que tem de característico, face aos direitos de créditos comuns, apresentar-se rodeado de particulares garantias<sup>1050</sup>.

Nesse universo, é preponderante que se busque um ideal de importância e de valoração para a pessoa que é cidadã e contribuinte, em qualquer forma de atuação do poder público. A interpretação de qualquer norma deverá colocar a pessoa no centro de importância e de valoração<sup>1051</sup>.

O contribuinte é o centro do direito tributário, o que implica que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário, mas sim fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites e proteção ao contribuinte diante da força e da voracidade do estado. Os direitos fundamentais devidamente esculpidos no texto constitucional conferem poderes tributários significativos tanto para o legislador, para o juiz, para o administrador público quanto para o contribuinte. Os sujeitos passivos que recolhem os tributos aos cofres públicos têm poderes constitucionais, que são os instrumentos de defesa, destacando-se as possibilidades de oposição a uma tributação e uma cobrança desmedidas<sup>1052</sup>.

Posto no centro do direito tributário, o contribuinte exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do estado que respeite os valores que dão dignidade à pessoa. E deve exigir também um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano não pode ser um simples ato de força estatal, em benefício apenas dos detentores do poder<sup>1053</sup>.

---

<sup>1050</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p.241-242.

<sup>1051</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 333.

<sup>1052</sup> BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 342.

<sup>1053</sup> BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

Todo contribuinte deseja uma análise pessoal de suas condições para a implementação das tributações mais assíduas, como a proveniente de impostos. É a busca pelo paternalismo em choque com o incivismo de quem não quer pagar tributos.

Atualmente, o contribuinte passa a ter também um dever de “*Compliance Fiscal*” para com o estado, como um novo contribuinte, com direitos bem sedimentados, mas também apto a evitar litígios, desenvolvendo seu dever de veracidade, de proceder com lealdade e boa-fé e de prestar todas as informações que lhe forem solicitadas, com franca colaboração, para esclarecimento dos fatos e solução efetiva de processos.

Uma premissa que se precisa desmistificar é o tipo de visão que o estado tem do seu contribuinte, para a elaboração das normas de cobrança fiscal. O contribuinte pode ser visto como o grande devedor, proprietário de empresas *off-shores*, que tem como principal objeto enriquecer pagando o mínimo possível de tributos, a partir de estratagemas lícitas e ilícitas para este objeto, ou pode ser visto, como o indivíduo que basicamente tenta sobreviver dentro do estado com um padrão de vida médio-baixo, e que em vários momentos da sua vida, deixará de pagar tributos não como uma desobediência civil deliberada, mas como uma opção entre as tantas despesas que o envolvem cotidianamente. Esta segunda visão deve ser a que o legislador precisa tomar em conta para organizar a busca pelo crédito inadimplido, a fim de realmente conhecer quem é o seu contribuinte, e assim preocupar-se mais com os maiores devedores, e compreender melhor os menos afortunados que também serão inadimplentes.

Ana Teresa Lima Rosa Lopes<sup>1054</sup>, em estudo realizado com balanços patrimoniais do ano de 2014, das 30 (trinta) maiores empresas de capital aberto do Brasil, constatou que somente o valor de suas disputas tributárias ultrapassam a quantia de 280 bilhões de reais. Essas cifras são assustadoras e demarcam a enorme insegurança jurídica em quatro grandes áreas identificadas: a) legislação imprecisa e complexa; b) interpretação divergente entre os próprios servidores da administração tributária, em destaque os fiscais, normalmente contra o contribuinte; c) jurisprudências dissonantes e divergentes (e a maior litigiosidade é um elemento que afasta o investimento estrangeiro); d) tratamento desigual entre as empresas que conseguem invocar o poder judiciário e ganhar uma liminar para suspender a cobrança, em relação às empresas que se submetem aos regimes de intensa tributação (o sistema atual praticamente obriga o contribuinte que tem meios, a judicializar tudo na área tributária principalmente federal, sob pena de mesmo tardiamente ser afetado por uma tributação maior ou menor advinda das modulações dos efeitos das decisões sobre inconstitucionalidade de normas federais pelo STF).

---

<sup>1054</sup> LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. Dissertação de Mestrado. FGV. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_FINAL\\_25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%C3%87%C3%83O_FINAL_25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y)> Acesso em 11 de maio de 2017.

Para a Autora, o estado não conhece seu próprio contribuinte, posto que ao realizar a pesquisa sobre a litigiosidade tributária detectou fortemente que faltam dados básicos sobre o sistema tributário brasileiro. Inexistiam dados fiscais suficientes para um panorama geral de como é a relação jurídico-tributária entre contribuinte e estado. Em exemplo, não haviam números sobre a fruição de benefícios fiscais, a carga tributária efetiva, as estruturas de negócios que permitam economia tributária ou mesmo o volume total do contencioso fiscal. A par de questões formais o estudo chamou a atenção para a morosidade das decisões judiciais finais: há um lapso temporal médio de 16 (dezesseis) anos entre a entrada de um processo no poder judiciário na área tributária, e seu julgamento no STF.

O contribuinte brasileiro é, verdadeiramente, um sofredor e um ignorante em matéria fiscal<sup>1055</sup>. Os cidadãos, comumente, tanto em Portugal quanto no Brasil vivem às margens da realidade tributária, inclusive as pessoas coletivas. Desconhecem preceitos mínimos de tributação, e quanto são indagados sobre conceitos inerentes às questões orçamentárias vivem completamente dentro do terreno da mitologia. Não sabem, por vezes, que tributos pagam, e nem como são efetivamente utilizados.

E a morosidade não deixa de ser também uma forma de decidir, pois em muitas situações, quando o julgamento é concluído, o contexto normativo da disputa já foi alterado e com isso, quando muito, a decisão deixou de ter efeitos prospectivos e atingiu somente os fatos pretéritos alcançados pelo antigo comando legal. E ainda há as situações de desistência e pagamento por pare do contribuinte, exausto pela burocracia fiscal e judiciária.

### ***6.7 A Proteção dos Direitos Fundamentais do Contribuinte***

A cobrança fiscal é uma das maneiras que o estado possui para exigir seu crédito tributário dos transgressores civis. Não é a única forma, pois pode utilizar-se de outras ferramentas para compelir o administrado ao pagamento, como os empecilhos civis, em exemplo, o registro em cadastros nacionais de inadimplentes, ou mesmo a restrição para participar de negócios contratuais com o governo. Contudo, há que se ter em mente que os instrumentos utilizados são, hodiernamente, todos de cunho plenamente civil e administrativo, o que exclui a ideia de que o estado possa coercitivamente, exigir o pagamento mediante a prisão dos devedores.

---

<sup>1055</sup> Em termos reais, o brasileiro é um povo alienado em qualquer assunto. Os últimos dados divulgados do PISA (Programme for International Student Assessment), do ano de 2015, demonstraram que o país está em 65º lugar entre 70 nações avaliadas em matemática, em ciências ficou entre os oito piores da lista. O cenário é devastador, pois o Brasil caiu mais posições no *ranking*, em comparação ao exame anterior do ano de 2012. E não há cenários promissores. Portugal, por sua vez, encontrasse na 22º lugar em literacia científica, 21º em literacia em leitura, e 29º em literacia em matemática, sempre evoluindo. Disponível em: <<http://www.oecd.org/pisa/>> Acesso em 09 de maio de 2018.

Dentro desta sistemática ganha corpo o reconhecimento de proteção aos contribuintes na esfera fiscal, por meio de determinados princípios jurídicos fundamentais. Existe uma necessidade de assegurar um controle jurídico constante diante da penetração do patrimônio e mesmo na esfera privada do cidadão, implicada pela atividade da cobrança dos impostos. Pela forma e estrutura de cobrança, foi imperioso positivizar quanto a forma e estrutura, princípios fundamentais que, recolhidos na lei fundamental, se vêm por esta forma impor não só ao legislador ordinário, mas também aos tribunais, que não podem nos seus julgamentos aplicar normas que infrinjam o disposto na constituição ou os princípios nela consignados, conforme art. 207 da CRP/76<sup>1056</sup>.

Os tributos destinam-se a satisfazer as necessidades financeiras do estado, a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e correções nas desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Mas, embora os fins que se destinem a atingir sejam nobres, não podem ser atingidos a qualquer curso. A tributação tem que respeitar princípios constitucionais: generalidade, igualdade, legalidade e justiça material<sup>1057</sup>.

Os litígios em matéria tributária se propõem a dirimir a necessidade de obter formas de limitar juridicamente a intromissão do estado na esfera jurídica dos particulares, com base em princípios ordenadores do processo tributário, e em particular preponderância das normas com dignidade constitucional. Estão em jogo, neste caso, os direitos e garantias do administrado em relação à atividade estatal. A criação de obrigações tributárias integra-se na administração intervencionista (*Eingriffverwaltung*), ela é de per si e pela própria natureza da sua atuação algo que vem restringir e limitar o interesse dos particulares<sup>1058</sup>.

Do ponto de material, isto é, na ótica do conteúdo da tributação, avultam em defesa do contribuinte o *princípio da igualdade*, configurado na exigência de que sujeitos com idênticas capacidades contributivas devem suportar idêntica carga impositiva e sujeitos com capacidades contributivas devem suportar cargas impositivas distintas, na medida da diferença. Também o *princípio da segurança jurídica*, como inibidor de qualquer forma de tributação que afete a esfera jurídica dos contribuintes de um modo com o qual estes razoavelmente não poderiam contar, nomeadamente, por via de normas com eficácia retroativa. E o *princípio da proporcionalidade* ou proibição do excesso, significando a ideia de que a carga tributária deverá ser necessária e adequada aos fins que pretende atingir<sup>1059</sup>.

<sup>1056</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

<sup>1057</sup> CARDOSO, Paulo e VALENTIM, Carlos. *Roteiro de justiça social: os poderes da administração tributária versus as garantias dos contribuintes*. Porto: Grupo Editorial Vida Econômica, 2011. p. 22.

<sup>1058</sup> SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: < <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

<sup>1059</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster. In.: *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012. p.1216.

Como princípio jurídico fundamental de índole fiscal, agora, do ponto de vista formal, ou seja, na ótica da criação e da forma da tributação, o *princípio da legalidade*, densificado no subprincípio da reserva de lei, o qual exige prévia existência de lei em relação a qualquer ato de natureza impositiva fiscal. Neste quadrante, expõe o Autor, evidencia-se o postulado da tipicidade tributária, e seus corolários: a) da seletividade (a descrição dos fatos geradores constantes do tipo deve ser feita de forma individualizada, proibindo-se as cláusulas gerais de imposição); b) dos *numerus clausus* (onde a tipologia tributária é taxativa, de tal modo que o catálogo do legislador delimita com rigor o campo livre dos tributos); c) da determinabilidade (o tipo não deve utilizar conceitos imprecisos nem conceitos cuja aplicação assente em valoração subjetiva ou pessoal do órgão de aplicação); d) e suficiência (o tipo deve ser bastante para fundar uma eventual tributação)<sup>1060</sup>.

Com calços em premissas à ordem dos direitos fundamentais, existe a necessidade de que a tutela dos contribuintes seja assegurada por um adequado aparato jurisdicional, voltado para a garantia do direito subjetivo, e não já ao reflexo dela através da tutela do interesse legítimo, protegido nos limites da tutela do bem coletivo<sup>1061</sup>, demonstrado não ser lícito ao estado impingir derrotas ao direito subjetivo do contribuinte sob o pálio da defesa do interesse público. Pode-se afirmar que certas garantias que assistem ao contribuinte alcançam relevo tal que não podem ser sobrepujadas pelo sofisma consistente de que o caráter de interesse público da arrecadação tributária está acima disto<sup>1062</sup>.

Conectado com a proposição de que os direitos fundamentais servem para proteger o indivíduo, este, enquanto contribuinte, deve estar envolvido em mais um valor jurídico tácito: o *princípio da autonomia de vontade*, ou seja, o ordenamento jurídico deve assegurar aos contribuintes a maior liberdade possível na condução de suas vidas. Resulta na ideia de que qualquer contribuinte poderá nas suas atuações perante o estado, agir de acordo com as suas convicções de gestão, contanto que as mesmas sejam lícitas, sendo-lhe assim possível encontrar saídas no sentido de evitar, baixar ou diferir a carga impositiva<sup>1063</sup>.

Ainda que sejam devedores reincidentes e patologicamente inadimplentes, os contribuintes não podem ser presos por dever tributos. O cerceamento da liberdade não é uma coerção aceitável consoante os direitos fundamentais vigentes, principalmente diante da teria finalística do direito

<sup>1060</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster. In.: *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012. p.1217.

<sup>1061</sup> MICHELI, Gian Antonio. *A tutela jurisdicional diferenciada do contribuinte no processo tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 409.

<sup>1062</sup> MICHELI, Gian Antonio. *A tutela jurisdicional diferenciada do contribuinte no processo tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984. p.410.

<sup>1063</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster. In.: *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012. p.1217.



penal, que em termos gerais, deve socorrer outros ramos da ciência jurídica que por seus meios não encontram formas de assegurar a efetividade de um direito. Assim, a prisão do devedor seria um constrangimento exagerado e não condizente com a ciência tributária. Todavia, não se pode confundir esse espaço de liberdade para ser um devedor, com o ilícito da sonegação fiscal, ou outras condutas tuteladas pelo direito penal.

A presença ostensiva do estado na vida do indivíduo através dos tributos é a teoria de base que fundamenta a sua função hoje, prioritariamente social, na saúde, educação e seguridade, mas também de segurança, por intermédio das polícias, e a organização dos poderes constituídos.

No Brasil, debruçando-se sobre o tema, a CRFB/88 prevê em seu art. 5º, inciso LXVII, que não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel. Este último item, contudo, foi tacitamente revogado com a edição pelo STF da Súmula Vinculante n. 25, no ano de 2009 a qual preconizou como ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito, diante da adesão do Brasil, no ano de 1992, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos. Não há dúvidas assim que no Brasil a prisão por dívidas tributárias somente ocorrerá se for cumulada com tipicidades penalmente previstas, como a sonegação, fraudes e outras simulações.

Sob o manto deste entendimento, como o estado não pode prender o devedor tributário, toma mão de outras alternativas sancionatórias, como a restrição de direitos, as multas pecuniárias, os juros, e principalmente, a expropriação patrimonial por intermédio da ação de execução fiscal.

A tendência é de que nos próximos anos, mesmo o próprio modelo de aplicação da lei própria penal, em exemplo mais drástico, vise cada vez mais a ampliação da liberdade da pessoa em detrimento da restrição do poder estatal, minimizando o *jus penales puniendi*. De acordo com a afamada *Teoria do Garantismo Jurídico* o estado constitucional de direito, cuja premissa fundamental é a antítese que atravessa a história da civilização entre liberdade e poder, simboliza a construção dos alicerces do estado de direito, cujo fundamento e finalidade são a tutela das liberdades frente às várias formas de exercício arbitrário do poder estatal. É uma luta *paleojuspositivista* contra arbitrariedades do estado, as quais são vistas em tantas frentes, tanto no cerceamento da liberdade, quanto na expropriação patrimonial, como ocorre com frequência na seara tributária<sup>1064</sup>.

E uma destas frentes é a que compreende as funções de cobrança tributária. Há um paradoxo forte, pois de um lado o estado é obrigado a cobrar, com a maior eficiência possível, mas tem que lidar com limites constitucionais para que não cometa arbitrariedades, ou seja, ofensas aos direitos

<sup>1064</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 4.ed. Trad. Ana Paula Zomer Sica e outros. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

fundamentais do contribuinte. E se o direito penal trabalha atualmente com a tendência de maiores liberdades, o direito tributário a par disso também precisa lidar com a aplicação de garantias mínimas ao contribuinte que violem cada vez menos o seu mínimo existencial, a suas liberdades ao ter a básica dignidade patrimonial.

Como não há privação de liberdade, o estado pode visar tão somente meios para a despatrimonialização do contribuinte recalcitrante. E nesta premissa não pode ocorrer um *déficit* de interpretação hermenêutica. O estado precisa cobrar, e a execução fiscal não pode ser um engodo processual apenas para fazer números, o contribuinte precisa pagar, mas tudo isso deve ocorrer dentro de limites propostos pelos direitos fundamentais.

Corolário a entendimento de que os direitos fundamentais gozam de profunda relevância em qualquer contexto jurídico que tenha por parâmetro, seja a ciência penal ou a ciência tributária, infirma-se que dentro da teoria do garantismo jurídico, baseada no respeito à dignidade da pessoa, mesmo diante da complexidade contemporânea, a legitimação do estado democrático de direito deve suplantar a mera democracia legislativa formal, para alcançar a democracia legislativa material, na qual os direitos fundamentais devem ser protegidos, respeitados, efetivados e garantidos, sob pena da deslegitimação paulatina de todas as instituições estatais<sup>1065</sup>.

O garantismo jurídico, nesta lição, defende a articulação de mecanismos capazes de limitar o poder do estado soberano, a qual não se restringe ao poder executivo, mas vincula as demais funções estatais, principalmente o poder legislativo, onde nem mesmo por maioria, poder-se-ia violar ou negar os direitos fundamentais dos indivíduos que não foram alienados no momento da criação do estado civil<sup>1066</sup>.

E não se presta tal teoria somente às questões interligadas a liberdade, mas a todos os direitos fundamentais, pois representa o resgate da constituição, decorrente da necessidade da existência de um núcleo jurídico irredutível, fundamental, capaz de estruturar a sociedade, fixando a forma e a unidade política das tarefas estatais, os procedimentos para resolução de conflitos emergentes, elencando os limites materiais do estado, as garantias e os próprios direitos fundamentais, e, ainda, disciplinando o processo de formação político/jurídico do estado<sup>1067</sup>.

No território da narrativa sobre a proteção do contribuinte, como uma forma de proteger seu mínimo existencial de penhoras e outros gravames impostos pelo estado na execução fiscal, normas moralmente insuportáveis jamais poderão coexistir com os direitos fundamentais.

E é nesse discurso que as cobranças judiciais na área tributária devem, ou deveriam, por meio de normas correlatas imiscuírem, propiciando ao contribuinte sempre uma situação digna de

<sup>1065</sup> ROSA, Alexandre Morais da. *O que é garantismo jurídico?* Florianópolis: Habitus, 2003. p. 20.

<sup>1066</sup> ROSA, Alexandre Morais da. *O que é garantismo jurídico?* Florianópolis: Habitus, 2003. 21.

<sup>1067</sup> ROSA, Alexandre Morais da. *O que é garantismo jurídico?* Florianópolis: Habitus, 2003. p. 34.

defesa e também de pagamento. Há, indubitavelmente, um fenômeno jurídico atual de conflito entre o indivíduo e o estado na esfera tributária que sem a observância de direitos mínimos para a resolução não dará chances de sobrevivência digna ao contribuinte.

No pensamento kantiano, foi exatamente diante do limite de exaustão de liberdade selvagem que os homens, em assembleia, resolveram criar um pacto de convivência, que se chamou de estado jurídico. E este acordo por si só não seria suficiente, se não houvesse uma regra que a todos unisse, sob influência única. E essa lei única é a constituição, a qual estabelece a organização político-jurídica da sociedade, e prevê por igual vocação, o conjunto de princípios e regras relativos aos poderes políticos do estado jurídico, e dispõe sobre princípios fundamentais de direitos e deveres dos das pessoas<sup>1068</sup>.

Por vezes, o retorno à liberdade selvagem é um discurso comum na doutrina tributária de desobediência estatal. Henry Thoreau<sup>1069</sup> já descrevia seu descontentamento com a tributação, reputando que a maioria dos homens serve ao estado não como homens propriamente, mas como máquinas, com seus corpos. Na ânsia arrecadatória, afirma o Autor, se houvesse alguém que pudesse viver inteiramente sem o uso de dinheiro, o próprio estado não hesitaria em exigir-lhe algum tipo de pagamento.

Há uma distinção inequívoca entre os princípios que regem a instituição dos tributos, e os princípios que regem a forma como estes tributos são cobrados, ou seja, entre o direito tributário e o direito processual tributário focado na execução fiscal. Mas em ambos os casos é preciso ter em mente o interesse público e a proteção do contribuinte na mesma “*régua de lesbos*”, empregada por Aristóteles: deve ser flexível e ajustar-se às irregularidades do objeto.

Quando se fala de mínimo existencial, tema corriqueiro na implementação de exações fiscais, tem-se que este está atrelado vigorosamente ao princípio tributário da *Capacidade Contributiva* do indivíduo. Obviamente, que todos desejam uma isenção, uma possibilidade de não pagar ou pagar menos tributos, um exame particular própria sobre sua vida por parte do estado. Logo, o princípio da capacidade contributiva está diretamente interligado com o *Princípio da Igualdade*, uma vez que a legislação não pode instituir tributos que considere a capacidade contributiva de apenas alguns contribuintes, em detrimento de outros.

Assim, pode-se dizer que fazem parte da gama de subprincípios da capacidade contributiva no momento da instituição dos tributos: a) proporcionalidade; b) progressividade; c) seletividade; d) personificação.

Mesmo quando este princípio da capacidade contributiva, imbricado com o princípio da igualdade escapa aos olhos do legislador no momento da instituição do tributo, deve prontamente

<sup>1068</sup> SILVA, Moacyr Motta da. *Direito, justiça, virtude moral & razão*. Curitiba: Juruá, 2003. p. 107.

<sup>1069</sup> THOREAU, Henry David. *A desobediência civil*. Trad. Sérgio Karam. Porto Alegre: L&PM, 1997.

apresentar-se junto às regras de direito processual na execução fiscal, no momento da cobrança. A aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade é indissociável em todos os momentos tributários, seja instituição seja na cobrança do tributo.

A proporcionalidade, por sua vez, consiste na variação da tributação em razão da diferença da base de cálculo, a partir da aplicação da mesma alíquota. É o padrão clássico para efetivação da capacidade contributiva concebido por Adam Smith a partir da *Teoria do Benefício*, segundo a qual se presume que as pessoas se beneficiam das prestações estatais na proporção de suas riquezas.

Contestada por John Mill<sup>1070</sup>, a *Teoria do Benefício* encontrou oposição na *Teoria do Igual Sacrifício*, que acabou por consagrar o subprincípio da progressividade como grande instrumento do *Welfare State*. Juntamente com este, no entanto, a progressividade começou a perder fôlego, a partir das décadas de 1970 e 1980, quando a *Teoria do Benefício* foi retomada James Buchanan, durante o apogeu do neoliberalismo. Nos dias atuais, a *Proporcionalidade* é saudada como o melhor índice de capacidade contributiva como defenderam John Rawls e Klaus Tipke<sup>1071</sup>. Porém, mesmo sob a perspectiva liberal assumida por esses autores, é reconhecida a importância da progressividade, da seletividade e da personificação, como mecanismo de distribuição de renda<sup>1072</sup> do *establichment*.

Não há em Portugal e nem no Brasil um código de normas específicas de garantias para o contribuinte, o que não significa que não existam. Nos EUA, por exemplo, no ano de 1996 foi aprovada a carta de direitos fundamentais do contribuinte, chamada de *Taxpayer of Rights*<sup>1073</sup>, a qual se constitui num documento sintetizado em dez tópicos de direitos: o direito de ser informado, o direito de ter um serviço de qualidade, o direito de não pagar tributo em excesso, o direito de desafiar a posição da autoridade fiscal e ser ouvido, o direito de apelar contra uma decisão dada pelo fisco, para um órgão superior independente, o direito à finalidade no sentido de saber os exatos prazos de prescrição e decadência, o direito à privacidade, ou seja, a autoridade fiscal não pode ser intrusiva além do que determinado na legislação, o direito de confidencialidade que se traduz no dever de sigilo da autoridade fiscal, o direito de ser representado perante a autoridade fiscal, por intermédio de advogado, e de ter auxílio caso seja pessoa de baixa renda (*Low Income Taxpayer Clinics*), e por fim, o direito a um sistema justo de cobrança de impostos, que considere os fatos e as circunstâncias que possam afetar suas obrigações subjacentes, sua capacidade de pagamento ou sua capacidade de fornecer informações oportunas.

<sup>1070</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. 1848. Espanha: Editora Sintesis, 2008. ( Sublinha-se que era um filósofo utilitarista e empirista, pois fundava os juízos naquilo que podia ser observado, em vez de formá-los apenas com o uso da razão).

<sup>1071</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012.

<sup>1072</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais*. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>> Acesso em 24 de abril de 2017.

<sup>1073</sup> IRS. Internal Revenue Service. Disponível em: <<https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>> Acesso em 16 de maio de 2017.

Também se cita que na Espanha, a *Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* de 1998, bem como diversos outros países como França, México, Canadá, Venezuela, Austrália e Peru que também possuem códigos específicos de defesa do contribuinte.

Em termos processuais, as garantias constitucionais dos contribuintes concretizam-se nas execuções fiscais, basicamente, em meios impugnatórios, ou seja, em mecanismos de caráter sucessivo ou repressivo, através dos quais os contribuintes atacam ou contestam as atuações do estado, nomeadamente os atos tributários em sentido amplo que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, e as que se concretizam em meios não impugnatórios de outra natureza, designadamente de tipo petitório através dos quais o contribuinte procura, em regra, evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Estas garantias são em grande medida, um aspecto dos princípios da segurança jurídica e da justiça na criação e aplicação dos tributos<sup>1074</sup>.

Muitas vezes esta lógica de um supergarantismo<sup>1075</sup> essencialmente formal está mais dominada por uma ideia de quantidade do que de qualidade de proteção ao contribuinte. A figura do defensor do contribuinte, por exemplo, que vigorou entre os anos de 1999 e 2003 em Portugal foi extinta pois era vista como mais uma instância burocrática do que uma efetiva garantia ao contribuinte.

A cobrança pelo estado representa uma concepção de alteridade, onde o contribuinte necessita ser visto como um ser completamente distinto do estado, onde na busca pela igualdade como direito fundamental atente-se ao justo, ao bem social como única forma de alcance de dignidade.

Onde há uma inadimplência tributária de outra ponta, haverá uma carência constitucional. Trata-se de uma ambivalência jurídica onde há a necessidade de tributação para suprir as necessidades constitucionais do indivíduo, que também é contribuinte e que não pode ferir sua dignidade, mas que com sua ausência outros direitos fundamentais não se materializam.

Antes de ser um contribuinte, todo ele é uma pessoa e como tal, seu desejo é o êxito, que corre com a virtude, e uma existência provida de recursos suficientes, com uma vida repleta de encantos, acompanhada de segurança, e abundância de bens e riquezas, com a faculdade de conservar e de adquirir estas vantagens<sup>1076</sup>.

A hermenêutica das normas jurídicas que versam sobre tributos não difere, em termos técnicos, da interpretação das demais normas. Contudo, as legislações fiscais são padronizadamente de complexa inteligência sobre aplicação, interpretação e integração. A doutrina não alcança

<sup>1074</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 47.

<sup>1075</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 369.

<sup>1076</sup> ARISTÓTELES. *Arte retórica e arte poética*. Trad. Antônio Pinto de Carvalho. 16. Ed, Rio de Janeiro: Ediouro, 2003. p. 45.

consenso intersubjetivo a respeito das normas. O poder judiciário poucas vezes lança mão de decisões que trazem segurança jurídica ao contribuinte. Neste contexto, o grande perdedor dessas dissonâncias são os aplicadores das normas jurídicas, os contribuintes que ficam muitas vezes sem ter um caminho seguro a trilhar<sup>1077</sup>.

Não é difícil compreender a insegurança na aplicação das normas a qual encontra grande parte da sua razão de ser na complexidade do ordenamento, particularmente em segmentos jurídicos mais sensíveis e mais sujeitos a contínuas intervenções das normas, como sucede no domínio do direito tributário. A pós-modernidade jurídica embora traga vantagens, introduziu preocupantes fatores de desestabilização e insegurança no domínio da *teoria da normatização* e da criação de normas jurídicas. Isto porque, na ânsia de regulação, os códigos estáveis, duradouros e sistematicamente arrumados parecem ter dado o lugar (principalmente na seara tributária) a uma massa disforme de leis, decretos, tratados, diretivas, regulamentos, normas técnicas, que não contêm uma disciplina adequada e suficientemente densa que possibilite, só por si, a afirmação de posições jurídicas subjetivas merecedoras de proteção por parte do ordenamento, além de dificilmente constituírem um pressuposto decisório ou um parâmetro deliberatório suficiente para os poderes aplicativos<sup>1078</sup>.

Há uma notória dificuldade na interpretação das normas tributárias produzidas pela legislação ingerente que não precisa conceitos, dando muita margem para deduções a partir de técnicas muitas vezes estranhas ao direito, fortalecendo assim apenas a posição do fisco, dificultando a apreciação das questões que se apresentam administrativamente e judicialmente, produzindo um enorme descompasso entre a realidade dos fatos e a realidade legal. Neste contexto, foca-se na imperiosa necessidade da interpretação dos regramentos sempre frente à constituição e os direitos fundamentais, que buscam reforçar prioritariamente a proteção do indivíduo em destaque como contribuinte no meio de emaranhados normativos confusos e contraditórios presentes nas regras tributárias materiais e processuais.

Em exemplo, sabe-se que as exigências de garantias para suspender a exigibilidade do crédito tributário são geralmente inacessíveis às pessoas que se encontram em dificuldades financeiras. E agrava tal circunstância o fato de que o fisco não costuma encontrar soluções adequadas para esta natureza. Os legisladores não costumam tratar este tema com grande profundidade, pois sabem que não é toda pessoa que pode socorrer-se com imediatez ao poder judiciário para dirimir suas controvérsias. Do mesmo modo, não se mostra possível falar em total

<sup>1077</sup> BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. 346 p.

<sup>1078</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*. Universidade do Minho. Disponível em: <[http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/JRocha10.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf)> Acesso em 25 de novembro de 2014.

igualdade entre as partes, quando no processo a legislação prevê ficções jurídicas e presunções a favor do estado, invertendo o ônus da prova em situações ilógicas.

O contribuinte deve ter respeitadas as garantias mínimas inalienáveis nas normas que regem processos administrativos e judiciais tributários, para que sua dignidade seja resguardada, abarcando os princípios tributários como parâmetros nucleares, os princípios constitucionais, os princípios gerais do direito e os direitos fundamentais.

De fato, o pagamento de tributos resgata o indivíduo de uma posição de miséria, de ser ausente da sociedade, trazendo-o para o galardão social. O desejo é que se satisfaça o tributo, entretanto de forma digna, o que passa desde os valores de sua exigência, até a própria forma de sua obtenção, via jurisdicional.

As normas que precipuamente regem as cobranças fiscais, padecem, entre outros defeitos graves, da instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para o estado, que cumulada com favores extremos que chegam a outras normas, repugnam à tradição e à consciência jurídica do direito. E na mesma sistemática aduz que qualquer norma processual que institua um regime desigual para as partes que deveriam litigar em igualdade de condições atrita com o preceito constitucional da igualdade, ao qual não se pode furtar o próprio estado, quando se coloca numa situação em que nenhum motivo especial determina ou justifica a fruição de privilégios e prerrogativas negados ao outro litigante<sup>1079</sup>.

A dignidade, como princípio fundamental maior, possui tanto uma voz ativa quanto uma voz passiva e ambas as vozes encontram-se conectadas, de tal sorte que é no valor intrínseco da vida humana de todo e qualquer ser humano, que se encontra a explicação para o fato de que mesmo aquele que já perdeu a consciência da própria dignidade merece também tê-la considerada e respeitada, o qual se reporta à doutrina de Immanuel Kant a qual aduzia que o ser humano não poderá jamais ser tratado como objeto, como mero instrumento de realização dos fins alheios, como pretende em muitos momentos o estado diante de relações tributárias com os contribuintes<sup>1080</sup>.

Muitos aspectos das cobranças tributárias baseados em normas formalmente coerentes estão acometidos de óbices constitucionais quando o estado deixa de reconhecer o contribuinte, seja um indivíduo, seja uma pessoa jurídica, como um sujeito importante no contexto social, vendo-os tão somente como um mero número de cadastro junto às receitas federais, estaduais e municipais.

Mais a fundo, a dignidade é princípio universal, de onde decorrem os direitos humanos, na condição de valor intrínseco à condição humana, onde se defende nesta perspectiva o mínimo ético

<sup>1079</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 04.

<sup>1080</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5.ed Porto Alegre: Livraria do advogado. 2007. p. 51.

irredutível – ainda que se possa discutir o alcance desse mínimo ético e dos direitos nele compreendidos<sup>1081</sup>.

As normas de satisfação do crédito tributário são criadas de forma robótica e desigual, não dimensionando a extensão do desacato constitucional, muitas vezes apimentado pela eterna ânsia arrecadatória estatal, transformando o contribuinte inadimplente num indivíduo defenestrado pela norma execucional e esquecido pela constituição e seus princípios.

### **6.8 O Fator Corrupção**

Urge destacar que qualquer notação de estado no transcorrer de suas funções, seja estado penal, estado civil, estado social, estado fiscal entre outros títulos, sempre terá alguma teoria tutorando o poder público como vestes inimigas, ou seja, diabolicamente.

Obviamente, o estado dito fiscal é o mais presente na vida das pessoas do que qualquer outro modelo de estado, quando se fala em regimes democráticos e constitucionais. Num estado que funcione minimamente bem, certamente, sua função de arrecadação tributária é o eixo norteador do sucesso desse estado. Nenhum país funcionará bem se a sua arrecadação tributária for falha, posto que seu tripé de existência depende: ou do seu patrimônio, ou de seu crédito, ou efetivamente, da tributação.

Dentro de uma organização constitucional que tenha leis que primem pelos direitos fundamentais, a exigência fiscal é um bom termômetro do progresso do país, em todas as suas frentes, sociais, econômicas e morais. Um estado que não tenha uma eficiente arrecadação tributária é, seguramente, um estado deficiente. E não é somente o sucesso na arrecadação, mas o êxito fiscal acompanhado do respeito ao contribuinte, ou seja, a boa cobrança tributária.

Não é menos verdade que por muitas vezes o estado é visto como um ser tirânico quando começa a realizar de forma eficiente a sua função de cobrar os tributos. Evidentemente, será considerado um opressor se apenas essa função, entre tantas outras que possui, funcionar corretamente. Mas não será visto como um autocrata se a função de cobrar tributos trazer como consequência, a melhora de todas as outras funções, destacadamente as sociais, que são muitas e se somam por demais, a cada geração<sup>1082</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>1083</sup> em sua *Teoria da Imposição Tributária* afirma que o tributo é, por excelência, veiculado por uma norma de rejeição social, definida como a norma em

<sup>1081</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e direito internacional*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 16.

<sup>1082</sup> Heráclito, por volta de 500 a. C. dizia que "A duração de uma geração é de trinta anos, espaço de tempo no qual o pai vê seu filho capaz de engendrar". Estimando-se que a civilização humana existe há 200 mil anos, e o espaço de uma geração, em média, como 40 anos, pode-se concluir que já ter-se-iam passadas cerca de 5 (cinco) mil gerações.

<sup>1083</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 108



que a sanção é a própria essência do comando normativo. Designa o Autor que há comandos normativos que, não obstante a sanção, complemento ou causa eficiente de sua existência, são normas que dificilmente seriam descumpridas. As pessoas se sentem justificadas em resistir ao tributo, principalmente, como revolta pelos que ao seu redor não pagam, ou pagam injustamente, ou sonegam, ou seja, quando falta uma máquina fiscalizadora eficiente. É preciso que a legislação seja de fácil compreensão, que a possibilidade de discussão seja prática, e o que a cobrança seja organizada.

Gabriel Ardant<sup>1084</sup>, em sua *Teoria Sociológica sobre os Impostos*, criada logo em seguida ao fim da segunda guerra mundial, já frisava em tom profético que qualquer regra de cobrança não poderia ser estudada sem levar em consideração os problemas de fraude por sonegação tributária, derivada da resistência dos contribuintes. Seja legal ou imoral, reservada a poucos privilegiados ou acessível a todos os contribuintes, a fraude é um fenômeno verdadeiramente institucional, ao ponto que o legislador precisa ter em conta o caráter “*forfaitaire*” do contribuinte, realizando cobrança mais altas onde é maior a capacidade de fiscalização. A injustiça flagrante é encorajar a fraude, deixando de traçar métodos sistematizados para que seja evitada. Uma teoria sociológica da tributação não pode mais ser construída algum elemento essencial da resistência oposta à fraude.

Há fortes casos na atualidade em que é possível comprovar com clareza o abuso do agente fiscal, quando este adota uma interpretação subjetiva e fora da realidade da norma para aumentar a cobrança dos tributos. Tais problemas são de ordem administrativa, e devem ser resolvidos dentro dos critérios legislativos que envolvam a punição por improbidades e outros atos dolosos contra o contribuinte, mas não há dúvidas, que suas falhas respingam fortemente na seara tributária.

O estado não tem razões antropofágicas para destruir o contribuinte, afinal, sem a existência deste não existe aquele. E a liberdade dos indivíduos depende do estado, e conseqüentemente do tributo. A única forma do estado alcançar uma mínima igualdade de oportunidades para que os indivíduos possam ser sujeitos de seus próprios projetos de vida é por meio dos tributos.

O estado brasileiro passa atualmente por uma redefinição de sua real função na vida das pessoas. No ano de 2017 foi realizada uma pesquisa<sup>1085</sup> por amostragem entre a população mais pobre do estado de São Paulo, e constatou-se uma situação há muito já presumida no país: a população exalta o individualismo como a melhor maneira de se posicionar no mundo, pois a melhora de condição de vida, na visão da maioria das pessoas avaliadas no estudo, seria muito mais

<sup>1084</sup> ARDANT, Gabriel. *Théorie sociologique de l'impôt. Annales: économies, sociétés, civilisations*. Vol. 21, Número 5. Ano de 1966, Paris. pp. 1126-1129. Disponível em: <[http://www.persee.fr/issue/ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5?sectionId=ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5\\_421467\\_t1\\_1126\\_0000\\_3](http://www.persee.fr/issue/ahess_0395-2649_1966_num_21_5?sectionId=ahess_0395-2649_1966_num_21_5_421467_t1_1126_0000_3)> Acesso em 25 de novembro de 2016.

<sup>1085</sup> Disponível em: FUNDAÇÃO PERSEU ABRAMO. *Percepções e valores políticos nas periferias de São Paulo*. <<https://fpabramo.org.br/publicacoes/wp-content/uploads/sites/5/2017/05/Pesquisa-Periferia-FPA-040420172.pdf>> Acesso em 27 de maio de 2017.

fruto do esforço pessoal do que das políticas públicas propriamente ditas. A maioria das pessoas critica a visível falta de eficiência do serviço e dos equipamentos públicos, e embora não neguem o estado, olham com muita desconfiança para sua existência.

De fato, para o cidadão brasileiro, o interesse público seria uma aparente retórica fantasiosa e mistificadora para justificar a oposição do estado frente aos interesses das pessoas. Diante da lentidão dos órgãos públicos brasileiros para solucionar tantas demandas sociais constitucionalmente agendadas, da grandiosa burocracia<sup>1086</sup> procedimentalista, dos problemas de acesso a dados públicos e de efetivação da publicidade e transparência estatal, e da má distribuição das receitas tributárias, o estado é visto como um ser ineficiente, corrupto, imoral, que proporciona privilégios desiguais, moldando-se, realmente, como um inimigo das pessoas. Como se opera atualmente, o estado brasileiro<sup>1087</sup> transfigura-se na suprema fonte de corrupção<sup>1088</sup> material e intelectual. Cada lei aprovada, cada procedimento desenvolvido por entes estatais restringem um pouco mais a liberdade do cidadão, sua autonomia para trabalhar e para ser produtivo, mas aumenta por outro lado os benefícios apenas para certos grupos econômicos a corrupção, e a ineptocracia que o sustenta<sup>1089</sup>.

Não menos importante, outro fator inerente a toda administração fiscal mundial é a existência da corrupção<sup>1090</sup> em todos os setores, públicos ou privados. Eis uma premissa universal:

---

<sup>1086</sup> “Sem dívida, sou pessimista demais a respeito das empresas do Estado ou comunidades semelhantes, de modo algum creio nelas. A burocracia leva a morte de qualquer nação” (EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p. 85).

<sup>1087</sup> Os maiores escândalos de corrupção e desvio de dinheiro público do mundo, dentro de um estado democrático e constitucional, foram conhecidos a partir da Operação Lava Jato no Brasil, iniciada em 2014 e sem data para ser concluída. É humanamente impossível para uma pessoa desejar pagar seus tributos corretamente diante da escala policromática de corrupção e frágeis limites éticos e morais a sua volta (MPF. Ministério Público Federal do Brasil. Disponível em: <<http://lavajato.mpf.mp.br/>>. Acesso em 06 de junho de 2017).

<sup>1088</sup> Dan Ariely esboça que a corrupção é um comportamento humano, irracional mais completamente previsível e sistemático nas tomadas de decisões. Os seres humanos são peões em um jogo cujas forças muitas vezes não conseguem compreender e dominar. As pessoas tendem a agir mais diligentemente em configurações de troca social do que em configurações baseadas em compensação. A melhor forma de evitar as condutas desonestas ancora-se, obrigatoriamente, na existência de métodos que evitem dar chances para que tais comportamentos sejam motivados, juntamente com punições exemplares que desencoragem a atitude ilícita, e sirvam de exemplo pedagógico para os demais (ARIELY, Dan. *The honest truth about dishonesty: how we lie to everyone - especially ourselves*. USA: Publisher Harper Perennial, 2013).

<sup>1089</sup> No Brasil, desde o seu encontro com os portugueses, passando pelo processo de independência, ditadura e democracia, a corrupção foi certamente o único fator constante. Olivier Dabéne, cientista político, diretor do Observatório Político da América Latina e Caribe (Opalc), da Universidade Sciences Po de Paris, destaca que no Brasil os governantes veem a política como algo que permite o enriquecimento pessoal. Não há uma visão da política como uma atividade que deva servir aos interesses gerais. Há uma pilhagem sistemática dos recursos estatais, possivelmente, porque o Brasil é um país grande, rico, com muitos recursos naturais e que por muito tempo foi alvo de exploração fácil, e, portanto, os comportamentos abusivos se enraizaram na história. Embora haja corrupção em todo mundo, todos os outros países parecem “*amadores se comparados ao que ocorre no Brasil*”. Esse tipo de situação no país é semelhante a um típico clima constante de um golpe de estado (DABÉNE, Olivier. *L'Amérique latine à l'époque contemporaine*. 6.ed. França: Armand Colin, 2006).

<sup>1090</sup> As colônias portuguesas foram todas assombradas diuturnamente pelo fato corrupção, uma triste herança que certamente contribuiu para o insucesso das conquistas sobre as terras muçulmanas. Uma amostra advém das conquistas sobre as Índias. O rei indicava um responsável pelo empreendimento. Em 1508, o então governador da região Afonso de Albuquerque chegou a Cochim, e encontrou o reinado da corrupção, o abuso e a incompetência durante sua ausência. Suas ordens não foram obedecidas, seus representantes foram menosprezados, muitos casaram com mulheres locais e foram excomungados, outros tinham roubado e fugido, de modo que a disciplina ficara frouxa (p. 330). Era clara a propensão dos homens

onde há dinheiro e poder, há corrupção<sup>1091</sup>. E onde há impunidade, a honestidade é a exceção. Seja na esfera pública ou privada, a corrupção existe e prejudica exponencialmente a arrecadação tributária. A ausência de corrupção permitiria que a arrecadação tributária no Brasil fosse corretamente feita, gerando dados reais de crescimento econômico, e certamente trazendo mais credibilidade na gestão do recurso.

A *Transparency Internacional*<sup>1092</sup>, respeitada organização não governamental, localizada em Berlim na Alemanha, que luta contra a corrupção no mundo, elabora todos os anos um índice de percepção de corrupção entre 174 países. No ano de 2014, o Brasil ficou em 69ª posição, e Portugal em 31ª posição. Não obstante em posição muito melhor que a brasileira, o atual ranking de Portugal é mais grave, pois tem vindo a sofrer uma depreciação permanente, uma vez que no ano de 2000 estava em 23ª colocação. A *Transparency Internacional*<sup>1093</sup> no ano de 2016 identificou que entre os cidadãos portugueses, mais de metade elege a corrupção como um dos três maiores desafios do país<sup>1094</sup>, mesmo quando têm de escolher entre assuntos como a economia e o desemprego, este

---

portugueses à rebeldia, à violência e à ganância. Era necessária uma supervisão constante. Muitos homens, contudo, se rebelavam pois não eram devidamente pagos. Essa situação inevitavelmente levaria a mais corrupção e pilhagem (p. 364). Após a morte do Rei Manuel, outro governador assumiu o posto, Lopo Soares de Albergaria, o qual relaxou a proibição do comércio privado, o que favoreceu as façanhas de capitães piratas. E a corrupção em conjunto com os abusos de poder se repetiram continuamente (p. 382) (CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016).

<sup>1091</sup> Em algumas culturas onde a distinção entre as esferas pública e privada é bem clara, como é geralmente o caso das modernas culturas ocidentais, a corrupção é relativamente visível e frequentemente coordenada. No entanto, para o historiador Peter Burke, a corrupção, como a beleza, está em certo sentido nos olhos do observador. Em países como a Suécia, onde tais práticas são relativamente infrequentes, o sistema político informal de pedidos a servidores públicos que não podem ser recusados por conta de contatos de amizade já é vista como uma forma de corrupção. Aliás, este é um sistema de corrupção muito antigo. A política em Roma, por exemplo, se baseava em patronos e seus clientes. A corrupção persiste no mundo de hoje, mas teria mudado em dois importantes aspectos. Em primeiro lugar, neste século viu-se a ascensão de um sistema político mais igualitário, na busca da meritocracia para cargos públicos (embora mil anos atrás, o império chinês já nomeasse funcionários com base no desempenho de exames competitivos, ideia que somente chegou na Europa e outros países ocidentais no século XIX). E em segundo lugar, foi a importância do dinheiro no sistema político informal, mais precisamente, o pagamento de vantagens para recebimento de benesses, ou seja, o suborno – graft e kickbacks nos EUA. A maioria do dinheiro público muda de mão e vai para os bolsos de particulares, e na era dos partidos políticos altamente organizados, vai para os cofres destes para serem gastos em campanhas eleitorais. (BURKE, Peter. *O historiador como colunista*. Tradução Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p.139-140).

<sup>1092</sup> TRANSPARENCY. Disponível em: <<http://www.transparency.org/cpi2014/results>>. Acesso em 14 de julho de 2015.

<sup>1093</sup> Há uma síntese do estudo realizada pelo Jornal Público. Disponível em: <<https://www.publico.pt/2016/11/16/politica/noticia/metade-dos-portugueses-considera-a-corrupcao-um-dos-maiores-problemas-do-pais-1751141>> Acesso em 10 de junho de 2016.

<sup>1094</sup> A Comissão Europeia em maio de 2017 recomendou ao Conselho de Ministros das Finanças da União Europeia (Ecofin) o encerramento do Procedimento por Deficit Excessivo (PDE) aplicado a Portugal desde 2009 e emitiu ainda outras recomendações ao país, nomeadamente, o combate à corrupção como prioridade real para os serviços nacionais de justiça, traduzindo-se em melhorias nas taxas de condenação por alta corrupção e na aplicação de sanções mais dissuasoras. Para Bruxelas, os planos de prevenção da corrupção criados em cada instituto público de Portugal até agora têm sido amplamente formalistas e não foram totalmente adaptados a cada organização, nem foram complementados com um acompanhamento adequado. Destacou-se ainda que persistem baixos níveis de eficiência e transparência, que a concorrência nos contratos públicos continua a ser limitada e que subsistem lacunas em matéria de transparência e de fiabilidade dos dados e dos procedimentos relativos a estes contratos. Foi considerado que a transparência nos contratos de concessão e nas parcerias público-privadas continua a ser dificultada pelas entidades adjudicantes que não têm os conhecimentos necessários para gerir contratos complexos e que o recurso à ajustes diretos na contratação pública continua a ser elevado. A CE criticou ainda o fardo administrativo e a falta de uma implementação homogênea de práticas em todo o país, bem como os atrasos na simplificação dos procedimentos administrativos locais e centrais, e a pouca coordenação entre os vários níveis da administração pública. Outro aspeto apontado foi a falta de eficiência do sistema judicial português, civil, fiscal e comercial, referindo a demora de cerca de 40 (quarenta) meses a

considerado o maior problema, o crime, a imigração, a saúde ou a educação. E um em cada três pessoas considera que o poder executivo e legislativo são muito ou totalmente corruptos.

A inadimplência fiscal está completamente interligada com a celeuma da sonegação fiscal, obviamente aí, imbricada com a corrupção<sup>1095</sup>. Reproduz-se sistematicamente o desperdício de receitas públicas pela via da corrupção e, de outro, a perda de arrecadação por conta de receitas públicas não concretizadas ou postergadas, geradas pela sonegação ou ineficiência muitas vezes dolosa na recuperação dos créditos tributários.

Vem à lume nesta perspectiva até mesmo a *Teoria da Associação Diferencial*<sup>1096</sup> que malgrado tenha sido desenvolvida para a criminologia, propõe que o comportamento criminoso de indivíduos tem sua gênese pela aprendizagem, com o contato com padrões de comportamento favoráveis à violação da lei em sobreposição aos contatos contrários à violação da lei.

Estudos da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo<sup>1097</sup> (Fiesp)<sup>1098</sup> do ano de 2010, revelaram que a corrupção tem um custo médio anual entre 1,5% a 2,6% do PIB do Brasil, o que corresponderia, aproximadamente, segundo dados atuais, entre a R\$ 137 bilhões, enquanto a sonegação resultaria em perdas de ordem de 10,1% do PIB anual. Em tal medida, isso equivaleria a R\$ 518,2 bilhões levando em conta o PIB de 2014, segundo estudos do Sindicato dos Procuradores da PGFN<sup>1099</sup>.

A corrupção em grandes economias não só bloqueia os direitos básicos para os mais pobres como também cria problemas de governança e instabilidade. Economias em desenvolvimento cujos governos se negam a ser transparentes e toleram a corrupção, criam a cultura da impunidade.

Há um padrão sobre a corrupção que permeia a história. Através de pesquisas arquivistas profundas, foi evidenciado que pensadores políticos canônicos, como John Locke e Maquiavel, bem como o grande estadista islâmico medieval Nizam al-Mulk, nomearam a *corrupção* como uma

---

concluir-se um processo de insolvência em tribunal, o que prejudica a atração de investimento estrangeiro. Disponível em: <[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations\\_-\\_portugal-pt.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_-_portugal-pt.pdf)> Acesso em 10 de junho de 2017.

<sup>1095</sup> Sobre a corrupção Tocqueville dizia que “*O que é necessário rezear, aliás, não é tanto a visão da imoralidade dos grandes, mas a imoralidade conduzindo à grandiosidade*”, ou seja, a admiração e a inveja aos indivíduos que como simples cidadãos saem de suas classes e alcançam em poucos anos a riqueza e o poder com cargos públicos (TOCQUEVILLE, Alexis. *Da democracia na América*. Trad. Maria da Conceição Ferreira da Cunha. Porto: Rés-Editora, 1978. p. 74).

<sup>1096</sup> Criada pelo Sociólogo americano Edwin Hardin Sutherland, a Teoria busca explicar a formação do comportamento criminoso a partir do seu âmbito social. Tanto o pobre como os ricos, mais acostumados aos chamados “*crime do colarinho branco*” estão propensos à criminalidade. Uma pessoa torna-se delinquente por aprendizagem, e por causa de um “*excesso de definições favoráveis*” à violação das leis.

<sup>1097</sup> De bom alvitre mencionar que o estado de São Paulo é uma boa referência por amostragem do Brasil, pois comporta sozinho 45 (quarenta e cinco) milhões de habitantes.

<sup>1098</sup> FIESP. *Relatório Corrupção: custos econômicos e propostas de combate*. São Paulo: Março de 2010. Disponível em <[https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3113/1/relatorio\\_corrupcao\\_custos\\_economicos.pdf](https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3113/1/relatorio_corrupcao_custos_economicos.pdf)> Acesso em 16 de julho de 2016.

<sup>1099</sup> SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil – Uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2014*. Disponível em <[www.quantocustoaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de2014](http://www.quantocustoaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de2014)> Acesso em 21 de novembro de 2016.

ameaça a todos os seus governos. Desde o final da década de 1990 a corrupção chegou a tal ponto no mundo que alguns governos se assemelham a gangues criminosas glorificadas, inclinadas unicamente ao seu próprio enriquecimento. Esses “*cleptócratas*” levam populações indignadas a extremos, desde uma revolução até a religião puritana militante. A corrupção em todos os setores do mundo precisa ser realmente reconhecida e enfrentada, pois é uma causa e não um resultado da instabilidade global<sup>1100</sup>.

Neste ponto vale citar o *Paradoxo de Gordon Tullock*<sup>1101</sup> na sua *Teoria da Escolha Pública* como uma explicação para as más legislações e os maus governos, que não são regidos pelo interesse público. Para o Autor, as pessoas, em sua maioria, são sempre movidas por *interesses econômicos*, e com os parlamentares, os quais aprovam as regras fiscais, não correria diferente. Seria um engodo, portanto, as pessoas se permitirem serem reguladas por representantes que elas elegem esperando a salvaguarda dos seus interesses. As instituições públicas politizadas ao conferirem, por exemplo, isenções tributárias não estariam realmente preocupadas primeiramente com as escolhas do público real como indivíduos ou famílias, mas sim com os seus próprios interesses financeiros.

Gordon Tullock destaca vícios nos elementos fundamentais da escolha pública: o sistema de votação fraudulento, que frustra ao invés de refletir fielmente as preferências dos eleitores; a procura por “*rent seeking*” (empreender esforço para garantir ou manter uma renda econômica para si ou para o grupo); os benefícios do “*logrolling*” (troca de favores entre os próprios legisladores em prol da aprovação de certa norma, de interesse de um dos legisladores); a burocracia interessada em si (criar dificuldades para vender facilidades); a tributação excessiva crônica; e a falha em limitar a legislação aos seus limites econômicos federais.

Aparentemente, tanto numa ditadura quanto numa democracia, os interesses no processo de elaboração das normas correm para o lado econômico apenas de alguns. Gordon Tullock<sup>1102</sup> afirma que a eleição de cerca de quinhentas pessoas<sup>1103</sup>, como representantes, em uma assembleia política, pela escolha pública das pessoas como eleitores, não é capaz de satisfazer as escolhas individuais de milhões de pessoas. Em exemplo, os indivíduos num supermercado vão fazer escolhas que atendem seus interesses particulares, mas, numa cabine de votação escolherão políticos que deveriam beneficiar o interesse público. Entretanto, as pessoas quando entram na política se transformam de

<sup>1100</sup> CHAYES, Sarah. *Thieves of state: why corruption threatens global security*. New York: W. W. Norton & Company, 2015.

<sup>1101</sup> TULLOCK, Gordon e outros. *Government failure: a primer in public choice paperback*. Washington: Cato Institute, 2002. p. 135. (Indicado para prêmio nobel de economia no ano de 2011)

<sup>1102</sup> TULLOCK, Gordon e outros. *Government failure: a primer in public choice paperback*. Washington: Cato Institute, 2002. p. 33.

<sup>1103</sup> Esta teoria muito de adequa a do sociólogo francês, Jacques Rancière, já citado neste trabalho, o qual exclui o conceito de democracia por votação a efetivação do princípio da igualdade, por nunca ter funcionado, posto que os representantes tornam-se mais interessados em fedender seus interesses do que de seus eleitores. Torna-se muito difícil acreditar que um parlamentar irá conceder uma isenção tributária a determinado seguimento econômico em detrimento de outro que tenha lhe auxiliado na campanha eleitoral.

modo a seguir o curso do comportamento que atende somente os grupos de interesse daqueles que as apoiaram ou as políticas que as podem levar à reeleição.

Prossegue-se assim que uma lei advinda de um processo democrático ou mesmo de uma ditadura, pode ter os mesmos vícios de origem relacionados aos interesses econômicos de seus prolores. Numa época em que o governo seja ditador, toda a legislação é feita em prol do estado. As chances de uma lei não atender os interesses da coletividade são muito altas também nos regimes democráticos. Há fortes argumentos positivos a favor da democracia, e o argumento básico é de que outras alternativas conhecidas são piores do que a democracia. Qualquer forma de governo está apta a atuar de uma maneira longe do ideal. Isto se aplica à democracia, mas, ela está menos longe do ideal do que as ditaduras. Sobressai-se assim, inevitavelmente: o poder corrompe, mas a falta dele também destrói<sup>1104</sup>.

Há uma triangulação indossociável entre a figura do estado, do contribuinte e da corrupção, uma vez que o pagamento de um tributo que seja utilizado para sustentar práticas ilícitas de governabilidade, num estado cujas instituições democráticas funcionem de forma muito abaixo do seu próprio custo, favorecem por consequência óbvia a inadimplência.

Embora a visão de que o estado seja hoje um inimigo, esta surge, na realidade, por causa da social democracia, visto a maior atividade estatal sob a vida dos indivíduos<sup>1105</sup>, restringindo certas liberdades civis e econômicas, e transfigurando-se num viés assistencialista, onde este estado, ao final, ineficiente e desonesto nas prestações e diligente nas restrições perpassa por um caminho que chegue até a sua ruptura e readequação.

A preocupação pública com a corrupção é um fenômeno que emerge quando uma cultura começa a se afastar do sistema patrono-cliente, em direção da meritocracia. Existe um abismo entre o sistema forma e informal nas esferas públicas e privadas, no país real e no país legal, na vida e nos bastiadores. E à medida que este abismo começa a se tornar visível, os indivíduos começam a condenar este sistema, e práticas até então toleradas, que viam a política como um negócio de uma pequena elite, tornam-se escândalos numa cultura mais democrática. E a modernização torna a tarefa de investigação e descoberta da corrupção mais fácil. O aumento da transparência no setor público deve crédito não só para os reformadores, mas para todo o processo científico de evolução tecnológica<sup>1106</sup>.

<sup>1104</sup> TULLOCK, Gordon e outros. *Government failure: a primer in public choice paperback*. Washington: Cato Institute, 2002. p. 22.

<sup>1105</sup> O perigo está, alertava Albert Einstein, em que cada um, sem fazer nada, espere que outros ajam em seu favor para a busca da solução dos problemas. E todo indivíduo com conhecimentos limitados ou até conhecimentos superficiais baseados na vulgarização técnica, tem o dever de sentir respeito pelos progressos científicos realizados neste século. Pouco importaria discutir sobre “*our way of life*” É muito mais inteligente procurar conhecer realmente as instituições e as tradições úteis ou prejudiciais ao homens e ao seu destino (EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p. 89).

<sup>1106</sup> BURKE, Peter. *O historiador como colonista*. Tradução Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p.140.

Com respeito, especificamente ao Brasil, há pouco crédito que mudanças significativas sejam vistas neste século. O país tem problemas viscerais e graves em todas as suas estruturas cunho sociológico, histórico, cultural econômico e psicológico. O povo tem dificuldades gigantescas de assimilar relações saudáveis com o estado. E ao longo de sua construção, os políticos, num dos piores exemplos de degenerescência, criaram um sistema político capaz de beneficiar somente a eles mesmos, criando um triste antagonismo entre o “eles” para o estado e os corruptos, e o “nós” para a população, sistematizado em engranagens corruptas, sem válvula de escape para o cidadão buscar novas opções no momentos das eleições.

Certamente será o desafio para as próximas gerações<sup>1107</sup> modificar completamente este estado latente de corrupção sem fim, encontrando uma bússula moral. E a política jurídica não pode fazer ouvidos moucos para a realidade que está encapotada por trás da elaboração das leis, a ponto de manter-se interessada apenas no tecnicismo do que recebe como aparato legislativo.

### **6.9 A Justiça Fiscal**

Vista também como um princípio, o termo justiça fiscal em sua concepção mais rigorosa e abrangente deve considerar as grandes decisões sobre a despesas pública: é o modo como o estado irá gastar os recursos que obtém. Evidentemente, o termo suscita uma pluralidade de sentidos. Um deles é o de justiça quantitativa, que é o modo como o estado por intermédio das leis distribuiu os encargos tributários entre as pessoas, criando assim várias categorias de contribuintes<sup>1108</sup>.

Fatalmente, o termo justiça principalmente na sua esfera social sempre estará interligado à questão dos direitos humanos. E como a tributação está associada aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, todos estes termos se aglutinam e devem caminhar em prol do bem-estar do ser humano. Neste seguimento, vale mencionar a proposta de justiça trazida por John Rawls<sup>1109</sup>, a qual consiste basicamente em dar solidez ao princípio da liberdade e ao princípio da equidade, este, também denominado princípio da diferença. Com relação ao princípio da liberdade há elevado apreço pelo tratamento igualitário aos indivíduos de uma sociedade. Já o princípio da igualdade é visto tendo por base a igualdade de oportunidades, de tal sorte que as diferenças sociais sejam levadas em consideração no oferecimento de benefícios aos menos favorecidos. Hoje, a

---

<sup>1107</sup> Qualquer habitante do mundo poderia imaginar como seria o futuro com um certo grau de certeza há poucos séculos. Para os atuais habitantes, projetar como estará o país daqui a cinquenta anos é um grande mistério. Como admoesta o sociólogo francês Marc Augé, há alguns séculos, o tempo era portador da esperança. Esperava-se, assim, calmamente o futuro, evolução, maturação, progresso, desenvolvimento - ou revolução. Já não é o caso. O futuro praticamente desapareceu. Um presente imóvel se abateu sobre o mundo, desfazendo o horizonte da história como os sinais das gerações (AUGÉ, Marc. *Para onde foi o futuro?* São Paulo: Papyrus. 2012).

<sup>1108</sup> John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 20 e 38.

<sup>1109</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 20 e 38.

justaposição de termos como diretos humanos, igualdade, capacidade contributiva e justiça levam a construção de uma conceituação de equidade fiscal.

A aplicação dos direitos fundamentais frente à cobrança tributária destaca-se no princípio mor da igualdade, que se orienta pela justiça, e tem em sua essência uma dupla finalidade: deve abranger tanto o direito material, como também o direito processual, de modo que possibilite a aplicação *uniforme* do direito material. Há que se ter não apenas *paper rules*, mas uma igualdade no resultado da tributação e no exercício de cobrança deste encargo por parte do estado. O princípio da igualdade não se decide somente na existência da norma, mas antes de tudo exige uma igualdade na aplicação do direito, de forma justa, e que venha unida com uma viável forma de reclamação junto às fazendas<sup>1110</sup>.

Há seguramente uma grande relevância jurídica para o contribuinte saber de forma simples e didática em que o estado gasta os recursos tributários coletados e de onde especificamente os retira. Toda fonte de custeio advirá prioritariamente dos encargos tributários ou já existentes ou que serão criados. No momento em que o estado criar um benefício fiscal, sem determinar a diminuição de uma despesa, ou comprovar que de outra ponta esta benesse se transforma em outras vantagens ao estado, alguém de outro lado estará a pagar para que outro alguém tenha privilégios não isonômicos. Há nesta concepção tratamentos tributários diferenciados com vantagens sociais, como é o caso da isenção de imposto de renda para pessoas de baixa renda. É um privilégio, mas na verdade, trata-se de um resgate de equilíbrio do sistema, a partir da isonomia, na célebre frase de tratar “*desigualmente os desiguais dentro de suas desigualdades*”<sup>1111</sup>, onde desigual é o diferente que precisa de um reajuste de proporções para readequar-se ao padrão mínimo, ou por vezes, em estados onde a economia é melhor, a um padrão mediano. Ao mandamento do princípio da igualdade deve ser adicionada de forma incondicional o *princípio da proibição do seu excesso*.

Por outro lado, dentro da justiça fiscal, o estado deve guardar conscientemente uma distância entre o contribuinte e a sua capacidade de pagar tributos, para preservar a sua imparcialidade perante a pessoa, independentemente da carga tributária suportada, a fim de não favorecer mais aos que pagam tributos em detrimento ao que pagam menos, com algum tipo de benefício específico, ou mesmo, conceder isenções tributárias sem critérios oportunos aos interesses da própria sociedade<sup>1112</sup>.

É preciso mais responsabilidade dos estados no controle da concessão de benesses fiscais muito comumente previstas sem critérios ou consequências positivas. O estado tem grande parte

<sup>1110</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 67-68.

<sup>1111</sup> Esta é uma frase do famoso jurista brasileiro Rui Barbosa, o qual nas palavras mais precisas dizia: “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhão 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*” (BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. p.26).

<sup>1112</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 96.



pelo desperdício do dinheiro privado que se tornou público, por conta de anistias tributárias desmedidas que acabam onerando o lado da balança não beneficiado.

Defende-se aqui que o mau gestor deve ser chamado como sujeito passivo da obrigação tributária que deixou de atrair pelas amortizações e refúgios fiscais ilegítimos<sup>1113</sup>. O favorecimento fiscal às empresas milionárias tem menos justiça que subvenções diretas às pessoas singulares em desvantagem social, frequentemente não alçada corretamente nos cálculos fiscais anuais.

Quem deseja examinar se foi respeitado ou ofendido o *princípio da igualdade*, precisa de um termo de comparação adequado a sua realidade, posto que este resulta da junção de outros princípios adequados à vivência de cada pessoa em sua nação. Torna-se assim um direito fundamental a avaliação dos limites da realidade frente a efetivação da justiça<sup>1114</sup>.

Os juristas que se denominam positivistas-tributários, que consideram impensável uma justiça tributária por princípios, deveriam tomar em consideração quantas guerras, revoltas, rebeliões e tumultos ocorreram no passado e ainda ocorrem pelo motivo de uma carga tributária injusta<sup>1115</sup>.

O estado de direito não se presta a ser ainda um mero estado mínimo que se limite por opção ao pequeno núcleo que o privado não poderia, ou não deveria produzir: a defesa, a justiça e a administração, ou apenas um mero estado-polícia, sem qualquer redistribuição de renda.

A sedutora simplicidade do estado mínimo acaba quando este mesmo estado precisa começar a produzir bens, divisíveis e com usos emulativos, ou comprar estes bens para distribuir gratuitamente ou a preço abaixo do custo de produção para a população, como a saúde e a educação. Assim, começa uma transferência lícita de riquezas entre o patrimônio dos contribuintes feita pelo estado. Ocorre que com a evolução da sociedade em vários níveis, torna-se inevitável o crescimento da complexidade desta distribuição, exigindo também, nas palavras de Saldanha Sanches, “*justiça na tributação e a justiça na distribuição*”<sup>1116</sup>.

A justiça fiscal também se verifica na repartição dos tributos entre as pessoas jurídicas de direito público, ou seja, entre a união, os estados, os municípios, distritos, freguesias, autarquias, de acordo com organização federativa de cada país. Não há critérios perfeitos de divisão, mas a disposição da receita precisa atender a critérios não políticos. É preciso verificar o verso e o anverso desta digressão. Os tributos num regime de economia capitalista são um preço pelo funcionamento da democracia, mas também um instrumento político essencial de justiça redistributiva.

<sup>1113</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 65.

<sup>1114</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 16.

<sup>1115</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 17.

<sup>1116</sup> Esta é uma frase do famoso jurista brasileiro Rui Barbosa, o qual nas palavras mais precisas dizia: “*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*” (BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. p.26).

O modelo para os estados atuais de justiça fiscal teve estar fundamentalmente plasmado no equilíbrio entre a competição e a cooperação. Neste mundo neodarwiniano, onde há um capitalismo exuberante, onde os fracos estão sendo eliminados, onde há uma obsessão com os números, onde se vê uma promessa ambígua de revolução digital, onde se começa a ver o crescimento das alterações genéticas em prol do mais perfeito, constata-se que nada é mais inevitável que o desenvolvimento. Neste grande contexto, é muito importante repensar a relação entre a busca da felicidade individual<sup>1117</sup> não necessariamente inacessível, e o eficiente funcionamento das sociedades modernas. Numa altura em que milhares de milhões de seres humanos correm as portas do mundo ocidental é, certamente, pela justiça fiscal na arrecadação, cobrança e boa distribuição de rendas que a busca pela melhor sociedade para os humanos pode começar<sup>1118</sup>.

A justiça fiscal não é só vista como sendo a forma que o estado aplica os recursos obtidos, mas bem de antemão, é vista como a forma como o estado adquire os recursos. Não é possível que dentro de um estado consolidado em direitos fundamentais mínimos, em exemplo, a única casa da família seja penhorada para quitar, dívidas fiscais de imposto de renda, com a justificativa de efetivação de outro direito fundamental de forma indireta, e muito precariamente, que seria o interesse público na arrecadação, sem qualquer informação sobre o direcionamento específico para onde exatamente este recurso com a venda do imóvel penhorado irá ser utilizado com tanto mais importância, que seja preciso desalojar um ser humano.

Como a cobrança de tributos não é, jamais, uma opção, a atuação do estado frente ao contribuinte pressupõe, contudo, o respeito na cobrança à barreiras principiológicas para evitar a ânsia arrecadatória do estado fiscal. Historicamente, o mundo veio de um caos fiscal, onde não havia nenhuma obrigação dos mandantes em cumprir preceitos de direitos fundamentais. O que certamente evidencia a evolução da sociedade é a possibilidade de discutir o tributo e fiscalizar o seu uso em prol do bem estar comum.

Resquícios de um tempo em que os tributos não precisam ser justificados ainda permeiam algumas legislações. As normas tributárias refletem, ao menos deveriam, o contorno social pretendido a cada país.

Sem fatos geradores não há tributação e quando a sociedade não produz não há receitas e consequentemente não há tributos, e não há aplicação dos recursos em prol da coletividade.

A economia está interligada aos tributos e consequentemente ao social. Partindo-se da ideia de que o estado se organiza para bem gerir seus tributos, a sua obtenção solidifica-se como necessário para a concretização do interesse da população.

---

<sup>1117</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 96

<sup>1118</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 65.

Não se dissocia a ideia de que a arrecadação tributária precisa estar completamente interligada com o direito financeiro e administrativo, propriamente, voltado para a aplicação da receita fiscal, tributária ou não tributária. Contudo, um fator imponente é que a obtenção da receita tem um objetivo. O estado não existe para fazer poupança, ainda que muitas vezes sejam necessários certos regimes de contingência. O erário deve estimar suas receitas consoante sua fixação de despesas. A cobrança dos tributos, objetos deste estudo, excluindo-se assim, valores advindos de relações contratuais, como em exemplo os royalties, aluguéis, multas.

Quando o estado tem a receita mas não tem a despesa o contribuinte estará em estado de desvantagem na medida que se privará de parte de sua propriedade privada, para engordar desnecessariamente os cofres públicos. Num mundo perfeito a conta fecha, mas não é o que revela a realidade. Numa organização em meta, o estado arrecadará, coerentemente e exatamente, o que gastará. Mas essa é uma matemática utópica, considerando que o poder público se depara frequentemente, com mais despesas do que receitas, e para equilibrar as contas, trabalha com o aumento dos tributos, ou a diminuição de vantagens sociais. Notadamente, é uma consequência normal para que o orçamento se adeque, promover o aumento de tributos. Contudo, a medida cientificamente, mais ajustada pode ser a diminuição de gastos em alguns setores que causem menos impacto social.

Extraíndo-se os problemas de grande porte, como epidemias, guerras, catástrofes, numa rotatividade planejada da economia, desajustes financeiros são aguardados por isso existem as diretrizes orçamentárias para cooptar salvaguardas para os momentos de intempéries. Conquanto a gestão pública não seja corrupta ou incompetente, a exigência de tributos para o ajuste fiscal, exigindo sobremaneira da população, recursos para a manutenção do grande Leviatã, leva a falsa premissa de que tal ato conforta-se na sedimentação do interesse público.

Mas o que na verdade ocorre, é a sublimação da dignidade do contribuinte. Os tributos, não há dúvida, servem como regulação da economia, desde que no interesse da população. Ocorre que dificilmente, os ajustes fiscais e econômicos em um país são feitos se prejudicarem certos grupos econômicos especiais, delimitados por cada governo.

O contribuinte tem o direito constitucional a boa gestão tributária, a máxima competência no trato da *res publica*, na organização da arrecadação de forma condizente com as possibilidades sociais. A necessidade social está obviamente interligada à possibilidade social, e ambas com a política fiscal. E aqui junto com a justiça fiscal nasce a dignidade tributária, compreendida como cobrar o que é viável, associando-se a necessidade com a possibilidade, dentro de um sistema de cobrança embasado nos direitos fundamentais.

Para que a justiça fiscal se efetive, há que se ter como um pequeno reino, dentro do grande reino da justiça, a aplicação do *princípio da capacidade contributiva*, com foco no contribuinte de

hoje. Elevado a *status* de direito fundamental na maioria das constituições, em destaque de Brasil e Portugal, após perpassar pela roupagem do *princípio da capitação*, e posteriormente pelo *princípio da equivalência*, o princípio da capacidade contributiva é adequado a todos os tributos, inclusive aos dirigistas. Não há que se perguntar o que o estado fez ou fará para o indivíduo, mas o que a pessoa pode fazer para o estado<sup>1119</sup>. Tal princípio muito se harmoniza com o estado dito social. Por outro lado, ninguém desejar ser onerado de forma mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas, nem por um estado que, *expressis verbis*, esteja ancorado em deformidades morais históricas quase incorrigíveis.

O princípio da capacidade contributiva é um princípio que proporciona como critério de sua aplicação a premissa de que cada qual deva pagar os tributos, de acordo com sua possibilidade, desde que não atinja o *mínimo existencial* e não afete as obrigações *privadas inevitáveis* pois nestas condições não há capacidade tributária<sup>1120</sup>. Seu alcance é indeterminado, pois não se sabe exatamente quantas pessoas serão enquadradas, mas não é indeterminável, de modo que a legislação deve indicar a partir de que momento, dentro da realidade da nação, considera-se uma pessoa capaz a ser sujeito passivo de uma obrigação tributária diante da sua renda, patrimônio, produção, consumo e investimentos. O direito de escolher entre várias consequências jurídicas não é conciliável com a imposição uniforme segundo o princípio da capacidade contributiva, diante da justiça fiscal (o que engloba os temas de planejamento tributário, diante de um complexo sistema tributário, e os herméticos meios de defesas dos contribuintes).

O sensível é compreender a capacidade contributiva real e não uma capacidade contributiva apenas potencial<sup>1121</sup>. Não é a aparência de riqueza que deve ser medida, mas a verdadeira vida da pessoa, cujos parâmetros de aferição precisam estar com justeza indicados no direito positivo. “*Tu tens, logo, tu podes*” não é um preceito condizente com a primazia da realidade, posto que não é a receita e a riqueza de determinam a existência de um lucro ou excedente a ser tributado, mas todas as circunstâncias sociais. Querer coletar de onde nada existe ou de onde nada sobra não é justo e nem inteligente, pois é preciso um mínimo de liquidez. Daí a impossibilidade de se falar em estado social e estado mínimo de forma antagônica. De mais a mais, o princípio da capacidade contributiva tem somente uma resposta aos limites de tributação, na porquanto deseje manter-se a longo prazo a capacidade contributiva da pessoa<sup>1122</sup>.

Outro item a não ser olvidado, é que para se alcançar a justiça tributária nas cobranças, o estado precisa ser rígido com os sonegadores, exponencialmente mais do que com os inadimplentes declarados. E embora a ocultação tributária seja punível, raramente se vê nas legislações punições

<sup>1119</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 20.

<sup>1120</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 21.

<sup>1121</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 22.

<sup>1122</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 49.

para a dissipação sem dolo de recursos fiscais, por conta de uma seletivização de orçamento equivocada. Há uma convivência entre a complexidade do sistema e a inoperância estatal não austera. O estado, que exige de seus cidadãos uma moral tributária impecável, e faz valer isso com duras sanções, é comumente iníquo, indulgente, e perdulário<sup>1123</sup>.

A desfaçatez na utilização despuddorada dos recursos públicos suadamente extraídos do contribuinte é fruto de estados onde as despesas não são bem arquitetadas, e onde as tarefas sociais são estipuladas de forma *erroneamente ilimitadas*. O desperdício do dinheiro público advindo de planejamentos falidos, ações imprudentes e inconstitucionais, investimentos errados, aquisições falhas, projetos sem sentido, obras superfaturadas, patrocínios de partidos políticos, hipertrofias burocráticas, subvenções tributárias inoportunas, má gestão, malbaratamento da *res pública*, descasos financeiros, favoritismo à certos grupos, nepotismos, incompetência, corrupção, ausência de responsabilidades, controles emperrados, todos estes fatores dissipam os tributos dos contribuintes de maneira generosa e contra a justiça que se espera quando se está diante de um ordenamento jurídico com direitos fundamentais planejados<sup>1124</sup>.

Candidatos a cargos eletivos públicos credenciam-se junto aos eleitores, como precursores de projetos com promessas de prestações públicas sociais ilimitadas. Alimentam as pessoas com uma visão de prestações gratuitas sociais, sem informar que serão às custas dos contribuintes. Normalmente, tais políticos se tornam tão amados, que seus eleitores decidem o resultado das eleições, engendrando conseqüentemente a necessidade pelo aumento dos recursos públicos de maneira imprecisa e exacerbada<sup>1125</sup>. O pior, é que quando eleitos aprovam legislações para o aumento da carga tributária, sob um falso manto de socioestabilidade, a qual nunca vem a acontecer, pois os recursos arrecadados tomam fins diversos em prol da manutenção de um poder econômico desigual, gerido pela corrupção.

O sistema jurídico tributário é uma construção mental fundada em outros princípios coerentemente refletidos, e levados às últimas conseqüências. Países que tem mais dinheiro preocupam-se mais, como fato de justiça fiscal, em fazer o contribuinte entender com clareza que o tributo não implica em efeitos desgravatórios ou favoráveis, posto que faz parte do ciclo econômico<sup>1126</sup>. Em contrapartida, países mais pobres preocupam-se ainda em convencer o contribuinte de que o tributo não é um ato de expropriação, nem de limitação à liberdade, nem uma intervenção desmedida na propriedade, mas de organização. E por motivo dos direitos

<sup>1123</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 97-98.

<sup>1124</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 96 e p. 97.

<sup>1125</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p.45.

<sup>1126</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 42.

fundamentais, deve existir um mínimo ético fiscal à sociedade pluralista seja por parte do estado, seja por parte do contribuinte<sup>1127</sup>.

### **6.10 A Execução Fiscal e Outros Exemplos Estrangeiros**

Na Holanda<sup>1128</sup>, em exemplo, seu ordenamento jurídico estabelece princípios fundamentais para o processo de cobrança fiscal, muito parecidos com os de Brasil e Portugal, quais são: o contraditório, o devido processo legal, o direito a audiência, o direito a publicidade, o direito a um tribunal independente e imparcial, o direito a um prazo razoável, o direito de apresentar razões. Desde o ano de 2005 há tribunais especializados em matéria tributária. Antes de socorrer-se a um juiz, é preciso apresentar a objeção administrativamente, num prazo de seis semanas, a qual poderá ser encaminhada pelo correio. Esta reclamação deverá conter requisitos formais, como a identificação do contribuinte e endereço, e poderá vir em língua estrangeira, desde que com tradução oficial. Deverá ter também requisitos materiais, com a apresentação das razões da impugnação. Após, o contribuinte terá o direito de ser chamado e ouvido pessoalmente pelo inspetor fiscal responsável. A decisão também deve ser dada em seis semanas por parte da autoridade competente, e deve ser fundamentada. Um fato curioso é a possibilidade do contribuinte solicitar um reembolso de custas de uma parte de suas despesas com assessoria jurídica, despesas de viagem e custos de tempo perdido na discussão do tributo, no caso de realmente indevido. Se o procedimento fiscal demorar mais de seis meses, o inspetor a requerimento do contribuinte poderá lhe pagar uma indenização de 500 (quinhentos) euros. O contribuinte na Holanda tem o direito a apresentar um recurso para um Tribunal Administrativo. Tanto o recurso quanto a reclamação devem pagar taxas fixas para sua interposição<sup>1129</sup>.

Na França, em outro exemplo, o modelo baseia-se na crença de que o recolhimento de tributos pelo contribuinte deve ser voluntário e espontâneo. A ideia aproxima-se do *voluntary compliance* do sistema norte-americano. A negativa do recolhimento suscita atuação enérgica do fisco. A execução fiscal administrativa do direito francês funda-se em títulos executivos confeccionados pela administração, e que espelham a pretensão do fisco, qualificada como líquida e certa. A aludida presunção, a exemplo do que ocorre em todas as legislações e modelos, é passível de discussão, não formaliza premissa de validade absoluta. A substancialização da presunção *iuris tantum* é característica dos documentos fiscais que ensejam a atuação executiva do fisco, de modo generalizado, do ponto de vista do direito comparado.

<sup>1127</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 14.

<sup>1128</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 16.

<sup>1129</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 17.

De acordo com o *Livre des procédures fiscales* – LPF - os funcionários do fisco francês devem prestar caução para posse e exercício nos cargos de fiscalização e de gerência de questões tributárias. Na impossibilidade da entrega de caução, o fiscal adere a uma caixa de assistência mútua (*Association Française de Cautionnement Mutuel*) para a garantia de suas ações para com o estado.

Neste espaço, a jurisdição administrativa é a grande peculiaridade do modelo normativo francês. É em âmbito administrativo que se apreciam as causas tributárias e, em especial, matérias de execução fiscal. Tem-se na base um conjunto de setores da Administração que cuidam das tensões entre Administração e administrados em primeira instância, os órgãos de Contencioso Administrativo (*Contentieux Administratifs*). A legislação francesa prescreve ainda um rol de documentos que detém condição de instruir a execução fiscal (*titres exécutoires*): 1) ordens administrativas (*arrêts, états*), 2) certidões indicativas de dívida fiscal (*roles*), 3) avisos de cobrança (*avis de mise en recouvrement*), e 4) determinação de ente público para a cobrança de receita de que é titular (*titres de perception ou de recettes*)<sup>1130</sup>.

No direito processual tributário administrativo francês há diferentes procedimentos para as diversas modalidades de tributos. Tem-se a previsão específica, no que toca aos procedimentos de cobrança relativos a algumas taxas. Por exemplo, em relação a uma taxa de fiscalização de construção urbana, a administração emite documento dando conta do débito, em desfavor do contribuinte. O referido documento é conhecido como título de receita individual ou coletiva (*titre de recette individuel ou collectif*), confeccionado pelo responsável pela repartição que outorga licenças para construção. Os agentes da administração, devidamente habilitados, e que exercem funções semelhantes às desempenhadas pelo oficial de justiça do direito brasileiro, implementam atos de constrição de bens na execução fiscal administrativa francesa. As impugnações às execuções fiscais administrativas devem ser endereçadas à repartição na qual seja lotado o agente fiscal que tenha tomado as medidas preliminares de coerção. O executado pode se manifestar, primeiramente, a respeito da regularidade dos atos implementados pela administração, do ponto de vista formal, e no que toca ao processo de execução fiscal. Pode, ainda, contestar aspectos substanciais, a exemplo da inexistência da obrigação, do montante cobrado, ou qualquer outra circunstância específica ligada ao lançamento ou cálculo do tributo que a Administração exige.

Nas terras francesas os direitos de defesa do contribuinte, seja na fase administrativa, seja na fase judicial, são representados basicamente por apenas dois princípios: o princípio do contraditório, visto como o direito de defesa, e o princípio da motivação dos atos administrativos. Não há na legislação fiscal nenhuma menção à questões sobre “dignidade” do contribuinte. A tutela ao contribuinte é na esteira do seu direito de manifestação, e da exigência do estado fundamentar seus

<sup>1130</sup> SANCHES, José Luiz Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p. 15.

atos. O art. 200 R\*200-2 do *Livre des procédures fiscales* – LPF da França<sup>1131</sup> estabelece que o contribuinte não pode reclamar no tribunal administrativo assuntos os quais não tenha discutido anteriormente, administrativamente, com a própria autoridade fiscal. Num primeiro momento, este regramento parece impedir que as matérias fiscais sejam devolvidas ao poder judiciário, ferindo assim próprios princípios de cunho constitucional francês. Contudo, quando se verifica que a estrutura os inúmeros instrumentos de notificação prévia e acesso às defesas administrativas antes do lançamento tributário, constata-se a razoabilidade e proporcionalidade da norma. As causas onde a administração pública figura como parte são julgadas por uma especial jurisdição administrativa, formada pelos próprios órgãos da administração pública e tem em seu ápice o Conselho de Estado, sendo assim insindicáveis pela jurisdição judiciária.

No caso da execução fiscal (*contentieux du recouvrement forcé*), a administração fiscal não é um credor ordinário, de modo que não precisa recorrer à jurisdição judiciária para cobrar seus débitos, pois o ato de imposição fiscal é auto executório. Portanto, observa-se na França um procedimento de cobrança inteiramente administrativo. O procedimento de cobrança é regido pelo *Livre des procédures fiscales* – LPF e tramita em geral por algum dos órgãos fiscais franceses, quais são: *Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects (DGDDI)*, competente para gestão de tributos aduaneiros e sobre valor agregado; e a *Direction Générale de Finances Publiques (DGFIP)* competente para gestão de tributos diretos, como o imposto sobre a renda e sobre sociedades, além de gerenciar as demais exigências tributárias<sup>1132</sup>.

A cobrança amigável se dá pela emissão de diversos avisos pela administração ao contribuinte (*avis de mise en recouvrement, avis d'imposition, lettre de rappel, mise en demeure e dernier avis avant poursuites*). Apenas após a emissão do *dernier avis avant poursuites* é que são procedidos atos de constrição do patrimônio do contribuinte, realizados diretamente pelo agente fiscal responsável. Os procedimentos de cobrança fiscal podem variar, dependendo do tributo a ser cobrado, mas em geral é facultada uma defesa administrativa apresentada em até 15 (quinze) dias da notificação do ato de lançamento, com direito a recurso para órgãos administrativos superiores, condicionado ao depósito recursal de 10% (dez por cento) do valor devido.

---

<sup>1131</sup> A felicidade artificial é aquela que não combina com os fatos da própria vida. O filósofo israelense Yuval Harari destaca que até agora a busca da humanidade pela felicidade não foi muito bem-sucedida. As pessoas hoje estão muito mais poderosas do que em qualquer outra época, certamente tem-se uma vida mais confortável do que no passado, mas é duvidoso que sejam muito mais felizes do que os seus antepassados. Aparentemente, não é fácil traduzir o poder em felicidade. Uma explicação é que a felicidade depende menos de condições objetivas e mais das próprias expectativas, as quais, no entanto, tendem a adaptar-se às condições. Quando as coisas melhoram, as expectativas aumentam e, conseqüentemente, mesmo melhorias drásticas nas condições podem deixar os indivíduos tão insatisfeitos como antes (HARARI, Yuval Noah. Entrevista. Disponível em: <<https://www.dn.pt/artes/interior/yuval-harari-nao-sabemos-o-que-ensinar-aos-jovens-pela-primeira-vez-na-historia-8486526.html>> Acesso em 27 de maio de 2017).

<sup>1132</sup> COHEN, Daniel. *Homo economicus, profete (égaré) des temps nouveaux*. France: Albin Michel, 2012.



Na Alemanha, em exemplo, o processo de execução fiscal é denominado *Vollstreckung* e apresenta-se inteiramente administrativo, procedendo-se no âmbito da AT dos estados-membros ou do ente federal, regulamentado pelo Código Fiscal (*Abgabenordnung* – AO). Joachim Lang e Klaus Tipke<sup>1133</sup> destacam que na Alemanha a lei confere ao agente fiscal um largo poder discricionário na decisão sobre a extensão e o objeto sobre o qual recairá a execução. Por força desse poder discricionário conferido às chamadas autoridades executoras (*Vollziehungsbeamte*), é possível o controle de seus atos tendo como parâmetro o princípio da proporcionalidade, o qual veda a proibição de excesso nos atos administrativos.

A defesa do contribuinte nos moldes alemães, por exemplo, ocorre tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial. O processo administrativo fiscal alemão, no qual é exercida a defesa administrativa, tem três peculiaridades em relação ao processo judicial, conforme expõe Joachim Lang e Klaus Tipke:<sup>1134</sup> a) decisão vinculada a dispositivos administrativos; b) ausência de adstrição ao pedido recursal, pois avalia-se integralmente a legalidade do caso; c) configuração da defesa inicial como mero impulso, sendo a decisão final de interesse público. O processo administrativo não se destina somente à proteção jurídica individual do contribuinte, mas também ao autocontrole da Administração e ao desencargo dos tribunais fiscais. Além da defesa no âmbito da própria Administração, o contribuinte pode impugnar atos perante um ramo especial da justiça administrativa alemã: a chamada justiça fiscal. Esta é formada por tribunais fiscais federais e estaduais na primeira instância e tem como órgão de cúpula o Tribunal Fiscal Federal Alemão (*Bundesfinanzhof* – BFH). A impugnação utilizada como defesa em execuções fiscais em geral é a ação declaratória positiva ou negativa de relação jurídica e a ação anulatória de ato administrativo, ambas previstas no § 41 da Lei dos Tribunais Fiscais (*Finanzgerichtsordnung* – FGO), ou seja, uma ação de conhecimento.

### ***6.11 O Poder Vinculado do Estado para Cobrar e a Não-Discricionariedade***

A cobrança dos tributos resulta de uma ordem constitucional, criando assim uma relação jurídica obrigacional entre o estado e contribuinte. O advento do estado de direito prejudicou a configuração dos tributos em termos não relacionais, passando os mesmos a serem concebidos como uma obrigação jurídica. O imposto em si deve ser assumido como um vínculo jurídico através do qual um sujeito resulta adstrito à realização de uma prestação perante o estado, constituído mediante a verificação de um fato tributário previsto em normas jurídicas fiscais como relevante para esse efeito. A adoção da relação jurídica fiscal e sua configuração em termos complexos

<sup>1133</sup> LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. v. 3. 18. ed. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2014. p.408.

<sup>1134</sup> LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. v. 3. 18. ed. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2014. p. 456.

constitui pressuposto inultrapassável da compreensão da realidade fiscal, independentemente de qualquer intervenção administrativa, mormente, antes da produção de qualquer ato administrativo como de liquidação<sup>1135</sup>.

A exigência tributária está atrelada ao chamado poder vinculado do estado, ou seja, aquele poder-dever que a lei confere à administração pública para a prática de atos de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários para a sua execução. O *poder* tem para o agente público o significado de *dever* para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de que quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo. Por sua vez, é insuscetível de renúncia, pois tal atitude importaria em fazer liberalidades com o direito público, e o poder público não, e nem pode ser, instrumento de cortesias administrativas. Pouca ou nenhuma liberdade há sobre o administrador público para deixar de praticar atos de sua competência legal. Trata-se de uma obrigação de atuar, desde que se apresente o ensejo de exercitá-lo em prol do bem estar de todos<sup>1136</sup>.

O poder vinculado está completamente interligado ao princípio da legalidade que impõem ao administrador o dever de observar fielmente a legislação. Tal poder restringe-se, muitas vezes, a somente praticar o ato em todas as suas minúcias, especificadas na legislação. Omitindo-se ou diversificando a substância do ato, ou seus motivos, ou finalidade, tempo, forma ou modos, o ato será inválido. Os elementos inteiramente afetos ao poder vinculado serão sempre a competência, a finalidade e a forma do ato administrativo<sup>1137</sup>.

Diante do exposto, percebe-se que o ajuizamento de uma execução fiscal está interligado ao poder vinculado do administrador, e não a sua discricionariedade. Interliga-se também o poder vinculado ao princípio do interesse público, e sendo por alguns também chamado de poder de império, como império do postulado da legalidade, e não propriamente da soberania estatal, sobre os particulares. Esta imperatividade consiste em que os atos da administração se impõem aos terceiros, independentemente de sua concordância. Obtempera-se que a concordância já adveio previamente, por intermédio da legislação, acordada pelos representantes da coletividade, que dão os poderes a administração, para atuar em nome do estado.

A imperatividade dos estados é vista com muitos anacronismos. A partir da década de 1990, evidenciado pelos discursos e práticas de direitos humanos, intervenção humanitária, ocupação transformadora e regime de sanções orientado pelas nações unidas que listas negras presumem terroristas, apresenta-se uma necessidade de transformação no direito internacional e na política, dando-se importância continuada a uma igualdade soberana. A autora defende a *teoria de uma ordem mundial dualista* que inclui uma sociedade internacional de estados, uma comunidade

<sup>1135</sup> SILVA, Hugo Flores da. *Privatização do sistema de gestão fiscal*. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p.570-571.

<sup>1136</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29.ed. São Paulo; Malheiros, 2004. p. 104-105.

<sup>1137</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29.ed. São Paulo; Malheiros, 2004. p. 115-116.

política global na qual os direitos humanos e as instituições de governança global que possa afeitar o direito, as políticas e a cultura política dos estados soberanos. Esta teoria defende a constitucionalização destas instituições globais, no quadro do pluralismo constitucional. Em tempos como os atuais em que políticos corruptos desviam recursos fiscais para países considerados paraísos fiscais, a existência de uma “*sala de justiça*” mundial e institucionalizada não é uma afronta à soberania dos países, mas uma forma de começar a garantir a defesa dos direitos fundamentais de toda a sociedade<sup>1138</sup>.

A imperatividade estatal de hoje é chamada de “*Poder Extroverso*”, que segundo as lições de configuram o poder que permite ao estado editar normas que interfiram unilateralmente na vida de uma pessoa. Traduz-se esta supremacia de interesse público na autoexecutoriedade de seus atos. A incorreta utilização desta prerrogativa pode ser judicialmente corrigida, de forma preventiva ou repressiva, por intermédio de vários expedientes processuais, alguns de índole constitucional<sup>1139</sup>.

A administração pública desempenha são funções, desincumbidas pelo manejo de poderes, sem os quais não teria o estado como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. A tônica do interesse público reside mais na ideia de dever do que de poder. Onde há função pública não há autonomia de vontade, nem autodeterminação da finalidade a ser encontrada, nem a comparação de interesses próprios ou de terceiros. Há adstrição sempre de uma finalidade previamente estabelecida em e submissão à vontade do escopo pré-traçado na constituição de bem curar um interesse alheio, que no caso é o interesse público, ou seja, da coletividade, e não da entidade governamental em si mesma considerada.

Assim, a fiscalização tributária é discricionária, mas exigir o crédito devidamente lançado é uma atividade legal e obrigatória, onde não há margem para se falar em discricionariedade administrativa. A cobrança dos tributos com o uso do expediente da ação de execução fiscal, seja em seu viés mais administrativo como em Portugal, ou todo judicial, como no Brasil, decorre de uma obrigação do administrador, vinculada pela legislação e pela própria constituição.

Em suma, atividade estatal de gestão tributária, baseada severamente no princípio da igualdade, engloba os terrenos da instituição, fiscalização e da cobrança. Os “*súditos do estado*” estão sujeitos as ações de averiguação tributária em todos os seus aspectos. Não se trata, de autoritarismo, mas dos desdobramentos inafastáveis do dever que a lei atribui aos agentes da Administração, inerentes ao princípio da “supremacia do interesse público ao do particular”. A expressão “*supremacia*” pode ser hoje de inconsistência temporal para o direito administrativo, mas para o direito tributário, não há resposta simples, uma vez que tal expressão é tão velha quanto o próprio poder jurídico de exigir o tributo. Exige-se pela supremacia de algum interesse, hoje não do

<sup>1138</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 96 e p. 97.

<sup>1139</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p.45.

monarca, mas da coletividade. O depoimento histórico aponta sempre para um abuso do estado na cobrança tributária, violando certos direitos de cidadania. Por tal, a constituição e os direitos fundamentais hospedam o conteúdo protetor ao contribuinte, firmando critérios seguros para a delimitação desta supremacia do interesse público na cobrança dos tributos, fortalecendo os direitos individuais, e impedindo grosseiros atentados à ordem jurídica nacional<sup>1140</sup>.

### ***6.12 O Princípio da Supremacia do Interesse Público no Brasil***

O princípio da “*supremacia do interesse público*” possui muitos corriqueiros sinônimos. Curiosamente, este princípio, com esta nomenclatura, não se encontra textualmente na CRFB/88. Mas é certo que está esculpido na alma e na interpretação da constituição, como um princípio onipresente indiretamente em todos os atos da administração pública, muitas vezes, na forma de outras expressões, desde que correta sua interpretação.

A expressão supremacia, contudo, não está atrelada como muitos podem pensar, a uma soberania desnivelada, ou a um autoritarismo exacerbado por parte da administração. A expressão “supremacia” refere-se à finalidade de todos os atos da administração pública. A Lei Federal 9784/99, em seu art. 2º admoesta que a administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Isso significa dizer que sempre existiram nos contratos entre públicos e privados, que sejam de interesse público, cláusulas exorbitantes em favor da administração pública.

A primazia do interesse público sobre o interesse privado é inerente à atuação estatal, uma vez que a administração pública não pode dispor nem renunciar a interesses e poderes que a legislação lhe deu para a tutela, pois ela não é a verdadeira titular do interesse público, mas sim o estado, como representantes de toda coletividade. Este princípio visa interpretar a norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, equilibrando privilégios estatais e direitos individuais<sup>1141</sup>.

Em exemplo a citar, o STJ ao julgar no ano de 2014 o Recurso Especial 1373292<sup>1142</sup>, em regime de recurso representativo da controvérsia, ou seja, vinculativo, Tema 639, aduziu que em se tratando de qualquer contrato onde a administração pública é parte, não existe isonomia perfeita, já que todos os contratos por ela celebrados, inclusive os de natureza de direito privado, sofrem as derrogações próprias das normas publicistas.

<sup>1140</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 42.

<sup>1141</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012. p. 14.

<sup>1142</sup> R.E.C.C. Niessen e R.M.P.G. Niessen-Cobben. *Inleiding belastingrecht*. Boom fiscale uitgevers: Haia, 2012. p. 201.

O interesse público é um princípio fatiado em interesses primários e interesses secundários do estado, já a supremacia do interesse público sobre o privado faz parte do conteúdo do regime jurídico-administrativo, em conjunto com a indisponibilidade pela administração dos interesses públicos. O interesse público primário é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do estado, como representante do corpo social. Já, o interesse público secundário é aquele que atina tão-só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa<sup>1143</sup>.

O historiador Peter Burke<sup>1144</sup> observou em suas pesquisas que a distinção entre o público e o privado não se faz do mesmo modo e não tem a mesma importância em diferentes culturas. A esfera pública pode ser temporária ou conjuntural, quando em determinada época se debate de forma exacerbada o tema, após algum acontecimento incomum. E pode ser também permanente ou estrutural, quando existe desde sempre, sob o olhar crítico e perene do povo.

Com efeito, por exercerem função, os sujeitos humanos que representam a administração pública têm que buscar o atendimento do interesse da coletividade, e não o interesse exclusivo de seu próprio organismo *qua tale* considerado, e muito menos dos próprios representantes estatais. Na concepção de função, o *dever* que é predominante, visto que o *poder* a ele ligado cumprem um papel instrumental de auxílio, visto que estes não comparecem além da medida necessária para o suprimento da finalidade que os justifica. Em suma, os poderes da administração somente existirão na extensão e na intensidade proporcionais ao que seja irrecusavelmente requerido para o atendimento do escopo legal a que estão vinculados. Todo excesso, em qualquer sentido, será um extravasamento de sua configuração jurídica, ou seja, será um abuso, que deverá ser fulminado quando a requerimento do interessado, pelo poder judiciário<sup>1145</sup>.

A supremacia do interesse público não é antônima da diminuição de interesse privado, e nem é o particular obrigado a aplicar este princípio em sua vida, no que tange as suas relações privadas, e também nas suas relações com o estado. É um princípio exclusivo da administração pública. Não se espera que o administrado faça sacrifícios individuais simplesmente por amor à pátria, como heróis, ou ao interesse público. Contudo, se precisar fazê-lo de forma particular, certamente, de forma obrigatória, haverá de ser posteriormente indenizado pelo estado.

Ergue-se como fator de discussão a divisão entre os administrados dos atos de interesse público, ou seja, das situações em que a coletividade, em que todos deverão trabalhar em prol do interesse público. Esse “*todos*” é a coletividade que no fim das contas forma o estado. Assim,

<sup>1143</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.88.

<sup>1144</sup> BURKE, Peter. *O historiador como colonista*. Tradução de Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009. p. 74.

<sup>1145</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.88.

consequentemente, nunca visão reducionista, o interesse do estado é o interesse de todos, e que não destrua ninguém. Abdica-se de uma parcela da individualidade, em prol do bem-estar próprio e de todos.

Interligado ao princípio da supremacia do interesse público tem-se como sua característica o subprincípio da indisponibilidade do interesse público, cujo cuidado é necessário para a valorização do primeiro. Eventual omissão do estado em adotar as medidas que seriam cabíveis para se opor à uma cobrança tributária se substancializa em um ilícito pelo desrespeito ao princípio da indisponibilidade do interesse público, o que anularia a carga de eficácia da supremacia deste mesmo interesse público

A soberania do princípio do interesse público e de sua indisponibilidade não são absolutos, pois admitem uma porção de relatividade advinda prioritariamente do princípio da economicidade. Em exemplo, nas execuções fiscais o estado poderá deixar de cobrar tributos quando seu valor seja inferior ao próprio valor da dívida. A administração pública não é titular do interesse público, mas é sua representante direta e em seu benefício.

Todas as questões apresentadas pelo fisco judicialmente sempre merecem consideração, tendo em vista o princípio da indisponibilidade do interesse público, que impede o julgamento por presunção em desfavor dos entes públicos

A execução fiscal por seu turno visa satisfazer o estado, que representa cada pessoa que compõem o corpo social. Seja uma criança, um idoso, um incapaz, alguém em situação de vulnerabilidade social, ou até mesmo um nacional em terra estrangeira todos, absolutamente todos formam o corpo estatal.

No instante em que um indivíduo não paga seus compromissos para com o estado, passa a estar em dívida com toda a sociedade. O dinheiro é um bem público, de uso especial, que o estado utiliza para o cumprimento das metas constitucionais, mesmo quando programáticas. Tais metas são criadas pela própria sociedade, de modo que o estado ao buscar os tributos inadimplidos, nada mais faz, que cumprir o contrato social firmado entre as próprias pessoas, de ajudarem a construir uma coalisão estrutural, chamada de estado.

Sem atalhos, a execução fiscal é, efetivamente, a busca eminente de um bem que foi sonegado ao estado. Não há discricionariedade, por exemplo, para o servidor responsável pela recomposição forçada do erário. O servidor, certamente servidores, pois a estrutura de cobrança nunca é individual, a quem a lei atribuía esta obrigação de realizar o lançamento tributário, e todos os trâmites posteriores, como notificação, inscrição em dívida ativa, protesto (este, um ato discricionário) e por fim, o ajuizamento, realiza este trabalho sem margem de oportunidade, ou conveniência, critérios que embasam o poder discricionário. Por tratar-se de uma atividade plenamente vinculada, a constituição do tributo e sua cobrança não pode ser renunciada, sob pena

de se renunciar assim ao próprio interesse público. A administração não pode se afastar deste poder-dever da cobrança, sob pena do agente que deu causa a omissão responder penalmente, civilmente e administrativamente, e de forma cumulativa.

Na esteira de que a execução fiscal é um instrumento contra um particular para se atingir o interesse público, tem-se a vetusta ideia, de que o “*todo*” vem antes das partes, remontando a Aristóteles, o primado do termo público, que resultaria na contraposição do interesse coletivo ao individual e na necessária subordinação, até a eventual supressão do segundo pelo primeiro, bem como na irredutibilidade do bem comum à soma dos bens individuais<sup>1146</sup>.

Disso resulta o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, um dos alicerces do direito público. Como dito, não há, entretanto, uma norma constitucional no Brasil expressa que albergue tal princípio, mas sua consolidação decorre, todavia, de uma tese antiga e praticamente universal, segundo a qual se deve conferir prevalência ao coletivo sobre o individual. A expressão supremacia do interesse público exsurge associada a outros termos similares, como interesse geral, interesse difuso, interesse coletivo, utilidade pública, necessidade pública, identificando-se com a ideia de bem comum, revestido de aspectos axiológicos na medida em que se preocupe com a dignidade do ser humana<sup>1147</sup>.

Não obstante, tangencia-se que esta clássica dicotomia entre o interesse público sendo a antítese do interesse privado, normalmente existente em todos os países de tradição romana do direito, certamente está muito equivocada. Ao tomar decisões na suposta defesa do interesse público, nem sempre os governantes fazem o melhor para a coletividade. Muitas políticas econômicas e sociais são ruinosas, guerras são declaradas, desastres fiscais se sucedem, decisões equivocadas que causam o malbaratamento dos recursos públicos e outras tantas ações daninhas não raramente, contrapõem governantes e governados, estado e indivíduos. Dessa realidade, pode-se declarar a existência de um interesse público primário, que seria o interesse real do bem-estar geral, o próprio interesse social, e um interesse público secundário, evidenciado nas específicas e discricionárias decisões dos governantes, pautadas em elementos volitivos distantes do interesse de todos<sup>1148</sup>.

Situados numa posição intermediária entre interesse público e interesse privado, tipificam-se os interesses de natureza *transindividuais*, os quais são aqueles compartilhados por grupos, classes ou categorias de pessoas, excedendo o interesse estritamente individual, mas não constituindo propriamente um interesse público. Notadamente, são vistos nas ações civis públicas que visam atender à necessidade de um grupo de lesados, evitando-se decisões contraditórias e mais

<sup>1146</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 31.

<sup>1147</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 32.

<sup>1148</sup> MAZZILLI, Hugo Nigro. *A defesa dos interesses difusos em juízo*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.74.

eficientes. Os “*interesses coletivos*”, em sentido estrito, são os interesses de um grupo determinado ou determinável de pessoas, reunidas na busca de uma relação jurídica básica comum. Sua natureza também é indivisível, e distinguem-se pela origem da lesão, advinda de uma relação eminentemente jurídica e não de fato. Os “*interesses individuais homogêneos*”, por sua vez, são aqueles, mais específicos, em que se reconhece um grupo determinado ou determinável de pessoas que compartilha um prejuízo divisível, de origem comum, ou seja, tanto de uma situação de fato, como de uma relação jurídica. Quando os grupos que compartilham certo direito defendido são indetermináveis, tem-se os chamados “*interesses difusos*”. Nesta seara, o direito em si tem uma natureza indivisível, e nem sempre são interesses compartilhados por toda coletividade, ou mesmo comungados pelo estado governante. Aqui incluem-se os conflitos de interesse entre o estado e os contribuintes, cuja origem não é apenas uma relação jurídica, mas também uma situação de fato<sup>1149</sup>.

O interesse social e o geral estão relacionados com a coletividade, enquanto o interesse público mantém ligação com o estado, ao qual cabe não somente a ordenação normativa deste interesse público, mas também a soberana indicação do seu conteúdo. O interesse público constitui o interesse de que todos compartilham. A finalidade dos atos administrativos deve vir informada pelo interesse público, expressão que evoca imediatamente a figura do estado e, mediatamente, aqueles interesses que o estado escolheu como os mais relevantes por constituírem os valores prevaletentes da sociedade.

Há uma aproximação terminológica entre interesse público e interesse geral. O interesse público é na essência a soma dos interesses particulares, sendo certo que a administração é competente para definir o interesse público naquilo que não constitui domínio reservado ao legislador. O interesse público invoca a presença do estado administrador ou do estado-legislador, devendo estar presente tanto no momento da elaboração da lei como no de sua execução pelo administrador público. O interesse público inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.

Contudo, o interesse público não pode ser visto como a opinião da maioria, tanto porque isso poderia resultar em um massacre sobre as minorias, quanto porque não há certeza de que o conceito de maioria medianamente compreendido atenda aos primados modernos de democracia. É certo que uma maioria é um conjunto de várias minorias que se organizam para conviver da forma mais harmônica e viável, considerando cada contexto social. Neste diapasão, tem-se que todo indivíduo pertencerá em algum momento de sua vida a um grupo que não representará a maioria. Politicamente falando, cada indivíduo figura em algum ponto da sociedade, que embora não represente em determinado momento parcela socialmente relevante, tem também direitos a serem respeitados e efetivados.

<sup>1149</sup> MAZZILLI, Hugo Nigro. *A defesa dos interesses difusos em juízo*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.48-53.



Há valores compartilhados pela sociedade, e há valores individuais, que se exercitam e não afetam a sociedade, contudo se proibidos de exercício ferem a dignidade do indivíduo. O conservadorismo moral e comportamental dos indivíduos dentro de uma coletividade é absolutamente legítimo e cada um deve praticar o que quer para si, todavia, o que não se pode ter por legítimo é que os que o escolhem para si no uso da sua inalienável liberdade e em nome do ideal de sociedade que defendem, queiram impor seus valores a todas as pessoas. Quando está em causa o exercício de um direito próprio, de decisão individual, que não coloca em causa nenhum outro direito de terceiros, não há legitimidade para coletividade condicionar qualquer decisão.

Zygmunt Bauman<sup>1150</sup> filosofa também sobre esta polarização entre direitos coletivos e individuais, ao expressar que um dos danos colaterais da intitulada “*modernidade líquida*” é a progressiva eliminação da divisão antes sacrossanta das esferas do público e do privado no que se refere à vida humana, de modo que na atual sociedade da hiperinformação são evidentes os riscos terminais à privacidade e à autonomia individual, emanados da ampla abertura da arena pública aos interesses privados e muitas vezes também o inverso. Diante destas preocupantes constatações, onde a individualidade nunca esteve tão em pauta, o momento é de novas e necessárias reflexões, das quais podem mesmo advir novos direitos ou novas perspectivas sobre velhos direitos revisitados, entre eles, a própria noção dos direitos fundamentais, quando individuais e quando coletivos.

E aqui se relaciona fortemente a questão dos direitos fundamentais com a questão tributária. O contribuinte tem o direito constitucional de que a legislação ao tributar seu patrimônio, sua renda ou seu consumo, o faça de tal forma que aspectos pessoais atrelados à sua dignidade como pessoa possam ser sopesados no valor final a ser efetivamente pago, e que no momento da cobrança, certos direitos fundamentais seus não lhe sejam destituídos em prol de uma fatura social e fiscal impagável. No centro desta discussão encontra-se o dever fundamental de pagar os tributos, e o direito fundamental ao mínimo existência.

O poder de arrecadar e cobrar tributos por parte do estado não se configura, todavia, como um poder absoluto e ilimitado. Pode-se dizer que grande parte do substrato teórico do estado de direito atual foi conseguido à custa de campanhas justamente contra o poder indiscriminado de arrecadar tributos. Por tal, existem regramentos normativos para a proteção do contribuinte a fim de limitar o poder de tributar, sem perder-se, contudo, a manutenção do interesse coletivo<sup>1151</sup>.

A execução fiscal é o caminho para garantir que as receitas previstas para a organização social das necessidades deste conjunto de minorias que formam não só a maioria, mas a totalidade

<sup>1150</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Danos coletarais desigualdades sociais numa era global*. Trad. Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2013. p. 111-113.

<sup>1151</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster. In.: *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012. p.1216.

do povo, sejam efetivamente incorporadas ao orçamento público. Estas necessidades, por sua vez, estão sedimentadas na constituição, e representam o mínimo existencial soberano para a vida, dentro das peculiaridades de cada lugar.

Esse corpo social é a origem da totalidade das receitas arrecadas pelo estado. O dinheiro público não existe por milagre e depende de uma série de recursos para materialmente existir, os quais indubitavelmente advém das mãos de um certo alguém. Mas se o recurso lastreado na constituição e nas normas infraconstitucionais não chega às mãos do poder público, o contribuinte não pode fazer justiça fiscal pelas próprias mãos. Expropriar o indivíduo para favorecer o restante da sociedade é um ato aguardado, e necessário mas impõem-se a ele limites. E tais critérios limitadores da atuação estatal tributária escudada no interesse público, frente à dignidade do indivíduo como contribuinte, e em respeito aos direitos fundamentais, é que representa o desafio para a legislação.

Em termos constitucionais, o poder público não pode cometer confisco, ou seja, deve respeitar o direito à propriedade, o direito ao contraditório, a ampla defesa e sempre os princípios constitucionais da administração pública expressamente previstos no *caput* do art. 37 da CRFB/88: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. São regramentos indubitáveis que a legislação que regulamenta a cobrança da *res debita* pública deve seguramente enfrentar e resguardar. Todavia, até mesmo os direitos fundamentais, que tutelam a dignidade do indivíduo, como contribuinte, também admitem limitações em prol da coletividade. E o direito do ente público de cobrar seu crédito é um destes fatores que permitem uma certa dose de mitigação do direito à propriedade. Por intermédio da execução fiscal, a propriedade do indivíduo devedor será judicialmente expropriada para quitar a dívida que indiretamente, é com a coletividade.

Em uma análise genérica, a dignidade humana é um princípio exposto, indicado no primeiro artigo da CRFB/88, enquanto a “supremacia da vontade coletiva” é uma expressão que de dessume-se de interpretações. Em nenhum momento a CRFB/88 traz a expressão “supremacia”, ou algum sinônimo, seja sobre o interesse público ou sobre qualquer outra situação. O próprio conceito “interesse público” é visto em poucas ocasiões, considerando os 250 (duzentos e cinquenta) artigos da CRFB/88, mais os 100 (cem) artigos dos ADCT’s (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), vigentes entre o texto originário e as mais de noventa emendas constitucionais, inserindo ainda neste contexto, o próprio preâmbulo constitucional. Seguem as situações em que a CRFB/88 trouxe a expressão “interesse público”.

O art. 19 da CRFB/88 ao tratar da organização do estado, determinou que é vedado aos entes públicos estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes certas relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de “*interesse público*”. Esta observação ao final refere-se aos casos de

convênios para a realização de atividades de cunho eminentemente social, cultural, educacional ou similar.

O art. 37 da CRFB/88, o qual trata no capítulo específico sobre a administração pública, em seu inciso IX, determina que a lei estabelecerá os casos de contratação por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional “*interesse público*”. É uma autorização para que servidores públicos adentrem ao serviço público, sem a realização de concurso, para manter o equilíbrio na organização de alguma atividade estatal relevante.

O art. 57 da CRFB/88 também estabelece que o congresso nacional poderá ser convocado de forma extraordinária pelo presidente da república, pelos presidentes da câmara dos deputados e do senado federal ou a requerimento da maioria dos membros de ambas as casas legislativas, em caso de urgência ou “*interesse público relevante*”. Constata-se a adjetivação “relevante”, o que traz a ideia de que existem efetivamente interesses públicos secundários e primários, ou seja, uns mais urgentes do que outros. Como não há palavras sem utilidade no texto constitucional, tampouco palavras perdidas, e nem mesmo desconexas, e longe de se buscar apenas a interpretação literal, denota-se que o interesse público é um termo empoderado expressamente no texto magno de forma cuidadosa, mas exigido em toda forma de interpretação que dele derivar.

Na subseção constitucional que trata das leis, o art. 66 da CRFB/88 ao organizar o processo legislativo, tipifica que um projeto de lei, após a sua aprovação pelo congresso nacional, no caso bicameral (senado e assembleia), se o presidente da república considerar que tal projeto, no todo ou em parte, for inconstitucional ou contrário ao “*interesse público*”, poderá vetá-lo total ou parcialmente, com a devida justificação. Como subexiste o princípio da simetria o qual determina a aplicabilidade da regra estipulada em âmbito federal, para os níveis estaduais e municipais, tem-se que governadores e prefeitos também poderão utilizar o “*interesse público*” como justificativa para o veto de leis ordinárias ou leis complementares em seu âmbito de atuação. Como um princípio subjetivo e aberto, mas não relativo, a justificação de qualquer ato administrativo com base no interesse público demanda uma grande responsabilidade por parte do chefe do executivo, nas três esferas.

Ao normatizar o poder judiciário, o art. 93 da CRFB/88 capitula que embora os julgamentos sejam públicos, a lei infraconstitucional poderá prever casos em que haverá uma limitação de presença, permitindo a presença somente das partes e de seus advogados, desde que não prejudique o “*interesse público*” e a informação. No mesmo turno, no art. 93 e no art. 95 há admissão pela CFRB/88 que em caso de “*interesse público*” o direito a inamovibilidade do juiz poderá ser revisto, autorizando-se por voto da maioria absoluta do tribunal o ato de remoção, disponibilidade e aposentadoria do magistrado. A mesma regra está prevista no art. 128 da CRFB/88 para os membros do ministério público e seu respectivo órgão colegiado.

O art. 114 em seu § 3º apregoa que em caso de greve em atividade essencial, com possibilidade de lesão do “*interesse público*”, o ministério público do trabalho poderá ajuizar dissídio coletivo, competindo à justiça do trabalho decidir o conflito.

No capítulo sobre os índios, o art. 231 da CRFB/88 estabelece que suas terras não poderão ser ocupadas, salvo “*relevante interesse*” público da união, segundo o que dispuser lei complementar, não gerando a nulidade e a extinção do direito à indenização ou às ações contra a união, exceto se excepcionado na legislação, quanto às benfeitorias derivadas da ocupação de boa-fé. Note-se que aqui, novamente, o legislador constituinte optou por adjetivar o termo “*interesse público*”, com a expressão “*relevante*”, assim como o fez para as convocações extraordinárias das reuniões do legislativo. A criação de empresas estatais previsto no art. 173, *caput*, da CRFB/88 também deve ser fundamentada no “*interesse público*”.

Por fim, o art. 51 dos ADCT’s estabeleceu, por sua vez, que o congresso deveria rever as concessões e doações de terras realizadas entre os anos de 1962 e 1987, obedecido os critérios de legalidade, e conveniência do “*interesse público*”, sendo que comprovada a ilegalidade, ou havendo “*interesse público*”, as terras reverterão ao patrimônio da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios.

Concebeu então a CRFB/88 o termo “*interesse público*” para casos relacionados a contratação de servidores sem concurso, para justificar audiências não públicas, para motivar o veto de leis pelo poder executivo, para fundamentar a quebra do princípio da inamovibilidade referente à juízes e promotores de justiça, para a união ocupar terras indígenas, e para defender a devolução de terras ou rever concessões anteriores à CRFB/88.

Contudo, outras expressões aparentemente sinônimas embalam a carga magna. O art. 79 dos ADCT’s criou um fundo de combate e erradicação da pobreza, advindo de recursos tributários, para ações de “*relevante interesse social*”.

O art. 5º da CRFB/88 que trata prioritariamente dos direitos fundamentais entabula no inciso XXIV que a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por “*interesse social*”. Já o inciso XXIX prescreve que a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o “*interesse social*”. O inciso LX demarca que a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o “*interesse social*” o exigirem.

O art. 172 da CRFB/88 disciplina que a lei, com base no “*interesse nacional*”, organizará as políticas de investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros.

O art. 173 da CRFB/88 expõe que exploração direta de atividade econômica pelo estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a “*relevante interesse coletivo*”, conforme definidos em lei.

O art. 176, § 1º da CRFB/88 institui que pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no “*interesse nacional*”.

O art. 184 da CRFB/88 preceitua que compete à união desapropriar por “*interesse social*”, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social.

Fato é que as expressões acima indicadas, sobre interesse público, coletivo, social, nacional, geral ou outro termo similar, não precisariam estar postas em francas palavras no texto constitucional, uma vez que a simples existência de um mandamento constitucional, dentro de um estado civilizado, organizado, de Direito e democrático, já se manifesta intrinsecamente como de interesse de todos.

Conclui-se pela análise da CRFB/88 que a questão mais forte não é saber quais as normas constitucionais pregam o interesse público, mas sim se os atos administrativos emanados diariamente estão devidamente justificados num dogma constitucional, que certamente está, por sua vez, embasado no interesse de todos.

Obviamente, deduz-se que para a CRFB/88 o interesse público ou social está a criar ou proteger direitos. Não foi instituído, ao menos expressamente, como uma política de criar obrigações, como as tributárias, cujo resultado e a origem confundem no mesmo: o interesse geral.

Logo, em nenhum outro momento, nem mesmo na parte que trata da arrecadação tributária, houve justificativa expressa do interesse público. O que mais se aproxima em termos constitucionais, é o art. 148 da CRFB/88, o que prevê que a união possa mediante lei complementar instituir um tributo, chamado de Empréstimo Compulsório, o qual poderá ter como justificativa para sua criação, a necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevante “*interesse nacional*”.

Obviamente, não se olvida que a tributação não seja um interesse público por ausência de disposição constitucional com tal expressão. Os direitos fundamentais não são ditos como de interesse público, mas a ausência desta terminologia não afasta sua importância coletiva, e claro, também individual.

É imperioso esclarecer que a proposição de mudança terminológica de supremacia de interesse público para apenas interesse público não corresponde à postura ingênua de substituição de uma fórmula por outra, como se, abstratamente ou aprioristicamente, a complexidade em torno do sentido do interesse público fosse, definitivamente, solucionada. A provocação, na verdade, apenas obriga ao desvelamento da fórmula e ao cotejo do ato com a realidade fática a partir da

discursividade do devido processo, sem presunção em favor de qualquer interesse, seja o estatal ou o individual.

Jacques Chevallier<sup>1152</sup> afirma que o mito do “*interesse geral*”, sob o qual o estado construiu sua legitimidade, perde força na atualidade, porquanto não aparece mais como sendo monopólio do estado, tal como dele não é o signo distintivo. O interesse geral não é mais considerado como o produto de uma geração espontânea: à base de sua formação, encontram-se necessariamente os interesses particulares dos indivíduos e dos grupos; em decorrência, interesse geral e interesses particulares não aparecem mais como sendo de natureza radicalmente diferente e sua oposição tende a desaparecer.

No atual estado democrático de direito os interesses públicos e os interesses privados claramente não podem ser categorias antagônicas, mas sim complementares, e, portanto, a tendência é que, a expressão supremacia do interesse público, com esta terminologia, deixe de figurar no rol dos princípios que regem o direito administrativo brasileiro.

Crê-se que atualmente o termo mais adequado não pode ser supremacia, e nem mesmo interesse público, pois do ponto de vista justiça fiscal e do real bem-estar da coletividade, o vocábulo correto deve ser: *princípio do interesse menos danoso ao bem-estar da maioria*, o que obviamente, não é apenas uma distinção semântica.

O interesse público, não é, contudo, o interesse propriamente do estado, pois este intervém no individual, no coletivo, mas também se autolimita e também se expanda através da legislação. Assim, a pessoa jurídica de direito público pode encontrar óbice frente aos demais entes privados ou públicos, como nos conflitos tributários famosos de repartição de receitas entra a união, os estados e os municípios. Raciocínio diverso desconsidera que a pessoa jurídica ganha vida pelas ações daqueles que a dirigem, os quais muitas vezes misturam os interesses pessoais com os da coletividade.

O interesse público assim é aquele que o estado deve defender, e não aquele que pertence ao estado. A necessidade é uma atitude a pessoa no singular, pois não existiria necessidade da coletividade como tal. Quando se fala de necessidades coletivas, emprega-se uma expressão translúcida, metafórica, para significar necessidades que não são sentidas ao mesmo tempo por todos os indivíduos pertencentes a um determinado grupo<sup>1153</sup>.

É inadmissível igualar o bem comum ao interesse de um místico organismo coletivo, personalizado numa entidade independente. Uma vez que essa entidade só pode agir através de seres humanos, essa concepção de interesse público encontra objeções. A maioria de indivíduos

<sup>1152</sup> CHEVALLIER, Jacques. *O estado pós-moderno*. Trad. Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 82-83.

<sup>1153</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Vol. I. Trad. Hitomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000. p. 56.

pensantes rejeitará indubitavelmente o ponto de vista segundo o qual o comando das autoridades dirigentes deva ser considerado como um reflexo automático do bem público<sup>1154</sup>.

Na construção do conceito aplicável de interesse público sempre existirão graves ameaças de natureza econômica. Elinor Ostrom<sup>1155</sup> deduz em sua *Teoria do Common Pool Resource* que a sociedade é destruída porque se consideram apenas os lucros e os custos privados ao se tomarem decisões que têm impacto sobre os bens e serviços públicos e os direitos difusos, que integram fortemente o conceito de interesse público. Para as teorias tradicionais, é necessário que o governo imponha tributos para reduzir os custos dos investimentos privados na área social e na área ambiental. Por esta teoria, contudo, haveria mais êxito se houvesse uma organização comum de recursos, entre o poder público e o privado, posto que levaria a resultados muito melhores na área social, ambiental e de gestão dos bens públicos, ou seja, o interesse público é melhor resguardado quando há uma parceria, com o privado, do que feito isoladamente pelo estado.

Outra avaliação sobre interesse público, na seara tributária, é que este deve andar em consonância com o comando constitucional do art. 150 § 6º da CRFB/88, ou seja, que todo benefício fiscal deve estar previsto em uma lei. Quem vai estabelecer o quanto de interesse público pode ser relevado por intermédio de benefícios fiscais não é a vontade livre do administrador, mas a do legislador.

O interesse público se configura em ações administrativas voltadas para os objetivos fundamentais do estado, os quais se revelam por meio da concretização dos direitos fundamentais e da observância dos princípios constitucionais. Mesmo assim, haverá sempre algum grau de abstração, deixando margem para uma apreciação, no caso concreto, das justificativas apresentadas pelo aplicador da norma ou pelo decisor político, pois os próprios direitos fundamentais e os princípios constitucionais também são conceitos abertos, permitindo interpretações que poderão variar conforme o entendimento adotado numa situação específica. Nessa tessitura, o legislador ordinário deve colaborar, determinando caminhos para a persecução do interesse público pelo gestor, complementando o conteúdo da norma constitucional. Porém, em regra, haverá sempre um grau de subjetivismo, uma liberdade para que o administrador decida, no caso concreto, qual a escolha administrativa para a satisfação do interesse público<sup>1156</sup>.

Não apenas as pessoas enquanto contribuintes, mas também o estado, na figura da administração tributária, a qual não tem interesses próprios, mas interesses heteronomamente

---

<sup>1154</sup> BODENHEIMER, Edgar. *Prolegômenos de uma teoria do interesse público*. In Interesse público. Editado por Carl J. Friedrich. Trad. Edilson Alkmin Cunha. Rio de Janeiro: Edições O Cruzeiro, 1967. p. 211.

<sup>1155</sup> OSTRON, Elinor. *Governing the commons: the evolution of institutions for collective action*. Indiana University: University Press Cambridge, 1990. (Elinor Ostrom foi a primeira mulher a ser laureada com o Prêmio Nobel de Economia, no ano de 2009, com a referida teoria).

<sup>1156</sup> ISMAIL FILHO, Salomão. *Uma definição de interesse público e a priorização de direitos fundamentais*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar28/mp-debate-interesse-publico-priorizacao-direitos-fundamentais>> Acesso em 27 de dezembro de 2016.

determinados pela constituição e pela lei, e outros atores coadjuvantes, também merecem a proteção do ordenamento jurídico no contencioso tributário<sup>1157</sup>.

A delimitação do que é o interesse público, mesmo quando seja, a rigor, para satisfação de necessidades coletivas, é um termo variável, uma vez que pode modificar-se conforme o tempo e o lugar. Se os direitos fundamentais são circunstanciais, assim também é o interesse público. A satisfação dos interesses individuais integrará também o conceito de interesse público se estiver relacionada com a perspectiva de um direito fundamental, de modo que seja retratado como o interesse de tutelar o que for menos incompatível com a coletividade.

Nunca haverá uma máxima autodeterminação do indivíduo para que se isole do dever de cooperar com a coletividade a qual está inserido. A própria garantia da individualidade da pessoa, para existir, precisa estar compatibilizada com seu dever de solidariedade com o interesse público. Há que se buscar eternamente um pacto de entendimentos entre a pessoa e o estado.

### ***6.13 O Princípio da Supremacia do Interesse Público em Portugal***

Não há, assim como na CRFB/88, expresso no texto da CRP/76 a o termo “*supremacia do interesse público*”. Optou o constituinte português pelo uso de outras expressões equivalentes para prossecução do interesse público.

Utilizou o legislador o vocábulo “*vontade popular*”, prevista no art. 1º, ao citar que Portugal é uma república soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na “*vontade popular*”. No art. 10, item 2, ao mencionar que os partidos políticos concorrerão para a organização e para a expressão da “*vontade popular*”.

No art. 47, item 1, institui que todos têm o direito de escolher livremente a profissão ou o seu gênero de trabalho, salvos as restrições legais impostas pelo “*interesse coletivo*”.

No art. 51, item 1, ao fixar que a liberdade de associação compreende o direito de constituir ou participar em associações e partidos políticos e de através deles concorrer democraticamente para a formação da “*vontade popular*”.

O art. 52 ao tratar do direito de petição e do direito de ação popular, assentou que todos os cidadãos têm o direito de apresentar, individual ou coletivamente, aos órgãos de soberania, aos órgãos de governo próprio das regiões autônomas ou a quaisquer autoridades, suas petições, representações, reclamações ou queixas para defesa dos seus direitos, da constituição, das leis ou do “*interesse geral*”.

O art. 60 ao traçar os direitos dos consumidores previu no item 3 que as associações de consumidores e as cooperativas de consumo têm direito, nos termos da lei, ao apoio do estado e a

<sup>1157</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014. p.39.



ser ouvidas sobre as questões que digam respeito à defesa dos consumidores, sendo-lhes reconhecida legitimidade processual para defesa dos seus associados ou de “*interesses coletivos ou difusos*”.

O art. 61 ao prescrever sobre a iniciativa privada, determinou que esta será exercida tendo em conta o “*interesse geral*”. Já o art. 65, no item 2, preceituou que o estado para assegurar o direito à habitação deverá estimular a construção privada, com subordinação ao “*interesse geral*”.

O art. 63 ao tratar sobre a segurança social e solidariedade prevê no item ‘5’ que o estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a atividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido “*interesse público*” sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social.

No art. 65 ao estabelecer as metas relacionadas à habitação e urbanismo, preceituou no item 2 que incumbe ao estado assegurar o direito de habitação, estimulando a construção privada, com subordinação ao “*interesse geral*”.

No art. 80 entabula que como um princípio fundamental, a organização económico-social assenta-se, entre outros direitos, na propriedade pública dos recursos naturais e de meios de produção, de acordo com o “*interesse coletivo*”.

E no art. 81, alínea ‘f’, ao prever as prioridades estatais no âmbito económico e social, colocou a necessidade de assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do “*interesse geral*”. E no art. 81 alínea ‘g’, a prioridade em desenvolver as relações económicas com todos os povos, salvaguardando sempre a independência nacional e os “*interesses dos portugueses*”.

O art. 114 referente aos partidos políticos e direito de oposição estabeleceu no item 3 que os partidos políticos representados na assembleia da república e que não façam parte do governo gozam, designadamente, do direito de serem informados regular e diretamente pelo governo sobre o andamento dos principais assuntos de “*interesse público*”.

O art. 165 responsável por especificar a reserva relativa de competência legislativa abarcou no item 1, alínea ‘l’ que é da exclusiva competência da assembleia da república legislar sobre os meios e formas de intervenção, expropriação, nacionalização e privatização dos meios de produção e solos por motivo de “*interesse público*”.

O art. 180 ao definir os grupos parlamentares indicou em seu item 2, alínea ‘c’ que constitui um direito de cada grupo provocar, com a presença do governo, o debate de questões de “*interesse público*”, na alínea ‘j’, que tais grupos possuem o direito de serem informados e forma regular e direta pelo governo, sobre o andamento dos principais assuntos de “*interesse público*”.

O art. 202 ao especificar o poder judiciário e suas funções delineou no item 2 que na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de “*interesses públicos e privados*”. Observa-se aqui um bom fundamento para desconsiderar a expressão supremacia do interesse público, uma vez que foi estipulado o equilíbrio balizado entre o interesse entre público e particular.

Ao estipular os princípios fundamentais que regem a administração pública, o art. 226 previu no item 1, que seu objetivo será a prossecução do “*interesse público*”, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

No que tange o regime da função pública, o art. 269 no seu item 1 fixou que no exercício das suas funções, os trabalhadores da administração pública e demais agentes do estado e outras entidades públicas estão exclusivamente ao serviço do “*interesse público*”, tal como é definido, nos termos da lei, pelos órgãos competentes da administração. Aqui a CRP/76 deixou um conceito aberto para o legislador infraconstitucional, de modo que a lei poderá estabelecer o que será considerado interesse público em cada situação específica, desde que obedeça reflexamente aos ditames constitucionais.

O termo “interesse nacional”, “interesse comum”, também são citados. Ao todo, são citadas 61 umas vezes a palavra “interesse” no corpo do texto constitucional português, com nítido sentido de bem-estar da coletividade. A preocupação do constituinte com a visão democrática, de que tudo é feito com base na coletividade, no grupo, para o bem-estar e manutenção do todo.

O merecido destaque está no art. 266, 1 da CRP/76, a qual, ao traçar os princípios fundamentais que regem a administração pública elencou entre eles “*a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*”.

É, visivelmente, uma regra de direito fundamental que o interesse público será feito a partir da proteção dos direitos dos cidadãos. Desloca-se o conceito tanto para o lado de uma norma jurídica de direito fundamental, como para o lado de um princípio de que o princípio da supremacia do interesse público é prioritariamente a proteção dos direitos do cidadão em qualquer circunstância. Colocando este artigo na perspectiva das cobranças tributárias tem-se aqui um enredo notável em prol do contribuinte e do respeito aos direitos básicos que constituem o seu núcleo essencial de vida.

As próprias jurisprudenciais tornam-se por consequência notáveis precedentes de interesse público. Em Portugal não se encontra nem na CRP/76 e tampouco na jurisprudência do TC expressões como “*indisponibilidade do interesse público*” ou “*supremacia do interesse público*”.

Esta matéria sobre o interesse público *versus* o particular, contudo, é objeto constante de estudos por parte do TC, como se extrai do Acórdão 545/2015<sup>1158</sup> onde foi considerada constitucional uma norma que proibia que os operadores econômicos introduzissem mensalmente no consumo de mercado quantidades de produtos de tabaco manufacturado que excedesse, em mais de 30% (trinta por cento), por cada marca, a média mensal das introduções feitas no ano anterior. Na fundamentação a corte portuguesa entendeu que valorando e ponderando os interesses em jogo, é evidente que o fim de interesse público prosseguido pela regra de condicionamento tem mais peso que a gravidade de sacrifício que com ela se impõe. O objetivo da regra de condicionamento é garantir que as receitas estimadas no orçamento de estado com o aumento do imposto sobre o consumo de um produto sejam efetivamente arrecadas, o que pode não ocorrer em virtude da ação dos operadores econômicos. Destinando-se as receitas fiscais a satisfazer as necessidades financeiras do estado e a dar suporte a tarefas estaduais que satisfazem necessidades coletivas, muitas delas por imposição constitucional, não é evidente que, de acordo com os critérios de ponderação constitucional, que o grau de sacrifício imposto aos particulares seja mais intenso do que aquele que, para o interesse público, se ganha com a regra de condicionamento. O que se perde em liberdade é muito escasso quando comparado com os benefícios para o interesse coletivo ou interesse geral que decorrem de uma execução equilibrada do orçamento.

Redimensionando o interesse público para a execução fiscal, tem-se que esta é uma forma de atuação estatal exasperada para efetivar os próprios direitos fundamentais como educação, saúde, segurança e tantos outros constitucionalmente previstos no texto magno. Não há dúvidas que toda a execução fiscal busca a cobrança de uma fatura social em débito com o interesse público. A própria despesa do Erário é um direito fundamental, quando boa e quando vincule os órgãos públicos à seleção criteriosa das despesas que efetuam.

A LGT também veio acolher este princípio geral da prossecução do interesse público, repetindo no seu art. 55 que a AT deve exercer as suas atribuições na prossecução do “*interesse público*”, e o art. 58 que assevera o dever da AT de realizar todas as diligências necessárias à prossecução do “*interesse público*” e à descoberta da verdade material.

O CPPT, por sua vez, sobre o interesse público, embora esteja esculpido intrinsecamente no conteúdo dos seus dispositivos, apenas no art. 14 ao definir a competência do ministério público aduz que a este cabe a defesa da legalidade, a promoção do interesse público.

Pesa, contudo, que antes das realizações da AT com base no interesse público, é a legislação que pavimenta o caminho a ser trilhado pelo estado na efetivação deste postulado, que é vigorosamente um princípio estruturante da república portuguesa. Face ao valor constitucional contraposto do interesse público, a que o legislador está também vinculado, seu alcance prático

<sup>1158</sup> TC. Acórdão 545/2015. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150545.html>> Acesso em 16 de maio de 2017.

dependerá sempre de uma avaliação sob as circunstâncias do caso concreto, que permita concluir, com base no peso variável dos interesses em disputa, se realmente o interesse público tutelado deve prevalecer sobre os interesses individuais, individuais homogêneos ou difusos que estejam em confronto.

Por este ângulo do interesse público, o aumento dos tributos com foco na capacidade contributiva foi considerado constitucional pelo TC<sup>1159</sup> no Acórdão 247/2016 onde foi exposto que em face da situação econômico-financeira do país, em prol do interesse público era necessário um esforço de consolidação fiscal, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, de onde a repartição de sacrifícios era necessária para o cumprimento de um programa de ajustamento.

A carta ética portuguesa ao trazer em seu bojo no art. 266, o princípio da proporcionalidade, integrou-o ao princípio do interesse público, de modo que haverá violação há ambos os princípios se uma medida legislativa em análise for considerada inadequada, por ser inócua, indiferente ou até negativa, relativamente ao fim visado, ou desnecessária, diante da existência de meios adequados alternativos, menos onerosos para alcançar certo fim, ou mesmo desproporcionada quando o ganho de interesse público inerente ao fim visado não justifica nem compensa a carga coativa imposta, criando uma relação desequilibrada entre os custos e os benefícios da medida. Assim, existem efetivamente certas circunstâncias que dentro de um juízo de ponderação impõem uma posição mais flexível por parte do estado em prol do interesse público, visivelmente, quando em combate com direitos fundamentais existenciais mínimos do contribuinte.

No culminar do tratamento deste tópico impõe-se explicar que o conceito de interesse público é uma construção frágil, pois há uma base constitucional para afirmar a existência de um dever geral de todas as pessoas de cooperação cívica, principalmente, no que concerne ao pagamento de tributos, e de outro lado, o direito geral de todas as pessoas serem compensadas pelo estado pelos sacrifícios que fazem ao disporem de parte de seu patrimônio em prol do coletivo. O pagamento de tributos é um ponto corolário do estado democrático de direito, mas sua legitimação não pode suscitar a imposição às pessoas de seus deveres de colaboração que promovam a quebra de direitos fundamentais mínimos, pontualmente protegidos.

No Acórdão 16/2015<sup>1160</sup>, Processo 115/14, o TC prolatou a convicção de que existindo um conflito entre o interesse público e o interesse particular, e que para viabilizar a realização do primeiro, deve ser ou é efetivamente sacrificado o segundo, e sendo a imposição do sacrifício legítima, a solução juridicamente aceitável no quadro de um estado de direito é a de compensar o titular do interesse sacrificado, repondo a igualdade com os demais titulares de interesses particulares semelhantes.

<sup>1159</sup> TC. Acórdão 247/2016. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160247.html>> Acesso em 16 de maio de 2017.

<sup>1160</sup> TC. Acórdão 16/2015. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150016.html>> Acesso em 25 de maio de 2017.

É possível discorrer com esta interpretação que o contribuinte ao se encontrar numa média patrimonial estatal ou abaixo dela, e como contribuinte, dentro de uma execução fiscal em trâmite, o interesse público pelo patrimônio do devedor não pode ser superior ao direito fundamental do sujeito passivo de manter-se na linha média que tenha construído para sua subsistência e de sua família. Neste ponto, a controvérsia desvela-se principalmente nas legislações que permitem a penhora e venda de bens do devedor por dívidas tributárias retirando-o da linha mediana de sobrevivência, inclusive se pessoa jurídica, dentro do contorno da inerente função social as empresas. Neste acórdão acima referido, também foi alicerçado pelo TC que o dever de agir do legislador em vista da garantia da compensação dos sacrifícios legitimamente inferidos em benefício do interesse público não prejudica que o mesmo goze de uma ampla liberdade de conformação. Por isso, não podem excluir-se soluções legais diferenciadas. Mas, por outro lado, cada uma das soluções estabelecidas pelo legislador não pode contrariar o sentido teleológico fundamental da compensação, ou seja, a satisfação de exigências de justiça distributiva.

Face ao cenário da legislação fiscal portuguesa que não produziu soluções distintas para casos diferenciados, igualando todos os devedores tributários em relação à expropriação patrimonial, sem examinar a origem do débito tributário, o tipo de tributo, as peculiaridades da vida do indivíduo e de sua família, o tamanho de seu patrimônio, a utilidade destes bens em prol da sociedade, e principalmente as possibilidade de manutenção futura do indivíduo, tem-se que o interesse público neste contexto é pautado de forma inadequada pela lei, que apresenta-se demais onerosa, excessiva e desproporcional, ao permitir que destruição patrimonial total, sem limites, pelas dívidas com o fisco.

O estado somente existe porque existem indivíduos. Os indivíduos existem sem o estado, mas o estado não existe sem os indivíduos. A destruição patrimonial civil do indivíduo agrega a própria destruição de uma parte do estado também, pois lhe constrange e tira a possibilidade de se reavivar em detrimento a efetivação do princípio da solidariedade.

Por outras palavras, ponderando a relação concretamente existente entre a carga coativa decorrente da medida adotada, ou seja, a execução fiscal para a cobrança de tributos, e o peso específico do ganho de interesse público que com tal medida se visa alcançar, ou seja, a penhora de bens que garantem o mínimo existencial básico para a sobrevivência em uma país como Portugal, conclui-se que as normas em apreciação e à medida que lhe subjaz violam o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, e superam-se ao interesse público.

O sacrifício com a cobrança precisa ser ponderado, no caso de cada medida concreta de penhora, com eventuais razões de equidade tributária, justiça social, pois juntamente com o interesse público são todos valores constitucionais de máxima intensidade subjacentes às próprias normas sobre execução fiscal.

É preciso mais que uma letra legislativa para tornar válida uma frustração às expectativas razoáveis das pessoas na estabilidade da sua vida tributária e na confiabilidade ao estado. A par disso, cabe ao poder judiciário contemplar o ato ablativo de expropriação patrimonial contra o contribuinte, e no momento processual concreto dar vida aos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, esculpidos no art. 266 do CRP/76.

O interesse público na estabilidade e na irreversibilidade das receitas cobradas, ambas essenciais à possibilidade de planeamento das múltiplas atividades desenvolvidas pelo estado, já trabalha com uma margem de renúncia de receita, por conta de benefícios fiscais nem sempre com retornos econômicos sólidos e comprováveis. Trabalha também com a perspectiva de uma parte de devedores com património que somente pagarão a partir da execução forçada, e no contexto, também laboram com a possibilidade do orçamento financiar os riscos inerentes à redução da arrecadação pela indisponibilidade de certas penhoras contra os contribuintes em situações mais trágicas.

Ainda que o atraso no pagamento dos tributos seja um entrave para o interesse público, o estado não tem, propriamente, prejuízos comprovados de plano pelo incumprimento pois todo o seu orçamento é uma expectativa de receita onde já se trabalha com uma margem de inadimplência como é praxe em termos contábeis. Está incorporado na contabilidade pública a obediência ao *Princípio da Prudência*, o qual pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Compossível ao *princípio da prudência*, o orçamento estatal já realiza uma provisão para créditos de liquidação duvidosa, ou em outra nomenclatura, as “*perdas estimadas*”<sup>1161</sup>, a qual se manifesta como um ativo garantido pelo fato de poder refletir as perdas que são esperadas pelo não cumprimento por parte dos contribuintes. Para se fazer tal provisão, torna-se necessária a consideração dos fatores de riscos conhecidos, a fim de poder serem estimadas com critérios objetivos todas as perdas que ocorrerão, principalmente, diante de dados estatísticos advindo do crescimento ou retrocesso econômico, do PIB, da média de incumprimento de anos anteriores e da inadimplência na área privada.

Assim, na construção da margem dos créditos de liquidação e de recebimento duvidoso, o estado deveria considerar mais aspectos de ordem individual dos devedores, (situação feita assiduamente em países como a França), como a avaliação histórica de experiências anteriores

---

<sup>1161</sup> De acordo com a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, autarquia do governo federal vinculada ao Ministério da Fazenda no Brasil, responsável por fiscalizar o mercado de ações, nos termos de sua Deliberação n. 594/09, o termo “provisão” para as contas retificadoras do ativo não tem utilização adequada pois precisa estar em consonância com a redução ao valor recuperável. Disponível em: CVM. Comissão de Valores Mobiliários do Brasil. <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli600/deli594.html>> Acesso em 28 de maio de 2017.

com relação aos prejuízos já havidos com créditos semelhantes a receber, a aferição das condições legais e constitucionais em que foram realizadas as liquidações (lançamentos), as políticas adotadas para a concessão de benefícios fiscais, e o valor dos depósitos judiciais e garantias já prestados para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A ausência de um estudo desta envergadura junto ao orçamento estatal, desqualifica constitucionalmente qualquer norma que venha a exigir sob o manto do interesse público a expropriação de bens essenciais da pessoa, como a sua moradia, em prol de um estado que não identifica corretamente todas as suas receitas e despesas.

A dívida ativa do ente público integra contabilmente o grupamento de “contas a receber” e constitui uma parcela do ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública. Os montantes a serem registrados em “*contas a receber*” devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No entanto, nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo sempre um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos. Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza, empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses ativos incumpridos, permitindo-se que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. Para a dívida ativa é constituída uma provisão para os créditos de recebimento ou liquidação duvidosa, onde a conta redutora dos créditos de dívida ativa é denominada “*provisão para perdas de dívida ativa*”. Essa provisão corresponde à estimativa da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá, e sua estimativa deve ser apurada de forma acertiva, tendo em vista o caráter de incerteza envolvida<sup>1162</sup>.

O estado, tecnicamente, também tem avançado muito para diminuir ao máximo a possibilidade de não recebimento do tributo nos momentos adequados, estimulando retenções na fonte, e débitos em conta, o que impede para a maioria dos contribuintes deixar de pagar o tributo. Em poucos anos, é previsível que o estado terá ainda mais estratégias associadas à tecnologia que praticamente deixarão uma margem muito pequena para o não pagamento em tempo oportuno do tributo, principalmente em destaque aos maiores contribuintes.

#### **6.14 O Dever Fundamental de Pagar Tributos**

Concomitantemente ao direito do estado de receber os tributos há o dever dos contribuintes em pagá-lo. Em Portugal, há quem defenda que o art. 103, n. 1 da CRP/76, ainda que não numa interpretação literal, mas sistemática, ou seja, em conjunto com todo o ordenamento jurídico-

<sup>1162</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA DO BRASIL. *Manual de dívida ativa*. Ano de 2004. p. 13. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual\\_Divida\\_Ativa.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Divida_Ativa.pdf)> Acesso em 28 de maio de 2017.

constitucional, concluiria que os tributos, em destaque os impostos, como servem para financiar de alguma forma as necessidades coletivas, transfiguram-se num pleno dever fundamental de pagamento. Ao que reza o texto que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas e uma “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

No Brasil, em particular, indaga-se inicialmente se existe, ao menos implicitamente, um dever fundamental de pagar tributos. A promulgação da CRFB/88 se deu logo após um período difícil de ditadura militar, momento em que muitos direitos foram completamente repelidos do contexto social por décadas. Na primeira e grande oportunidade legislativa que apareceu a partir de um estado democrático de direito, com a elaboração da nova carta constituinte, esta foi recebida apenas como sinônimo de “Carta de Direitos”. A palavra “*dever*” deveria ser utilizada como um termo afeto tão somente ao estado e suas obrigações para com as pessoas e não o contrário. Jamais se pensou em qualquer obrigação a pessoa no corpo constitucional, mas somente ao estado. O processo político da época tinha este respaldo, todavia, com o passar dos anos e a sedimentação básica de direitos, garantias e liberdades, e em destaque os direitos fundamentais, naturalmente, foi percebido que se de um lado há o estado e suas arcas com muitos deveres, de outro lado, há também um sujeito, seja do ponto de vista singular ou coletivo, com transcendente importância, mas que também possui deveres dentro do corpo social.

O que se tem de sólido é o art. 3º da CRFB/88, o qual dispõe que um dos objetivos fundamentais do país é o de construir uma sociedade livre, justa e “*solidária*”. Embora a solidariedade em si pressuponha a inteligência de espontaneidade, o que se extrai desta norma é que cada pessoa de acordo com a sua capacidade contributiva disponha de parte de seu patrimônio, de forma coativa através dos tributos, o evidencia um implícito dever fundamental de pagamento.

Somente no ano de 2016, quase trinta anos após a promulgação dos direitos fundamentais, foi possível extrair pela primeira vez da ementa de uma decisão proferida pelo STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2859<sup>1163</sup> o exposto entendimento de que existe sim uma confluência entre os deveres do contribuinte, *o dever fundamental de pagar tributos*, e os deveres do fisco em bem tributar e fiscalizar, uma mão dupla que é condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal.

Esta abordagem sobre o dever fundamental de pagar os tributos, certamente, afasta-se nos casos de tributos ilegais ou inconstitucionais. É um direito do contribuinte não pagar exações que não se adequam com o ordenamento jurídico. Contudo, nem os direitos do indivíduo nem os

---

<sup>1163</sup>STF. ADI 2859. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2859&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 27 de abril de 2017.



deveres de pagar os tributos estão uns nas frentes dos outros, pois ambos precisam estar no mesmo plano constitucional.

O tributo não constitui um fim em si mesmo, pois é antes de tudo um meio, um instrumento indireto de realização das tarefas finais do estado, na medida em que é o suporte financeiro principal das despesas necessárias à realização de suas obrigações. Pode, também, ser um instrumento direto quando através da simples percepção dos meios pecuniários em que se encontra, realiza automaticamente tarefas comunitárias<sup>1164</sup>.

O entendimento da função dos tributos tem evoluído correlativamente com o entendimento das próprias tarefas ou incumbências do estado e dos meios para sua realização, entendimento este, que decorre da própria concepção de estado e de suas relações.

O inglês Adam Smith, *apud* José Casalta Nabais<sup>1165</sup> em sua concepção liberal clássica, a partir do século XVIII, parte da ideia de que numa sociedade autônoma e autorregulada, separada efetivamente da figura do estado, e correlativamente, de um estado socialmente neutro e mínimo, o tributo teria uma função exclusivamente fiscal, ou, mesmo financeira. O fim dos impostos deveria ser apenas o da obtenção de receitas que deveriam limitar-se às imprescindíveis tarefas políticas do estado, e não tarefas econômicas, que deveriam ser por natureza, pertencentes ao corpo da sociedade, isto é, dos próprios indivíduos. Tais tarefas políticas se reconduzem a um sistema *numerus clausus*: a defesa, a justiça e os serviços públicos insusceptíveis de propiciar lucro.

A expressão máxima desta projeção postula uma neutralidade total do imposto, o qual deveria ser mínimo, geral, proporcional e exclusivamente de caráter fiscal, de modo a causar o menor sacrifício às pessoas e a manter a sua posição relativa na econômica. Todavia, esta teoria perdia de vista que a exigência dos tributos não deixava as coisas em termos econômicos e sociais com antes de serem cobrados, além de que as próprias tarefas do estado se alargam com o passar do tempo, muito mais do que naturalmente se espera<sup>1166</sup>. Diante desta realidade, a imposição de tributos também de natureza extrafiscal passou a ser uma medida imprescindível para a tentativa de equilíbrio entre o estado e suas funções para com as pessoas.

Em contraponto a teoria de Adam Smith vinha a concepção de que o tributo para além da sua função fiscal, deveria assumir uma função político-social dirigida à correção da repartição dos rendimentos e do patrimônio resultante dos mecanismos de mercado operando em livre concorrência. E contestando esta ideia, advinha a defesa de que tal repartição não seria justa, e defensores de um socialismo catedrático erigiram em finalidade do imposto os objetivos sociais, de modo que aspectos fiscais e político-sociais deveriam ter igual peso. A partir de certa altura, este

<sup>1164</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.1226.

<sup>1165</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.227.

<sup>1166</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.228.

raciocínio ancorou-se em outro pensamento, que perdurou até meados da década de trinta, o da *Teoria do Fim Extrafiscal Secundário*, segundo a qual ao imposto não está vedado prosseguir outras finalidades, para além da obtenção de receitas, desde que se situem num plano secundário face ao objetivo fiscal, este não podendo ser único, mas devendo ser principal<sup>1167</sup>. Esta última teoria do papel secundário da extra fiscalidade dos tributos ganhou mais ênfase com a definição do termo imposto dada pela primeira codificação moderna do direito fiscal geral ocorrida na Alemanha, em 1931, o qual determina claramente que sua função é a obtenção de receitas.

Nos idos de 1979 Jean-François Lyotard<sup>1168</sup> já profetizava que se viveria uma época, *por acaso* os dias atuais, onde a tradução do conhecimento científico em informação faria a sociedade avaliar melhor as consequências políticas da sua existência e também do estado, o que levaria a uma constante indagação do conhecimento em relação ao poder: “*Qui décide ce qu’est savoir et qui sait ce qu’il convient de décider*” (quem decide o que é saber, e quem sabe o que é decidir). A par disso, os atuais governantes mais do que em qualquer outra época enfatizam a todos que estes detêm direitos fundamentais, e com muita eloquência decidem quais destes direitos fundamentais devem ser melhor conhecidos e quais devem ser mais esquecidos em determinadas épocas. Há um fluxo de informações gigantesco sobre os direitos fundamentais, como em nenhuma outra época. Mas o estado rotineiramente ressalta os direitos perante a sociedade, camuflando outros, sob o pretexto que não seriam tão relevantes em determinado momento. Com fulcro nas cobranças tributárias isso é ainda mais forte, pois o estado indica com veemência a todos a necessidade da cobrança dos tributos, pela sua pseudo-destinação coletiva, realmente como um dever fundamental, mas não utiliza a mesma força propulsora para explicar o uso da exação, nem como foi decidido o que fazer com os tributos sabidamente arrecadados, e principalmente, não coloca à disposição meios facilitadores para a discussões contra os atos administrativos. Muitos conhecem os tributos, mas poucos sabem como refutá-los, ou onde foram aplicados. Não menos comum, o estado cria normas tributárias extremamente complexas que quase impossibilitam o próprio juízo crítico sobre o tema, muitas vezes obrigando o contribuinte a pagar ao invés de discutir o que sabidamente é indevido.

Na quadra histórica atualmente vivenciada pela humanidade, é apropriado mencionar a *Teoria dos Contratos* de Bengt Holmström e Oliver Hart<sup>1169</sup>. Em sua visão, uma análise sistemática de um *Modelo de Delegação Monitorada*, com vistas a entender a relação de hierarquia entre os agentes econômicos, bem como delimitar as regras instituídas entre si, podem garantir um resultado benéfico para os envolvidos, o que é muito salutar na relação estado e contribuinte.

<sup>1167</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. p.230-231.

<sup>1168</sup> LYOTARD, Jean-François. *La condition postmoderne: rapport sur le savoir*. França: Editions de Minuit, 1979.

<sup>1169</sup> HOLMSTRÖM, Bengt e HART, Oliver. *Teoria dos contratos*. Disponível em: <[https://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/laureates/2016/advanced-economicsciences2016.pdf](https://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/2016/advanced-economicsciences2016.pdf)> Acesso em 05 de maio de 2017. (Os autores foram vencedores do Prêmio Nobel de Economia do ano de 2016).

A relação entre o contribuinte o estado é de forma muito densa, uma relação também econômica, seja no momento da constituição do tributo, seja no momento da cobrança. No interligamento da *Teoria dos Contratos* com a cobrança tributária tem-se que o estado, hierarquicamente superior, e o contribuinte é o agente que recebe uma delegação, qual seja, o pagamento do tributo. Se o estado, no caso o fisco, como superior, puder observar todas as ações do contribuinte, seria possível propor um contrato, no caso legislativo, que previsse as consequências ao contribuinte, no caso a execução fiscal com a penhora de bens, se ele desejasse quitar apenas os tributos que achar por seu arbítrio isolado convenientes, ou mesmo nada fazer, ou seja, nada pagar. Igualmente, se quitar os tributos previamente acordados, receberá certas compensações<sup>1170</sup>, como os benefícios sociais.

Se esta consequência for adequada, então o agente, enquanto contribuinte, aceitaria a proposta do Superior e realizaria exatamente as ações acordadas, de forma a garantir o recebimento da compensação, ou faria menos coisas, e assim saberia de antemão os benefícios que não receberá, ou o ônus que suportará. Na esteira da Teoria dos Contratos, supondo-se que o Superior não consiga observar a ação do Agente, e que a ação que o Superior deseja ser executada envolva um elevado custo para o Agente, notadamente, seja muito pesaroso quitar o tributo. Cria-se um conflito de interesses que pode fazer com que o Agente opte por uma ação distinta. Os Autores demonstram que é necessário que a compensação esteja atrelada também a alguma medida de desempenho para que o agente escolha a ação que o seu superior deseja. Assim, numa analogia *in casu*, se o contribuinte deseja, por exemplo, ter o direito de contratar com o poder público, deve ter seus tributos pagos em dia. Caso os pague corretamente, não somente poderá participar de uma licitação, como poderá ter acesso também a direitos sociais, como saúde, educação, segurança, se não gratuitos, subsidiados em bom número.

O direito ao recebimento das benesses sociais e de outras compensações está condicionado ao pagamento correto dos tributos. É mais provável que o contribuinte se dedique se houver a contrapartida que deseja.

Bengt Holmström e Oliver Hart<sup>1171</sup> comprovaram ainda que simples medidas de desempenho baseadas apenas em resultados são, em geral imperfeitas. Isso ocorre porque, tipicamente, o resultado é um sinal imperfeito da escolha do agente. Isso significa dizer na esfera fiscal que mesmo que dois contribuintes possam ter uma vida completamente diferente, em termos de despesas pessoais, mesmo assim devem pagar a mesma carga tributária, se a renda for a mesma,

---

<sup>1170</sup> Há, de forma mais lúdica, municípios no Brasil que sorteiam até veículos entre os contribuintes que pagam corretamente o IPTU, e estados que devolvem anualmente uma porcentagem do ICMS pago pelo consumidor, incentivando assim o pedido de emissão de nota fiscal ao comerciante.

<sup>1171</sup> BUGARIN, Mauricio. *Teoria dos contratos, incentivos e o Prêmio Nobel de Economia de 2016: Contribuições de Bengt Holmström e Oliver Hart*. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2016/11/03/teoria-dos-contratos-incentivos-e-o-premio-nobel-de-economia-de2016-contribuicoes-de-bengt-holmstrom-e-oliver-hart/>> Acesso em 17 de novembro de 2016.

para alcançar o resultado que o *estado deseja*. Não importaria avaliar os problemas ou interesses individuais de cada um, se gastam muito com questões de saúde, com educação ou se possuem diversos agregados familiares, pois ambos devem quitar suas obrigações conforme anteriormente *acordado* com o estado através da legislação. E neste contexto, a compensação contingente ao desempenho observado gerará um equilíbrio social do tipo “*segundo melhor possível*” que embora imperfeito será uma aproximação factível do resultado eficiente em prol da coletividade.

Há ainda uma outra importante característica abordada por essa *Teoria dos Contratos*, a de que o mundo é muito complexo para que todos os possíveis desdobramentos de um contrato possam ser previstos, ou seja, de que todas as variáveis que possam afetar o cotidiado de um contribuinte por exemplo, possam ser previamente indicadas. Por conta disto, os Autores da *Teoria dos Contratos* apontam o uso de um sofisticado instrumental matemático para incorporar o fato de existirem situações imprevisíveis no momento em que se desenha um contrato. Em termos tributários, este propósito tem força, pois situações de vida real dramáticas e trágicas, mas não previstas na legislação e que venham a atingir os contribuintes, não acordadas anteriormente, ou seja, não previstas na legislação, não podem servir como base para que se esquivem da obrigação fiscal. Assim, caberia a um *algoritmo* a definição sobre o quanto cada contribuinte deveria efetivamente pagar e tributos, frente às contingências da vida de cada pessoa.

Chama atenção nesta *Teoria dos Contratos* a percepção de que não há escapatória para as obrigações previamente assumidas, como o dever de pagar os tributos, mas, de outro lado, é indispensável a necessidade de se prever quem terá o poder de decisão de uma disputa oriunda dessas situações imprevisíveis, situação muito corriqueira na área pública e tributária, diante da grande força que ganha aquele que resulta deter o poder de decisão nestas situações<sup>1172</sup>. O que leva a avaliação contínua das funções do poder judiciário, tão antigas, frente às normas formas de julgamento advindas das arbitragens tributárias.

A *Teoria dos Contratos* traz em seu bojo uma outra concepção: o contribuinte para compreender a e bem aceitar o dever para com o estado, precisa sentir-se *coproprietário do estado*. Embora isso esteja subentendido no pacto social humano da vida em sociedade, é preciso garantir essa conscientização para afinçar o esforço do contribuinte no pagamento do tributo, de modo que vislumbre que cada quitação tributária corresponda a uma parcela do estado que está sendo adquirida em benefício do agente, o que elevará notadamente o seu nível de esforço, o que é muito invisível principalmente diante dos impostos.

---

<sup>1172</sup>BUGARIN, Mauricio. *Teoria dos contratos, incentivos e o Prêmio Nobel de Economia de 2016: Contribuições de Bengt Holmström e Oliver Hart*. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2016/11/03/teoria-dos-contratos-incentivos-e-o-premio-nobel-de-economia-de2016-contribuicoes-de-bengt-holmstrom-e-oliver-hart/>> Acesso em 17 de novembro de 2016.

Outra questão que deve ser introjetada é se o estado pode ficar à espera do tributo por tempo demasiado, deixando assim de operar todas as suas potencialidades, maiormente, na área social. Tanto há o dever fundamental ao pagamento do tributo, como há o direito fundamental do indivíduo, aquele que paga em dia seus tributos, de que o estado aja de forma eficaz para a cobrança do devedor. Há também, no mesmo lado, o direito fundamental do indivíduo de que o estado faça despesas para cobrir os custos sociais, nada minudente, e que para cobrir esse custo, cobre tributos, em tempo oportuno e não *ad eternum*.

Imagine-se um estado que na figura de seus representantes resolva não cobrar tributos. É talvez o sonho daqueles que pregam uma corrente liberal mais ortodoxa das atuações estatais. Todavia, esta não é a figura desenhada nem pela constituição portuguesa nem pela constituição brasileira, que reforçam o direito da pessoa de buscar o seu sustento, mas em conjunto com seu dever de sustentar uma parte do estado. A única opção para indivíduos que preguem o contrário é buscar um outro país para sua morada, que esteja diante dos seus imperativos sonegadores, o que, aparentemente, se desconhece neste planeta.

O dever de pagar os tributos e o dever de exigi-los são duas condutas pautadas no próprio *princípio constitucional da igualdade*. Todos, universalmente, devem pagar os tributos, de forma isonômica, e também deve o estado exigi-los de forma isonômica consoante a capacidade contributiva de cada pessoa. Esta concepção leva ao reconhecimento de que todos têm o direito de reivindicar do estado que este cobre dos membros da comunidade a sua parcela de contribuição. Um alto grau de evasão fiscal causa distorções inaceitáveis no estado democrático, sobrecarregando aqueles que são mais fiscalizados e não podem fugir dos tributos.

Esta distorção tem consequências práticas reais e muitas vezes irreversíveis nas execuções fiscais, pois um contribuinte pode ver-se privado de seu patrimônio para a quitação de tributos, enquanto outro contribuinte na mesma condição nem mesmo pode ter sido fiscalizado.

Os tributos constituem um dos pilares essenciais da construção de um sistema de bem-estar constitucionalmente previsto e garantido, visto que sem a sua organizada existência, dificilmente as prestações jurídicas e materiais que os atores públicos devem efetivar seriam levadas à consecução. Por tal, assegura o Autor, que o não pagamento dos tributos consubstancia-se numa violação de um dever fundamental e evidencia uma patologia ética, pois as pessoas ou entidades que assim procedem frequentemente adotam um comportamento *free rider* e não deixam de se beneficiar dos bens públicos e semipúblicos produzidos pelo estado, já que estes, na grande generalidade dos casos (pense-se, por exemplo, no tratamento do ar, ou na iluminação pública), assumem propriedades não excludentes e produzem utilidades de natureza indivisível<sup>1173</sup>.

---

<sup>1173</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster. In.: *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012. p.1215.

Este dever fundamental de pagar tributos é antes de tudo, um dever de solidariedade com toda a sociedade. O dever das pessoas pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional. Como tal, está sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (art. 12 da CRP/76), e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (art. 13 da CRP/76), isto constituindo o princípio da igualdade tributária. Este princípio é relevante não apenas para o caso da imposição fiscal, mas também para o caso das isenções e regalias fiscais, que não podem deixar de o respeitar sob pena de privilégio constitucionalmente ilícito<sup>1174</sup>.

Países como Portugal estão a viver um momento difícil onde muitas pessoas recebem benefícios fiscais, enquanto outros sofrem com fortes cargas tributárias. A este fenómeno nomina-se como “*apartheid fiscal*”, onde sobretudo os trabalhadores dependentes, pagam impostos estabelecidos pelo poder legislativo, com base eminentemente constitucionais, mas outros trabalhadores independentes, e várias empresas, em virtude favores fiscais que conseguiram ou pela ausência de uma eficaz fiscalização o por *lobbies* políticos, acabam pagando menos tributos<sup>1175</sup>.

Neste ponto, o autor cita a existência de uma “*face oculta*” dos direitos fundamentais. Há uma tendência nos próprios textos constitucionais após a segunda guerra mundial, de “esquecerem” da tipificação dos deveres fundamentais do indivíduo, possivelmente pelo intuito de fortalecer suficientemente os regimes constitucionais que em parte do mundo começavam a fugir de controles autoritários. Para o Autor, é uma visão completamente liberal que omite a previsão expressa de deveres fundamentais nas cartas constitucionais, o que também se repetiu na CDFUE do ano de 2000. E esta realidade demarca em perspectiva um sério “*discurso quantitativo dos direitos fundamentais*”, o que perturba a visão de sociedade e de vida.

Os deveres fundamentais devem ser vistos como uma categoria autónoma. O que significa que a concepção mais ajustada dos deveres fundamentais recusa visões extremistas.

### **6.15 O Princípio Constitucional ao Desespero**

Trata-se o *Direito Constitucional ao Desespero* de uma construção doutrinária que nasce aqui, por conta de tantos contextos democráticos instituídos sem funcionalidade. É um princípio, o qual aqui defende-se, pode ser extraído da gênese de todos os direitos fundamentais.

<sup>1174</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da república portuguesa anotada*. Vol. I. 4.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. p. 459.

<sup>1175</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 501.

Embora um país possa ser livre, organizado, democrático, constitucional, com muitos direitos fundamentais devidamente previstos constitucionalmente, e ter muitas instituições próprias de regimes mais evoluídos, é possível que mesmo assim em dado momento histórico nenhuma peça do cenário estatal exerça suas funções de maneira minimamente adequada. O cidadão, a partir daí, principalmente diante de uma conjuntura histórica conhecida de baixa funcionalidade estatal, desenvolve a prerrogativa de exercer o “*Direito Fundamental ao Desespero*”, o que significa dizer que se o estado não realiza suas atividades minimamente, tanto no palanque proposto pela arrecadação tributária, como pelos direitos fundamentais, a pessoa pode legitimamente deixar de cumprir seus deveres tributários, notadamente, os dependentes da própria consolidação prévia de outros direitos.

Não se trata de anarquia, ou mesmo de retorno a um estado selvagem de vida. Mas do direito do cidadão, exclusivamente frente ao estado, de deixar de cumprir parte do pacto social delineado por Rousseau, ser punido por esta inadimplência cívica.

Em estados onde ainda se está diante de um processo lento de transição entre um estado absoluto para um estado democrático, onde os direitos fundamentais mantêm-se como um desafio de implementação, embora já reconhecidos, corriqueiramente, é essencialmente neste tipo de estado que *três fatores* podem levar a um completo desajuste de todas as instituições, de modo que nada mais atue a contento, indiciando o colapso estatal: a corrupção, a desigualdade social advinda da má arrecadação de tributos e distribuição de renda, e a má gestão orçamentária e econômica do país.

O somatório destes três fatores, em conjunto aos erros trágicos históricos nas gestões e decisões sobre as políticas públicas a serem implementadas, fatalmente levará um país a ausência da atuação do estado na garantia do mínimo essencial existencial, cuja roupagem é a gala dos direitos fundamentais. E mesmo diante da existência de direitos fundamentais numa constituição, de instituições organizadas e de cidadãos conscientes, os três itens acima especificados conduzem qualquer país ao depauperamento estatal.

A disfunção do *Direito Fundamental ao Desespero* não nasce necessariamente de grandes abalos jurídicos, sociais ou econômicos. Sua invocação, acontece, antes de tudo, pela ausência inicial de um sentimento que de fato una o povo em prol de um bem comum. É, antes de tudo, necessário que exista um sentimento de união entre as pessoas de um país para que os direitos fundamentais sejam realmente reconhecidos, exigidos e aplicados acima de qualquer outra situação jurídica, para que sejam a mola propulsora do funcionamento do estado.

Deveras, seria maravilhoso se a constituição e as normas dela decorrentes dessem sempre a resposta que a sociedade precisa. Todavia, antes de mais nada, numa sociedade documentadamente desunida, os direitos fundamentais são apenas letras em um papel pouco respeitado. Quando o

indivíduo se vê diante de um estado que só funciona no mundo imaginário de Platão, não há mais qualquer possibilidade de equilíbrio emocional para que qualquer direito seja respeitado.

O estado se torna o “*Picasso da Mentira*” em termos de efetivação de direitos fundamentais quando de forma disfuncional constrói um prédio para as autoridades fiscais mais bonito e tecnológico que uma escola ou um hospital. O pacto ético entre o que se exige do indivíduo e o que se proporciona é quebrado nascendo o *Direito Constitucional ao Desespero*.

Em exemplo, no ramo do direito civil, mais pontualmente do direito do consumidor, cresce a aplicação da *Teoria do Desvio Produtivo*<sup>1176</sup>, ou seja, a cláusula não escrita que leva uma das partes da relação contratual privada, a ter a obrigação de indenizar em termos pecuniários a outra parte não só pela quebra contratual, *mas por todo o calvário* que se passa para buscar exigir o cumprimento da obrigação. Puni-se com dinheiro o ato de ter feito a pessoa perder tempo para buscar a correção de ação, ou a obrigação de uma omissão.

É próprio de estados sem o sentimento de união e bem-comum, que a missão de atender ao a pessoa seja realizada sem a observância da eficiência, fornecendo-se serviços e produtos defeituosos, muitas vezes, contrariando à legislação. A pessoa se vê compelida a desperdiçar o seu valioso *tempo* o qual é finito, inacumulável e irrecuperável, e desviar as suas custosas competências de atividades como o trabalho, o estudo, o descanso, o lazer, a família para tentar resolver problemas com o estado, o qual não tem o dever nem o direito de lhe causar.

E esta *Teoria do Desvio Produtivo* se aplica com espartilhada luva à relação entre a pessoa e o estado. Há um *limite* aceitável entre o risco de viver em sociedade. E este limite é o mínimo existencial executável isonomicamente de cada país. Quando para se ter acesso a este miniatural mundo jurídico de direitos, a demanda de problemas para obtê-los é mais dispendiosa que os próprios, seja em dinheiro, tempo, e procedimentos, e tem-se aí um excesso de erros causados pelo estado tão grande, que dão a pessoa o direito de desesperar-se e alienar-se do pacto social momentaneamente, até que seu microcosmo de subsistência seja recomposto em pé de igualdade com os demais membros a sociedade.

Tanto o Brasil quanto Portugal vivem submersos em burocracias estatais que desvirtuam a lógica da persecução das atividades estatais.

Em exemplo, se um contribuinte deve pagar um tributo, em muitos casos, ele sequer recebe a notificação para pagamento, ou mesmo a fatura. É preciso que se dirija aos órgãos públicos para verificar o que a tecnologia já poderia otimizar há muitos anos. Para chegar ao local para a busca dos documentos para pagamento, não há transporte público adequado, de modo que o indivíduo precisa utilizar horários do seu trabalho para deslocar-se ao local, com seu próprio meio de

---

<sup>1176</sup> Marcos Dessaune é o autor da tese do “*Desvio Produtivo do Consumidor: o prejuízo do tempo desperdiçado*”, que começou a ser elaborada em 2007 e foi publicada em 2011 pela editora Revista dos Tribunais no Brasil.



transporte e despesas. É muito provável que não haja estacionamento para o contribuinte, o que levará a circunstância de pagar um local privado, ou então estacionar muito longe, isso se encontrar uma vaga. Caminhará em local sem calçadas, segurança ou estrutura, e corre o risco de ser assaltado. Chega ao local e descobre que naquele dia o horário de funcionamento foi modificado, e precisa retornar em outro momento. Ninguém atendeu aos seus telefonemas anteriormente quando tentou conhecer os horários da seção pública. E repetindo todos os custosos atos, no dia que encontra o órgão público operante, depara-se com uma fila enorme e sem local adequado para sentar-se. O contribuinte é recepcionado por estagiários que não sabem dar informações corretamente. Os poucos funcionários existentes ou são pouco capacitados ou nada educados. Não se pode fazer nenhum pedido sem a apresentação de um documento e de um requerimento formal devidamente protocolizado em local diverso daquele órgão pública. Uma decisão pode levar meses. O documento quando chega ao contribuinte para pagamento vem com juros indevidamente, e uma nova reclamação é ainda mais complexa. Neste interim, o veículo do indivíduo é arranhado no estacionamento, ninguém se responsabiliza, e o nome do contribuinte mantém-se no cadastrado de maus pagadores. O pagamento é realizado posteriormente, mesmo com juros indevidos, e mesmo assim por um “erro do sistema”, o órgão público não dá a devida baixa ao débito. É o sofrimento advindo da “*burocracia perfeita*”<sup>1177</sup>. Na hipótese de discutir administrativamente o tributo em sua materialidade ou formalidade, a aflição é exponencialmente maior. O contribuinte terá que retonar diversas vezes ao local, procurar por responsáveis normalmente em férias ou ausentes, e assim viver mais alguns pesadelos para cumprir um dever.

Embora aparente ser um relato surreal de um filme de comédia, o exemplo acima é o cotidiano tributário da maioria dos contribuintes brasileiros e portugueses. E numa versão amena. Se existe o *princípio constitucional não escrito da busca da felicidade*<sup>1178</sup>, extraído implicitamente dos direitos fundamentais, de outra ponta existe também o *princípio do direito ao desespero*. Quando o estado extrapola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, nasce ao ser humano vítima deste estado, o direito de nada cumprir em seu favor, na mesma medida empenhada de desrespeito.

O direito ao desespero é a depressão jurídica coletiva constitucionalizada, fruto da ausência de essencialidade mínima de direitos, por conta de de governos civilizadamente organizados na papelocracia, mas que não conseguem efetivar na prática *nenhum* direito fundamental *adequadamente*.

<sup>1177</sup> GADAMER, Hans-Georg. *Herança e futuro da Europa*. Trad Antônio Lisboa: Edições 70, 1998. p.101.

<sup>1178</sup> Teoria *Law and Happiness* (de utilitaristas como Stuart Mill, e também Ronald Dworkin e Eric A. Posner). Previsto expressamente na Declaração de Direitos de Virgínia.

### **6.16 O Estado que Erra**

A vivência em sociedade traz por si só riscos, mas, a princípio, são ameaças muito menores do que a vida isolada. E é muito comum a discussão deste tema dos perigosos da vida em grupo quando o foco é a questão da responsabilidade civil por danos causados pelo poder público ao particular. A exigência tributária é uma atividade plenamente estatal e administrativa, e, assiduamente, graves erros na área de cobrança tributária que muitas vezes, diante da má estrutura de administração fiscal, compelem o contribuinte ao pagamento de tributos cuja legalidade e constitucionalidade são fortemente duvidosas. São formas ao arrefio dos direitos fundamentais que levam o contribuinte a quitar encargos fiscais indevidos, mesmo que haja o desejo de discutir a cobrança, pelo medo do complexo sistema do contencioso tributário, e este é um fenômeno mundial.

A expressão aqui escolhida para a propedêutica, “*estado que erra*”, é apresentada não no sentido de que sua existência seja desnecessária ou que somente exista como um desacertado na vida da pessoa. O que se pretende é a apresentação de situações que demonstrem como o estado precisa minimizar suas exigências pecuniárias e burocráticas, posto que é o primeiro a quebrar o contrato social, vigente: direitos fundamentais de um lado, na sua versão mínima, e tributos de outro, na sua variante máxima.

Diante dos vários vícios fiscais estatais que costumam ser sempre em quantidade considerável na constituição do crédito tributário frente aos direitos fundamentais, desenreda-se imperiosa a existência de uma legislação corretamente sistematizada que propicie ao contribuinte formas gratuitas e bem delineadas para a discussão da celeuma tributária de maneira mais rápida e objetiva.

O pagamento de um tributo é um ato periódico na vida de todo o ser humano. Não se apresenta como um episódio esporádico ou mesmo surpreendentemente. Há mesmo que, por analogia, considerar o estado como mais um membro da família, ou um sócio na empresa, que exige sua participação nas receitas. Neste cenário de constante exação, a AT certamente será indagada em muitos momentos, se considerar toda a vida média de uma pessoa, por exemplo, por erros, vícios formais ou materiais, ilegalidades, inconstitucionalidades ou outros problemas durante a exigência da exação fiscal. São incidentes completamente normais diante da repetição, rotina e volume de cobranças tributárias. E o contrário também passa a ser uma possibilidade que não deve gerar grandes desesperos: o contribuinte, certamente, também será um inadimplente em muitos momentos de sua existência como pessoa.

Neste entrecho, onde as cobranças tributárias fazem parte do cotidiano, é imprescindível que a legislação preveja formas gratuitas, práticas, claras, objetivas e rápidas de indagação à AT. Não

se concebe minimamente que a invocação de formas de defesa sobre o direito tributário sejam dispendiosas ou por demais complexas, como outros assuntos da vida civil, penal, comercial do indivíduo que realmente devem ali exigir mais demanda de sua energia pessoal. A existência de práticas administrativas burocráticas ao extremo que desestimulem o contraditório tributário, por si só, já configuram uma afronta ao próprio direito fundamental do contraditório.

Não fora somente o fator assiduidade fiscal, que justificaria a necessária comunicação com o fisco de forma simples e funcional, soma-se também como dito, as grandes probabilidades de cobranças equivocadas por parte da AT. Não são casos esporádicos, mas realidades constantes, que aparentemente mesmo diante de tantas novas tecnologias, cresce a cada ano.

Uma conjuntura que merece citação como um grande exemplo do estado que erra em Portugal, num *déficit compreensivo* gigantesco dos direitos fundamentais pela AT, são as multas aplicadas pelo não pagamento das tarifas de portagem. A Lei portuguesa n. 15/2006, que trata das taxas de portagens, com a alteração advinda da Lei n. 64-B/2011, de 30/12, passou a prever em seu art. 15 que a AT será a competente para a cobrança destas tarifas, mesmo que não seja o titular ativo da dívida.

A AT<sup>1179</sup> buscou a cobrança no ano de 2014, de forma coerciva, aproximadamente 26,5 milhões de euros em dívidas pelo não-pagamento das tarifas das portagens, receita esta cuja maior parte se reverte para as concessionárias das autoestradas e não para as despesas sociais do estado. Este montante não inclui o valor das coimas e das custas administrativas associadas aos processos de contraordenação desencadeados pela AT e pagos pelo contribuinte, onde se inclui a parte da receita que fica para o estado. Somente no ano de 2013, em exemplo, foram cobrados 12,83 milhões de euros em dívidas em atraso às concessionárias, aos quais se somam 13,66 milhões em dívidas referentes ao antigo Instituto de Infraestruturas Rodoviárias (InIR), atual Instituto da Mobilidade e dos Transportes (IMT), que instaurava os processos pelas infrações anteriores a 2012. Estes valores dizem respeito apenas às taxas de portagens não-pagas, que são sempre transferidas para as entidades credoras, neste caso, as concessionárias rodoviárias.

Contudo, o ponto nevrálgico da questão das tarifas de portagens é a sua forma de cobrança. O contribuinte ao utilizar a estrada precisa aguardar 1 (um) dia para tentar pagar a dívida junto ao Correio, onde, mesmo com tanta tecnologia, o débito fica disponível no sistema somente pelo prazo de 5 (cinco) dias. Caso não haja o pagamento neste quinquídio, o utente é notificado pela empresa concessionária, posteriormente, pelo correio, com aviso de recepção, para efetuar o pagamento, mais já com um custo administrativo de €2,21, (dois euros e vinte e um centavos). Caso não seja encontrado, uma segunda tentativa de notificação é enviada, e dela considerar-se-á intimado, ainda

---

<sup>1179</sup>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DE PORTUGAL. Disponível em: <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E8B58206-5251-4765-9FDF-D64B2C93DC7B/0/FAQ\\_RERD\\_Portagens.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E8B58206-5251-4765-9FDF-D64B2C93DC7B/0/FAQ_RERD_Portagens.pdf)> Acesso em 24 de abril de 2017.

que não tenha assinado o documento pessoalmente. Após, os documentos são compilados pela concessionária à AT, a qual avança com a cobrança coerciva da taxa da portagem, dos custos administrativos, dos juros de mora e da coima aplicada.

Para além de proceder à execução fiscal da tarifa da portagem e do custo administrativo, a AT instaura um processo de contraordenação, aplicando coimas, que no caso dos particulares, pessoas singulares, o numerário é de 10 (dez) vezes o valor da tarifa, e se for pessoa coletiva vinte vezes o valor da tarifa, sendo o mínimo de 25 (vinte e cinco) euros. Para os cofres do estado e da AT entra apenas uma parte da coima: 40% vão para o estado, 35% ficam na AT, 10% são entregues ao IMT e 15% às concessionárias.

Aqui já se encontram fortes inconstitucionalidades: a AT não pode realizar as cobranças em favor das concessionárias; o utente tem o direito de pagar a dívida no momento do uso, e não somente, um dia depois, ou mesmo somente nos correios; o contribuinte tem o direito de ser notificado pessoalmente, principalmente da multa; e o valor da coima é completamente desajustado tendo em conta o valor efetivo dos serviços e da punição.

E segue mais um problema: como cada tarifa não paga dá origem a uma contraordenação autónoma, a cobrança coerciva tem gerado muitas impugnações na justiça, notadamente, anuladas por vício formal. O exemplo da afronta ao princípio da proporcionalidade é que um contribuinte com 20 passagens sem pagar, terá 20 processos individuais de cobrança coerciva, e 20 coimas de dez vezes o valor de cada passagem, mais 20 taxas administrativas, e se quiser pedir a impugnação terá de apresentar 20 contestações, pagando 20 taxas de justiça, e posteriormente, de acordo com o valor e o momento, até mesmo 20 execuções fiscais. A dívida nestes termos torna-se impagável, e também, indefensável. E certamente isso absolutamente uma conduta legislativa sem qualquer razoabilidade e proporcionalidade, o que lhe torna inconstitucional.

Inarredável que casos assim advém da má gestão administrativa na seara tributária e que precisa ser contornada em benefício do próprio interesse público. Impele-se assim a necessidade de uma boa administração estatal, enraizada no princípio da eficiência. É preciso produzir um efeito real e específico para alcançar a efetivação deste princípio, importando em poucas perdas, menos erros, menor dispêndio de tempo e de tarefas.

É recomendável socializar os bens estatais disponíveis, aproveitamento melhor o uso de recursos escassos, tentando obter o maior grau de satisfação possível das necessidades, fazendo-se uma constante avaliação económica das opções politico-legislativas que vão sendo tomadas. O princípio da eficiência enquanto preceito exigível na atividade administrativa implica na

subordinação do administrador público ao exercício das suas atividades, resultando prévia e imperiosamente uma atuação ético-social de forma axiologicamente neutra<sup>1180</sup>.

Além deste exemplo dos valores pagos nas portagens, que desqualificam a própria qualidade das normas e sua aplicação, pode-se citar também o labirinto jurídico normalmente criado pelo estado para dificultar a própria discussão tributária. Embora existam mecanismos processuais e judiciais para a discussão, é certo que em muitas ocasiões, senão a maioria delas, o contribuinte se cala, posto que os custos e incômodo supera a necessidade de contestar. E aqui há uma diferença abissal entre a contribuinte pessoa singular e as empresas: estas são habituadas a lides com a burocracia e a discutir com o fisco, enquanto o simples utente fica à mercê de uma papelocracia completamente sem fim. Não raro, os contribuintes são inundados de documentos incompreensíveis para os leigos, e que colocam a prova toda sua paciência. A burocracia acaba por ser uma forma do estado esconder seus próprios erros, a fim de apostar na inoperância do contribuinte lesado.

Em plena vigência de um estado democrático, constitucional, de direitos fundamentais, organizado e moderno, ainda assim, este estado erra em seu próprio benefício, seja na elaboração das normas, na forma de cobrança, ou nos meios de implementação da aplicação do contraditório. Este estado não merece o benefício da presunção da constitucionalidade da tributação.

A visão *in loco* trazida sobre o caso das portagens traz à tona a visível reafirmação de que o estado também deve efetivar os direitos fundamentais por intermédio dos procedimentos administrativos impostos ao estado. Se de um lado os procedimentos e processos foram organizados para favorecer o exercício de direitos por parte dos indivíduos, de outro lado, os excessos de pressupostos formais restringem o próprio direito material, e conseqüentemente o princípio de liberdade.

Este entendimento é reproduzido na jurisprudência alemã, a qual chama atenção sobre a intensidade na relação de reciprocidade extrema entre os direitos fundamentais, por um lado, e a organização e os procedimentos de outro<sup>1181</sup>. A realização dos direitos fundamentais por meio da organização e de procedimentos “é uma das tendências mais importantes da interpretação dos direitos humanos”<sup>1182</sup>.

De forma muito pertinente, Konrad Hesse<sup>1183</sup> observou que a organização e o procedimento muitas vezes são, possivelmente, o único meio para produzir um resultado realmente em conformidade com os direitos fundamentais. Nessa direção, o *Bundesverfassungsgericht*

<sup>1180</sup> CASTRO, João Pedro Marques e. *Princípios da boa administração, eficiência e economicidade*. Dissertação de Mestrado. Ano de 2015. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/41167/1/Jo%C3%A3o%20Pedro%20Marques%20e%20Castro.pdf>> Acesso em 29 de maio de 2017.

<sup>1181</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 464.

<sup>1182</sup> BVerFE 53, 69 (71 e ss).

<sup>1183</sup> HESSE, Konrad. EuGRz (1978): 427 e ss.; Idem. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutsch* 20. ed. Heidelberg: Müller, 1995. p. 161.

desenvolveu uma jurisprudência segundo a qual se constatou que os órgãos estatais não apenas têm o dever de respeitar os direitos fundamentais, mas principalmente, de dotá-los também de eficácia por meio de um correspondente dimensionamento de procedimentos. Do contrário, o seu teor substancial é afetado, não havendo a garantia de proteção jurídica efetiva ao indivíduo<sup>1184</sup>. Não se pode dificultar de modo não razoável a opção pelos trâmites legais.

A relação entre os direitos fundamentais materiais e formais é recíproca: por um lado, a organização e o procedimento são instrumento de eficácia dos direitos fundamentais, para harmonizar os bens jurídicos colidentes, pela ponderação e produção da congruência prática de direitos fundamentais por meio de procedimento<sup>1185</sup>. E por outro lado, os direitos fundamentais materiais produzem efeitos em todo direito processual. Disso resultam exigências específicas para a configuração dos processos, ou seja, a aplicação do direito processual em conformidade com os direitos fundamentais e a eficácia preliminar das garantias aos direitos fundamentais<sup>1186</sup>.

Com a eficácia dos direitos fundamentais desta organização e de procedimentos, o direito a um processo justo passar a ser um dos princípios essenciais de qualquer processo nos termos do estado de direito. Os bens jurídicos tutelados não podem ser desvalorizados por um procedimento insuficiente. Os direitos fundamentais devem definir os critérios de aferição para uma configuração da organização e dos procedimentos que dota efetividade a tutela dos direitos fundamentais, bem como uma aplicação, sempre em prol dos direitos fundamentais, das prescrições procedimentais já existentes<sup>1187</sup>.

Diante da narrativa sobre o estado, os direitos fundamentais, e o mínimo existencial é preciso antes de tudo, que se faça uma reforma agrária intelectual transversal, onde não se tolere as burlas estatais tributárias. O estado que cobrar realmente de quem detém capacidade tributária, corrigir seus constantes erros na administração tributária, e acima de tudo da mesma maneira que exige condescendência por suas limitações, reconhecer que os indivíduos também têm suas insuficiências.

<sup>1184</sup> BVerfGE 49, 220 (235) e BVerfGE 35, 263 (274); 35, 382 (401), 51, 268,

<sup>1185</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 465.

<sup>1186</sup> STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. t.3/1. Allgemeine Lehren der Grundrechte. München: Beck, 1988. p. 967, 973 e 974. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik*. 20 ed. Heidelberg: Müller, 1995. p. 160. HELD, Jürgen. *Der Grundrechtsbezug des Verfahrensgarantien*. Berlin: Duncker und Humblot, 1984. p. 1981. p. 28. GOERLICH, Helmut. *Grundrechte als Verfahrensgarantien*. Baden-Baden: Nomos, 1981. p.143.

<sup>1187</sup> STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. t.3/1. Allgemeine Lehren der Grundrechte. München: Beck, 1988. p. 969.

## 5. CONCLUSÕES

Ao se chegar ao fim destas investigações sobre o processo de execução fiscal em Portugal e no Brasil, com uma análise categórica e descritiva sobre este instituto de cobrança frente a efetivação dos direitos fundamentais, concebe-se o momento de apresentar as reflexões e proposições que, alerta-se, antes de serem recebidas como definitivas, são, em verdade, o *punctum* inicial para o prosseguimento de outras pesquisas sobre o tema proposto. Quem navega nas áreas das ciências jurídicas, por sua natureza dúctil, compreende as constantes propostas de superação dos vários paradigmas de estudo.

Foi uma excursão intelectual muito difícil, com experiências jurídicas sensíveis, mas que permitiram a construção das teses conclusivas aqui apresentadas. Salienta-se que a pesquisa desenvolvida teve como objeto de exame principal, embora sem desmerecer outros que serviram de base de apoio, a doutrina, a jurisprudência e a legislação das pátrias irmãs com foco na dimensão de sobrevalorização dos direitos fundamentais. O oxigênio dos direitos fundamentais “*não-hipócritas*” deve ser rarefeito em prol de uma relação de mais equilíbrio entre o contribuinte e o estado.

Frente à *primeira hipótese* do trabalho, que reconhecia de forma muito semelhante a formatação legislativa da cobrança dos tributos não cumpridos entre Brasil e Portugal, tem-se como uma premissa verdadeira, uma vez que ambos os países, num mundo colonizado pelo direito, utilizam atualmente um processo de execução fiscal como roteiro para a expropriação patrimonial, muito semelhante, e possuem mecanismos de defesas para o contribuinte tanto na fase administrativa e na fase judicial. Do estudo da introdução das primeiras normas sobre as cobranças tributárias no Brasil, advindas da colonização portuguesa foi possível constatar a exclusiva influência lusitana até a independência, e posteriormente, sua continuação, porém, mesclando-se com outras teorias mundiais a partir da proclamação da independência.

Há poucos trabalhos específicos sobre a influência portuguesa na tributação brasileira, o que exigiu uma pesquisa histórica muito profunda, principalmente, para o encontro de fontes doutrinárias realmente fidedignas. A imposição tributária no Brasil, em toda a sua existência, foi sedimentada numa alta carga tributária e num conjunto de opressão fiscal, pautada por mecanismos nada científicos ou sistemáticos que ainda se mantém até hoje no eixo norteador das políticas legislativas.

Rastreando a dogmática da execução fiscal, tanto Portugal como o Brasil ainda utilizem a mesma processualística antiga de execução fiscal de mais de quinhentos anos atrás. À execução da pena de morte, é o mesmo ritual de atos que exigem a garantia do juízo para a suspensão da cobrança, e para o exercício do direito do contraditório.

Embora as ciências históricas, jurídicas, sociais e econômicas tenham provas suficientes de que a tributação precisa ter critérios operacionais muito coerentes para sua instituição e cobrança com eficiência, tais conhecimentos são desconsiderados severamente nos episódios legislativos. Este fenômeno repete-se continuamente no Brasil, como se o país ainda fosse uma colônia que precisasse enviar altos recursos à corte, a qual, em metáfora, se manifesta na figura da corrupção e na má gestão dos recursos públicos, e que embora tão latentes, ainda colidem com o fato de que os direitos fundamentais preceituam no meio desta grande celeuma, a diretriz de que o contribuinte se mantenha tributado e cobrado abaixo do limite mínimo e existencial tolerável. Portugal, a seu turno, manteve uma contínua evolução de suas normas de cobrança tributária desde que deixou o comando do Brasil, e embora tenha neste caminho melhorado um pouco a justeza de suas ações, também gravita por temáticas que subsistem à normas precárias de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes.

A *segunda hipótese* do trabalho permeada na premissa de que os princípios constitucionais, a reboque dos direitos fundamentais, estão eles previstos na constituição de ambos os países e constituem o alicerce limitador das normas tributárias de cobrança para garantia da dignidade do contribuinte, também foi demonstrada. O princípio da dignidade da pessoa é a raiz da modernidade. Em ambos os países há uma constituição federal, elaborada de forma democrática, solidificada num estado de direito, a qual prevê expressamente uma fartura de princípios e direitos fundamentais em prol das pessoas, os quais permeiam, claramente, também as instituições de leis que criam tributos e estabelecem a forma como a cobrança por intermédio de uma execução fiscal será realizada, e, conseqüentemente, a expropriação patrimonial.

Neste contexto, observa-se que embora nenhum direito fundamental seja por si só absoluto, na medida que admite ponderações e exige a sua aplicação pela existência de leis que os organizem em sua efetivação, os deveres fundamentais de pagamento dos tributos também caminham na mesma senda redutora, de modo que o estado mesmo sob o império da necessidade estatal, está proibido pelos direitos fundamentais, e principalmente, pela dignidade da pessoa humana, de realizar o despojamento patrimonial do mínimo existencial possível, e isonômica, para a quitação fiscal. Por via de regra, são os tribunais na figura do poder judiciário, que desdobram o raciocínio final sobre as legislações aplicadas, principalmente, sobre as penhoras de bens básicos da pessoas, por dívidas para com o estado, em relação aos direitos fundamentais.

Nota-se, vigorosamente, que enquanto no Brasil os direitos fundamentais são utilizados como base argumentativa rotineiramente na área tributária junto às defesas pelos contribuintes, administrativamente ou judicialmente, em Portugal, a realidade é outra. Percebe-se pela avaliação minuciosa dos julgados do TC que em terras lusitanas os direitos fundamentais, em sua marca textual constitucional, ainda caminham para se consubstanciarem como principal argumento de



defesa por parte do contribuinte contra a ação estatal. Os pactos internacionais de Portugal com a UE motivam ainda mais a caminhada legislativa e jurisprudencial pela prevalência da aplicação dos direitos fundamentais. De outro norte, em caminho truncado, o Brasil passa por um período de banalização dos direitos fundamentais, posto que são utilizados principalmente pelos tribunais superiores, como esteio para estes deixarem de aplicar uma legislação ou mesmo modifica-la, em um caso concreto, sob a crua justificativa genérica de que a lei afronta dos direitos fundamentais, mesmo sem a utilização ou menção de qualquer método de interpretação constitucional. E essa situação se percebe nos dois lados, tanto em defesa do estado, quanto em defesa do contribuinte, o que traz muita insegurança jurídica a todo o ordenamento.

Na sequência, a *terceira hipótese*, também foi certificada, reputando a existência de um sistema tributário organizado nos dois países coadunados parcialmente com os direitos fundamentais, pois apresentam graves falhas legislativas no momento de sua configuração. Há um sistema tributário devidamente organizado no Brasil e em Portugal, que pregam a tributação sobre o consumo, rendimentos e patrimônio, com princípios basilares muito claros de proteção ao contribuinte, mas que no momento de sua transfiguração como normas, criam gambiarras jurídicas em prol do estado em desfavor do contribuinte e de seu mínimo existencial.

Foi possível constatar uma situação do conflito entre a arrecadação dos tributos e a efetivação do orçamento, avaliado pelo prisma de efetivação do princípio da dignidade da pessoa. As pessoas seguem cada dia mais descrentes no estado e endividadas, tal como também se endivida o estado, na busca de um consumo por direitos sociais, para tentar garantir o mínimo existencial, o que aumenta sua ânsia por receitas, situação jurídica entreposta pelo desequilíbrio entre as reais necessidades do estado, a seletivização do seu orçamento, e a arrecadação de tributos. Viver dentro de um estado, constitucional, democrático e de direito ainda é a melhor opção para qualquer vivente, contudo, não é ainda a melhor hipótese alcançável, pois é possível o aperfeiçoamento fiscal e social. Todo o estado, longe de uma figura de estilo, é, sempre cleptocrático, pois na história do mundo, e nos dois países aqui estudados, não consegue definir um sistema político em que a corrupção em relação ao dinheiro público não seja estimulada por parte considerável dos governantes, em qualquer tempo ou modelo, desmerecendo assim a correta administração tributária. É o mau exemplo que leva o contribuinte a odiar o estado e a desconsiderar a importância do dever de pagar tributos.

Com toda a informação possível hoje a ser catalogada, com o desenvolvimento das tecnologias e das formas de melhorar o cérebro humano, as pessoas evoluem nos seus limites cognitivos e passam a ter noções muito mais exatas de que tanto o estado socializante quanto o estado mínimo, como formatados ideologicamente até então, principalmente a partir do último século, não conseguem garantir o mínimo existencial aos seus indivíduos sem uma alta carga

tributária, a qual, por sua vez, ainda não encontrou a estabilidade no eixo de arrecadação e cobrança frente aos direitos fundamentais.

Como *quarta hipótese* foi consagrado um mosaico de domínios dos termos estado e interesse público, os quais permitem amplificar as conceituações dos adágios dignidade e justiça fiscal, diante do mínimo existencial. E esta é uma asserção correta, desde que o conteúdo do conceito de interesse público seja revisto não mais como um interesse da maioria, mas num contra-exemplo, como o interesse do indivíduo que menos prejudique a maioria. Esta hipótese testou um conjunto de conceitos de estado e de interesse público, o que levou a uma resposta cientificamente clara de que a expressão “*supremacia do interesse público*” jamais irá se coadunar com a dignidade da pessoa humana, se vista apenas como um interesse em prol da coletividade, principalmente, quando este interesse geral for presumido e não especificamente considerado e comprovado. Toda a maioria é formada por um conjunto de minorias que como células interligam-se continuamente na construção de um corpo estatal, que não pode aleijar os direitos fundamentais individuais, quando não testáveis tais direitos como danosos coletivamente, em nome de um interesse público genérico e impontual.

Como *quinta hipótese* formulada e devidamente comprovada, constatou-se que as normas referentes à cobrança tributária possuem eminentemente um contorno social, em destaque a execução fiscal. É como negar a lei da gravidade a defesa de que os tributos e suas cobranças devam ser avaliados sem a consideração de teorias econômicas e sociais. No ordenamento jurídico das duas pátrias estão devidamente tipificadas na legislação as normas legais de execução fiscal, não admitindo a expropriação patrimonial direta pelo estado. Contudo, embora parte das regras de cobrança tributária estejam sedimentadas nos direitos fundamentais, em múltiplos momentos, dão mais proteção ao estado, em proporções sísmicas, atentando-se para um desajuste na relação para com o contribuinte, não justificado pelo interesse público. Os episódios mais marcantes na legislação portuguesa estão na ausência de suspensão da execução fiscal, mesmo com a garantia do juízo, para a apresentação de defesas, ou mesmo para o parcelamento, na autorização da penhora do único bem imóvel de família, na distinção anti-isonômica de prazos para o lançamento tributário pelo estado frente ao período para reações e defesas por parte de contribuinte, e também na limitação do mérito a ser discutido judicialmente, quando não invocado anteriormente na esfera administrativa.

Na legislação brasileira, a abertura de oportunidades para defesas administrativas e jurídicas é muito maior que os limites previstos em Portugal, e permite ao contribuinte devolver toda a defesa por completa, tanto no aspecto material quanto no aspecto formal para o judiciário, mesmo que não discutida administrativamente. Outro ponto, é a paridade entre os prazos de defesa do contribuinte e de constituição de crédito pelo estado, os quais são muito semelhantes, respeitando ao princípio da

isonomia. O episódio mais salutar é a obrigação de prévia garantia do juízo na execução fiscal para ter-se o direito de apresentação de defesa processual de mérito, em franca afronta ao exercício do princípio do contraditório e ampla defesa. Esta é uma regra que remonta ao período colonial e jamais teria razão de ser após a investidura dos direitos fundamentais.

Seguindo como *sexta hipótese*, o cânone igualmente contemplado e confirmado foi o de que o direito à propriedade de um mínimo existencial, frente às penhoras durante as cobranças tributárias processuais, configuram episódios normativos que afrontam os direitos fundamentais em Portugal, enquanto no Brasil, contudo, o cuidado com o abrigo patrimonial é significativamente maior. Embora em nenhuma das constituições dos dois países exista a previsão de proteção expressa sob qualquer bem por dívidas exclusivamente tributárias na constituição, o cuidado legislativo complementar sobre um mínimo de legado material ao contribuinte, com base nos direitos fundamentais, em destaque o princípio da dignidade humana se visualiza em ambas, embora no Brasil com maior proteção, e em Portugal de forma mais recrudescida, principalmente em relação ao direito de moradia.

E em conjunto, a constante insegurança das interpretações jurisprudenciais é causa de grande problemática para o jurisdicionado que sofre diante do abuso do sistema principiológico e legislativo de livre convencimento dos juízes, os quais deformam as palavras da constituição e da lei, com visões plúrimas, disfuncionais, inconsistentes, e cheias de atalhos, escritas muitas vezes com direção parcial para a economia e para a política.

Ressalta-se uma variável que atingiu esta conclusão durante a pesquisa. Com a edição da Lei n.º 13/2016, de 23 de maio em Portugal, tal norma veio prever, como um grande lustro de proteção ao contribuinte, que a penhora sobre o único bem imóvel do contribuinte, com a finalidade de habilitação própria e permanente do executado, não será levada à venda na execução fiscal. No início desta pesquisa, foi absorvido com grande destaque que as jurisprudências do STA e do TC consideraram constitucional a penhora do único bem imóvel de família, mesmo representando uma afronta ao direito fundamental da propriedade, da dignidade da pessoa humana, da razoabilidade, da proporcionalidade, da proteção à família, e ao mínimo existencial. Esta alteração legislativa foi uma luz jurídica que permitirá maior respeito ao contribuinte frente ao estado, e que, certamente, foi o primeiro passo de outros que se mobilizarão para mais modificações normativas que continuarão a ser feitas, como, por exemplo, uma previsão de prescrição intercorrente da dívida tributária que permitiu a penhorar o bem de imóvel de família e ficou por tal suspensa. É completamente inviável uma penhora *ad eternum*, como de fato se configurou através da nova legislação, por macular qualquer possibilidade de o contribuinte evoluir civilmente, por esculpir uma contradição performática frente aos direitos fundamentais.

O centro de valorização a que toda ciência deve reportar-se é o de respeito ao indivíduo, o que pela lógica dos direitos fundamentais é ainda mais forte. As fórmulas consolidadas nas ciências jurídicas são a seu turno muito perigosas. Não há razão para acreditar-se piamente nos atuais mecanismos de efetivação limitada dos direitos fundamentais, e suas justificativas de não-absolutismo, principalmente quando desmerecem a pessoa humana.

Enuncia-se assim a busca sempre pela evolução, por um novo direito, ou mais precisamente, por uma nova forma de ver-se o direito. Exige-se assim um diálogo normativo permanente para a manutenção do estado, com a plena cobrança dos tributos, mas que construa também, concomitantemente, outras estratégias não só de fundo retórico, ou tópico e teórico, mas plena e efetiva em defesa da dignidade do ser humano.

A execução fiscal é uma tutela de jurisdição efetiva para a manutenção do estado que atualmente se tem configurado, e que embora imperfeito, foi o melhor que se pode construir desde o início da vida neste planeta. É possível que em alguns anos até mesmo a inteligência artificial<sup>1188</sup> passe a ser tributada, o que significa dizer que o modelo de um estado representativo e fiscal, que cobra para organizar minimamente a vida de seus indivíduos não de dissolverá nos próximos séculos.

A tributação está virtualmente inexpugnável a qualquer extinção. Embora os grandes feitos e descobrimentos da humanidade, tradicionalmente, nunca tenham vindo do estado, mas do privado em suas próprias tarefas e esforços, as cobranças fiscais continuarão existindo enquanto existirem seres humanos sobre a face da terra. Longe do discurso do leigo que acredita que o tributo é um mau necessário, o que se propõe é a busca pelo aprimoramento perpétuo do equilíbrio entre a liberdade do indivíduo, o mínimo existencial como peça central dos direitos fundamentais e os interesses da coletividade, através de mais isonomia na averiguação da capacidade tributária das pessoas.

Na maturação do estudo, deve-se avançar, embora pareça distante, na simplificação legislativa dos mecanismos de defesa do contribuinte. Mas não é possível afastar-se da premissão que o estado é o espelho de seu povo. Tanto no Brasil, quanto em Portugal os caminhos legislativos para reclamações contra o estado sobre qualquer assunto é sempre extremamente complexo e

---

<sup>1188</sup> Bill Gates em meados do ano de 2017 afirmou que se os indivíduos perderem paulatinamente seus empregos para as máquinas, o mínimo que se pode fazer para compensar a situação é cobrar impostos desta força de trabalho artificial, através de uma tributação mais forte das empresas que automatizarem completamente suas atividades. Esta tributação teria dois objetivos principais: o primeiro de desacelerar a automação por parte das empresas, para que as pessoas não perdessem seus empregos todas ao mesmo tempo. Em segundo lugar, o dinheiro arrecadado seria investido em uma área em que as máquinas ainda não tem as mesmas habilidades que as pessoas: o cuidado com outros humanos, setores nos quais a empatia e a compreensão humana ainda são incomparáveis, como por exemplo, o cuidado com crianças e idosos. Ao seu ver: “*Cobrar impostos é certamente melhor do que banir a inovação*”. Disponível em: < <http://super.abril.com.br/tecnologia/bill-gates-quer-cobrar-imposto-de-renda-de-robos/> > Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

burocrático, como também são as relações privadas. Há uma deteriorização da institucionalidade das esferas tributárias, que desde as Ordenações Manuelinas, surpreendentemente, pouco se alterou na sistemática processual de operacionalidade. Há mais de quinhentos a sistemática de cobrança com embargos, garantia do juízo e expropriação é a mesma. O contribuinte é visto como um problema a ser evitado, de modo que os mecanismos processuais de reclamação acabam por serem construídos de forma a tornaram-se extremamente desestimulantes e confusos, até mesmo para os próprios funcionários públicos.

Por mais antagônica que possa parecer, o escopo do estado precisa ser extirpar as execuções fiscais, criar mecanismos para que elas venham a existir na menor quantidade possível. Para tal, as cobranças precisam ser eficientes, utilizarem a tecnologia proposta para que as exações sejam colhidas com mais praticidade, e que isso ocorra dentro de um universo de tributos legítimos, possíveis, calculados corretamente com plena atenção aos direitos fundamentais. Não adianta o estado criar tributos impagáveis, ameaçar a sociedade com a expropriação do mínimo existencial como a casa da família, ou tornar mais rígidos os mecanismos de cobrança que desfavoreçam o contraditório. É a certeza de que o tributo cobrado está correto, dentro de valores equilibrados conforme a verdadeira capacidade tributária, e que será utilizado de forma incorruptível que fará com que a execução fiscal venha a ter um alto grau de aceitabilidade entre as pessoas.

Há muitos problemas constatados na legislação que merecem uma revisão urgente do estado. Os prazos para a atuação do estado frente às reclamações dos contribuintes devem ser mais curtos, e é preciso a unificação de procedimentos e matérias passíveis de reclamação. Em Portugal, não há qualquer justificativa para manterem-se tantos filtros para discussões, os quais precisam passar por um bloco de aglutinação mais conciso. Não há motivação para tantos procedimentos muito semelhantes, cujos objetos de discussão são extremamente confusos, quando a melhor designação seria, em exemplo, a unificação da Oposição com a Impugnação Judicial, com um prazo mais alongado de reação para o contribuinte, e com a amplitude de matérias a serem discutidas, ou, mais incisivamente, sem restrição de matérias a serem invocadas, garantindo-se assim a efetivação do princípio da ampla-defesa.

Com escólio, mantém-se a afirmação de que é preciso sempre descobrir em primeiro lugar a quem interessaria um processo de execução fiscal que desmereça aos direitos fundamentais, pontualmente, os de cunho social. Uma administração tributária estatal repleta de servidores ineficientes, legislações labirínticas, falta de critérios objetivos para a interpretação das normas, acesso labiríntico à jurisdição administrativa e judicial, a corrupção, a fiscalização seletiva, o mau governo, a má gestão, a jurisprudência da crise, todos estes fatores levam o processo de execução fiscal a um patamar equivocado, de que a cobrança é sempre inconstitucional, e à uma visão de que o estado é problemático, ao invés da testificação de que o imbróglio é, na verdade, com a

organização do estado, e nos seus processos decisórios de elaboração e aplicação da norma. E neste complexo arranjo, o contribuinte é quem encontra-se num ciclo vicioso de cobranças tributárias que pouco se importam em preservar sua dignidade mínima: basta liquidar e executar num modelo quase *fordista*. Nos momentos de crises, o estado intensifica as cobranças tributárias, e a discussão pelos seus limites, conseqüentemente, fica mais rígida. Como este não é o tipo de estado que se espera deixar para as gerações futuras, a construção de um diálogo social e jurídico sobre as estremaduras do estado não somente na tributação, mas na forma de cobrança é de grande valia para a efetivação contínua dos direitos fundamentais.

A tônica que também se observa na legislação é que a complexidade do sistema de defesa torna-o muito opressor ao contribuinte, camuflando um regime burocrático, sustentado pela “*papelocracia*”, como supostamente embasado nos princípios do contraditório e da ampla defesa. Da mesma forma, afirma-se que Portugal deve rever a legislação, à luz dos princípios do contraditório e da ampla-defesa, a fim de prever a suspensão da execução fiscal quando o contribuinte se insurge em tempo oportuno, já administrativamente, contra a liquidação tributária, uma situação já vivenciada no Brasil. Deve-se também atribuir a Portugal legislações que prevejam a responsabilização estatal pela demora em cancelar penhoras após os pagamentos das dívidas pelo contribuinte, ou mesmo por cobranças indevidas, o que já vem sendo construído também na jurisprudência brasileira. O controle de constitucionalidade das normas é muito semelhante nos dois países, embora em Portugal sua utilização na área tributária seja ainda muito tênue, tendo vasto espaço para a construção de grandes discussões frente aos direitos fundamentais.

De outro norte, o Brasil possui poucos filtros administrativos para a discussão judicial, devendo a legislação alinhar-se para a criação de alguns filtros de atuação, tanto para o fisco quanto para o contribuinte, a fim de evitar a imensidão de processos tributários que correm hoje junto ao poder judiciário. Com tal elixir, colmata-se a criação, a bom exemplo de Portugal, de uma legislação que também preveja que os atos de natureza não decisória da execução fiscal sejam feitos pelo órgão de administração tributária, administrativamente, juntamente com a abertura de possibilidade do contribuinte buscar amparo na arbitragem tributária ou no poder judiciário.

A simplificação dos procedimentos continua sendo o regime mais importante para a edificação de uma ordem jurídica voltada aos direitos fundamentais, pois não é consentâneo com toda a tecnologia existente na atualidade a existência de arcaicos mecanismos de discussão fiscal cujo modelo já está esgotado e que somente desencorajam o contribuinte a insurgir-se contra o estado. Há em Portugal muitas regras sobre a execução fiscal, e também sobre todo o contencioso administrativo e em geral, em muitos diplomas legislativos distintos, o que leva a uma confusão de interpretação. Como o direito tributário não sobrevive sem a jurisprudência, é preciso coadjuvar

plenamente formulações legislativas mais claras e objetivas que não deixem tantas dúvidas ao contribuinte sobre as formas, objetos e momentos para a sua atuação.

Outra situação que merece mais adensamento frente aos direitos fundamentais em Portugal, refere-se à exigência de garantias para a suspensão da cobrança. Uma outra variável que atingiu a conclusão deste trabalho foi a edição da Lei n. 42/2016, de 28 de dezembro, a qual veio prever no art. 52, ‘4’ da LGT, que a administração tributária poderá, a requerimento do executado, dentro da execução fiscal, isentá-lo da prestação de garantia para participar de um parcelamento tributário, nos casos em que a exigência de tal prestação venha lhe causar prejuízo irreparável, ou, quando haja manifesta falta de meios econômicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado. Esta nova regra deu mais fôlego às famílias endividadas e que desejam organizarem-se, de modo que poderão aderir aos procedimentos de pagamentos em prestações sem vincularem obrigatoriamente parte do seu patrimônio pessoal caracterizado como o seu mínimo existencial em prol dos direitos fundamentais. Uma vez que o comando legislativo de “*prejuízo irreparável*” é muito subjetivo, abre-se uma esperança jurídica de que neste contorno de interpretação tanto a poder executivo quanto o poder judiciário compreendam pela proteção da única casa da mora da família, ou mesmo de instrumentos necessários para o desenvolvimento do trabalho do contribuinte, como por exemplo, os carros de aluguel.

Um fato que precisa ser melhor delineado nas legislações é a diferença de tratamento tributário entre as pessoas singulares e as pessoas coletivas. Embora os direitos fundamentais sejam o chão de ambos os grupos, a dignidade é somente da pessoa humana, e neste contexto as avaliações fiscais frente aos contribuintes e suas necessidades precisam levar mais em consideração a capacidade contributiva da pessoa e todo o seu entorno social. Mais precisamente toda a gama de obras serviços públicos postos à distribuição do contribuinte enquanto cidadão. E não se pode tratar a penhora de uma casa de morada da família como a penhora de um estabelecimento empresarial. Há que se criarem escalonamentos que levem em consideração o tipo de dívida tributária, a real necessidade da exação tributária, sua destinação, e principalmente, as vulnerabilidades sociais do contribuinte e seus agregados.

É forte a convicção nesta pesquisa de que o estado é a primeira das sociedades insolventes, mas que exige fortemente a tolerância do indivíduo ao não cumprir todas as agendas sociais propostas pelos direitos fundamentais. Assim, por uma questão de paridade constitucional, da mesma forma que o estado considera os direitos fundamentais como não absolutos, pois seu modelo comporta fragilidades e restrições, deve também assim o estado equalizar restrições legislativas à

penhoras cegas sobre o patrimônio do contribuinte devedor, nocivas ao seu mínimo existencial, a par da imprescindível ambição pela dignidade da pessoa humana.

A legislação deve distanciar-se da fossilização da opressão impiedosa do progresso econômica que não disperte nos homens um sentimento de solidariedade. O preço dos valores humanos mínimo se situa para além de qualquer política jurídica<sup>1189</sup>. O triunfo do bem-estar humano impele o respeito dos direitos fundamentais nas relações humanas, e nas relações entre os humanos e a figura intangível, mas extremamente presente do estado.

A capacidade de reprodutibilidade é a essência da ciência. O método de pesquisa aqui utilizado e seu objeto, se empregados novamente, em qualquer lugar do mundo, repisarão os mesmos resultados, o que comprova a veracidade de todas as conclusões aqui objurgadas. Espera-se com esta investigação que fique demonstrada a imperiosa necessidade de aprimorar os mecanismos tributários de arrecadação mais compatíveis com a evolução<sup>1190</sup> adequada e constante da sociedade, e que as leis não permaneçam como já recitava o velho provérbio português: “*tudo como dantes no quartel de Abrantes*”<sup>1191</sup>.

O contribuinte clama por proteção, luta contra um estado dominador e desorientado, se opõe a uma perversidade corporativa protegida em seu detrimento, principalmente quando quando não vê nas normas um sentido realmente integralista, com o espírito dos princípios que as designou em sua origem. Com o amparo moral da expressão, os direitos fundamentais são a inspiração para o apromiramento legislativo, cuja evolução é a consequência. E esta luta é também dos alfarrábios jurídicos e de toda coletividade para que a democracia, que atualmente clama por novas formas de governança<sup>1192</sup>, encontre bases sólidas para se legitimar também na área tributária, pois não pde o

<sup>1189</sup> “*Inclino-me a pensar que o Estado pode ser realmente eficaz se marcar os limites e harmonizar os movimentos do mundo do trabalho. Deve velar para reduzir a concorrência das forças de trabalho a limites humanos, garantir a todas as crianças uma educação sólida garantir um salário suficientemente elevado de forma que os bens produzidos seja comprados. Por seu estatuto de controle e de regulamentação, o Estado pode realmente intervir, se suas decisões forem preparadas por homens competentes e independentes, com toda a objetividade*”(EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p.78 e 85).

<sup>1190</sup> Albert Einstein sintetizou bem a necessidade do pensamento livre para a evolução científica da sociedade o narrar que não basta ao homem designar-se a uma especialidade, porque se tornará assim uma máquina utilizável, mas não uma pessoa. É necessário que adquira o sendo prático daquilo que vale a pena ser empreendido, daquilo que é belo, do que é moralmente correto. A não ser assim, o homem se assemelhará com seus conhecimentos mais a um cão ensinado do que a uma criatura harmoniosamente desenvolvida (EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. p. 26.).

<sup>1191</sup> Esta frase teria surgido no início do século 19, com a invasão de Napoleão Bonaparte à Península Ibérica. Portugal havia sido tomado pelas forças francesas, porque havia demorado a obedecer ao Bloqueio Continental, imposto pela França, que obrigava o fechamento dos portos a qualquer navio inglês. Em 1807, uma das primeiras cidades a serem invadidas pelo general Jean Androche Junot, braço-direito de Napoleão, foi Abrantes, a 152 quilômetros de Lisboa, na margem do rio Tejo. Lá instalou seu quartel-general e, meses depois, se fez nomear duque d’Abrantes. O general francês no momento da invasão encontrou Portugal praticamente sem governo, já que o príncipe-regente Dom João VI e toda a corte portuguesa havia fugido para o Brasil. Durante a invasão, ninguém em Portugal ousou se opor ao duque. A tranquilidade com que Napoleão tomou o poder foi por demais calma e até irônica. A quem perguntasse como iam as coisas na época, a resposta era sempre a mesma: “*Está tudo como dantes no quartel d’Abrantes*”.

<sup>1192</sup> CRUZ, Paulo Márcio. *Da soberania à transnacionalidade: democracia, direito e estado no século XXI*. Itajaí: UNIVALI, 2011. p. 19.



contribuinte viver de forma pior do que seus antepassados, ao ponto que se diga que trocou os grilhões da escravidão por tributos.

Diante do convencimento da importância de uma proteção maior ao contribuinte, o que se propõe finalisticamente aqui é um modelo de execução fiscal mais moderno e confortável a todos, que cumpra seu papel e reconheça os direitos fundamentais em sua essência, tanto na atuação de arrecadador do estado, quanto na sua função protetiva do mínimo patrimonial para o bem-estar dos contribuintes, que em sua maioria, representam a parcela mais vulnerável da sociedade: os endividados e mais pobres, sejam pessoas coletivas ou pessoas singulares.

Reverencia-se, por derradeiro, as palavras de Luis Alberto Warat<sup>1193</sup>, o qual em momento oportuno aduziu que o gesto inaugural de uma prática democrática consiste no reconhecimento da legitimidade do conflito na sociedade, e que para tal, é preciso contar não só com os governantes que a administram, mas também com uma sociedade questionante e desmistificadora dos eufemismos, que repense a função estatal, passando a ver suas instituições como um lugar de produção coletiva de desejos, considerando a ordem fora de seu lugar consagrado e percebendo a democracia como um espaço social polifônico.

Cada qual tem que fornecer sua contribuição para que a justiça e o direito aconteçam. Toda pessoa é um combatente pelo direito, no interesse da sociedade<sup>1194</sup>. E é preciso estar preparado para alguma mudança após todo o diálogo científico.

---

<sup>1193</sup> WARAT, Luis Alberto. *A ciência jurídica e seus dois maridos*. 2.ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2000. p. 31.

<sup>1194</sup> IHERING, Rudolf Von. *A luta pelo direito*. Trad. João Vasconcelos. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.57.



## 6. LISTA DE REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E FONTES CITADAS

ALENCASTRO, Luis Felipe. *O trato dos viventes: formação do Brasil no Atlântico*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. Malheiros. São Paulo, 2008.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 2.ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.

ALMEIDA, Guilherme de Assis & CHRISTMANN, Martha Ochsenhofer. *Ética e direito: uma perspectiva integrada*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ALMEIDA, Mário Aroso de. *Teoria feral do direito administrativo: temas nucleares*. Coimbra: Almedina, 2012.

ALTHUSIUS, Johannes. *Política*. Tradução de Joubert de Oliveira Brízida. Rio de Janeiro: Topbooks, 2003.

ALVES, Mario Moreira & BAPTISTA, Arthur. *As eleições de 1978 do Brasil*. Revista Crítica de Ciências Sociais. 3 de dezembro de 1979. p.29-52. Disponível em: <[http://www.ces.uc.pt/publicacoes/rccs/003/Alves\\_e\\_Baptista\\_pp29-52.pdf](http://www.ces.uc.pt/publicacoes/rccs/003/Alves_e_Baptista_pp29-52.pdf)> Acesso em 09 de maio de 2017.

AMA. Agência para a Modernização Administrativa do Governo de Portugal. Disponível em: <<https://www.ama.gov.pt/>>. Acesso em 29 de abril de 2017.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

ARAUJO, Luis Alberto David e NUNES JÚNIOR, Serrano. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Paris: Librairie Arthème Fayard, 1971.

ARDANT, Gabriel. *Théorie sociologique de l'impôt*. Annales: Économies, Sociétés, Civilisations. Vol. 21, Número 5. Ano de 1966, Paris. Disponível em: <[http://www.persee.fr/issue/ahess\\_0395-2649\\_1966\\_num\\_21\\_5\\_421467\\_t1\\_1126\\_0000\\_3](http://www.persee.fr/issue/ahess_0395-2649_1966_num_21_5?sectionId=ahess_0395-2649_1966_num_21_5_421467_t1_1126_0000_3)> Acesso em 25 de novembro de 2016.

AREND, Márcia Aguiar. *Direitos humanos na tributação*. Disponível em: <[http://www.escolamp.org.br/ARQUIVOS/14\\_06.pdf](http://www.escolamp.org.br/ARQUIVOS/14_06.pdf)> Acesso em 07 de novembro de 2016. Revista da FESMPDFT, Brasília-DF, Ano 7, nº 14, jul./dez. 1999.

ARIELY, Dan. *The honest truth about dishonesty: how we lie to everyone - especially ourselves*. USA: Publisher Harper Perennial, 2013.

ARISTÓTELES. *Arte retórica e arte poética*. Trad. Antônio Pinto de Carvalho. 16. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2003.

ARQUIVO NACIONAL. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=3972>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

ASSELIN, Louis Marie. *Analysis of multidimensional poverty: theory and case studies, economic*. Ottawa: Springer, 2009.

ASSIS, Araken. *Manual da execução*. 11.ed. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2007.

AUGÉ, Marc. *Para onde foi o futuro?* São Paulo: Papirus, 2012.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E4188C9-9032-42DF-87A7-63F6601980A9/0/ORGANOGRAMA\\_AT.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E4188C9-9032-42DF-87A7-63F6601980A9/0/ORGANOGRAMA_AT.pdf)> Acesso em 21 de janeiro de 2017.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2005.

AZEVEDO, Antônio Carlos do Amaral. *Dicionário de nomes, termos e conceitos históricos*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1990.

AZEVEDO, Luiz Carlos de. *O reinado de D. Manuel e as ordenações manuelinas*. Revista da Faculdade de Direito do Estado de São Paulo – USP. V. 95, 2000. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67454>> Acesso em 13 de abril de 2018.

AZEVEDO, Maria Eduarda. *As reformas fiscais portuguesas no século XX: um enfoque analítico*. Lusitana. Direito. Lisboa, n. 08/ 09, 2011. Disponível em: <<http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/ldl/article/viewFile/543/503>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2017.

BADURA, Peter. Staatsrecht. *Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland*. 2.ed. München: Beck, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANCO MUNDIAL. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/pt/country/brazil/overview>> Acesso em 09 de maio de 2017.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARROSO, Luís Roberto e MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro*. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 15, n. 03, p. 09-52, jul./set. 2016. Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2016/11/Barroso-Campos-Mello-Ascens%C3%A3o-dos-Precedentes.pdf>> Acesso em 25 de maio de 2017.

BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1988.

BAUMAN, Zygmunt. *Danos colaterais e desigualdades sociais numa era global*. Trad. Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2013.

BCB. BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/batch/taxas.asp?id=txdolar>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

BEAUVOIR, Simone Lucie-Ernestine-Marie Bertrand de. *O segundo sexo*. Ano de 1949. Trad. Sérgio Millet. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009.

BECH, Ulrich. *World at risk*. Cambridge: Polity Press, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BELTRAME, Pierre. *Utopies fiscales et idéologies politiques*. Paris: Revue Française de Finances Publiques, n. 29, 1990.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Eis Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Peter Deubner, 1983.

BITCOIN. Disponível em <<https://www.bitcoin.com/>> Acesso em 07 de maio de 2017.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 1992. Trad. Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Editora Campus, 2004.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UNB, 1996.

BODENHEIMER, Edgar. *Prolegômenos de uma teoria do interesse público*. In Interesse público. Editado por Carl J. Friedrich. Trad. Edílson Alkmin Cunha. Rio de Janeiro: Edições O Cruzeiro, 1967.

BODIN, Jean. *Les six livres de la République*. Reimpressão da 12<sup>a</sup> ed. Lyon, 1593. Paris, Librairie Arthème Fayard, 1986.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORDIN, Luís Carlos Vitali & LAGEMANN, Eugenio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006. BIRK, Dieter. Besteuerung und antie: *Bericht die der Vereinigung der deutschen Staatsrecht in Innsbruck über Tagung Paul. Verfassung 1980*. 362, 1980.

BP. Banco de Portugal. Disponível em: <[https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentosrelacionados/nie%2022\\_2016\\_crc.pdf](https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentosrelacionados/nie%2022_2016_crc.pdf)>. Acesso em 12 de dezembro de 2016.

BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/02/renda-per-capita-dos-brasileiros-aumenta-em-janeiro-em-salvador-recife-e-bh>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/06/pnad-mostra-queda-na-taxa-de-desemprego-do-pais>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/saude/2016/12/mais-medicos-contrata1-3-mil-profissionais-cubanos>> Acesso em 04 de maio de 2017.

BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasilglobalnet.gov.br/ARQUIVOS/IndicadoresEconomicos/INDPortugal.pdf>>. Acesso em 29 de novembro de 2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento. Disponível em: <[http://bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatisticas\\_Meio\\_Rural\\_2011.pdf?sequence=3](http://bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatisticas_Meio_Rural_2011.pdf?sequence=3)>. Acesso em 15 de novembro de 2016.

BRITO, Wladimir. *Do estado da construção à desconstrução do conceito de estado-nação*. Revista de historia das ideias. Vol. 26. Ano de 2005. Instituto de historia e teoria das ideias. Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra. Disponível em: < [https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do\\_estado\\_da\\_construcao\\_a\\_desconstrucao.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/41677/1/Do_estado_da_construcao_a_desconstrucao.pdf)> Acesso em 11 de abril de 2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2007.

BUENO, Eduardo. *A viagem do descobrimento: a verdadeira história da expedição de Cabral*. Rio de Janeiro: Objetiva, 1998.

BUGARIN, Mauricio. *Teoria dos contratos, incentivos e o prêmio nobel de economia de 2016: Contribuições de Bengt Holmström e Oliver Hart*. Disponível em: < <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2016/11/03/teoria-dos-contratos-incentivos-e-o-premio-nobel-de-economia-de-2016-contribuicoes-de-bengt-holmstrom-e-oliver-hart/>> Acesso em 17 de novembro de 2016.

BURKE, Peter. *O historiador como colunista*. Tradução de Roberto Muggiati. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009.

BverfGE 87, 153 (169). Disponível em: < <http://www.bundesverfassungsgericht.de>> Acesso em 06 de maio de 2017.

BVerfGE 93 121 (138). Cf DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetz ebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums: Versuch einer dogmatischen Einordnung des Steuereingriffs in die grundgesetzliche Eigentumsgarantie*. Heidelberg: Rechtund 1982. p. 179; voGEL, Klaus. Vom Eigentums zum Vermögensschutz- eine Erwiderung. 1257, 1996; KIRCHHOF, Paul. Staatliche Einnahmen. In: Josef e KIRCHHOF, Paul (Orgs). *Handbuch des Staatsrechts*. t. 4. Heidelberg: Müller, 1990. s88 Numero de Margem 99, p. 132: Idem. Steuergleichheit. *Stu W* (4): 309, 1984.

BVerGE 42, 263 (295) e também BVerGE 50, 290 (341). Disponível em: <<http://www.bundesverfassungsgericht.de>> Acesso em 06 de maio de 2017.

CAAD. Centro de Arbitragem Administrativa. Disponível em: <[www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)> Acesso em 19 de maio de 2017.

CAETANO, Marcelo. *O conselho ultramarino: esboço da sua história*. Lisboa: Agência Geral Ultramar, 1967.

CÂMARA BRASIL. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/historia/imperio1.html>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

CÂMARA BRASIL. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/480908-DIVIDA-ATIVA-SUPERA-ARRECADACAO-PROPOSTAS-PARA-AGILIZAR-COBRANCA-NAO-ANDAM.html>> Acesso em 21 de novembro de 2016.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *A eficácia da execução e a eficiência dos meios executivos: em defesa dos meios executivos atípicos e da penhora de bens impenhoráveis*. Biblioteca Digital. Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro. A no 17, n. 68. Belo Horizonte, out. 2009. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/31722>> Acesso em 01 de dezembro de 2016.

CÂMARA. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

CÂMARA. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

CÂMARA. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

CÂMARA. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pl-2412-07-execucao-da-divida-ativa/documentos/audiencias->



publicas/LUSINCIOLUCENAADAMS\_Apresentao\_Comisso\_Maio2015.pdf> Acesso em 15 de janeiro de 2017.

CAMARGO, Angélica Ricci. *O conselho da fazenda*. Disponível em: <[linux.an.gov.br/mapa/?p=4591](http://linux.an.gov.br/mapa/?p=4591)> Publicado em 31 de maio de 2003. Acesso em: 17.04.2015. > Acesso em em 17 de abril de 2015.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução fiscal e efetividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da república portuguesa anotada*. Vol. I. 4.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes & MOREIRA, Vital. *Fundamentos da constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Entrevista. CONJUR, 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-out25/fimde-entrevista-jose-joaquim-gomes-canotilho-constitucionalista-portugues>>. Acesso em 25 de novembro de 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Outros. *Comentários à constituição*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Entrevista. *Problemas estão nas ruas, não na Constituição*. Revista CONJUR, 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-out25/fimde-entrevista-jose-joaquim-gomes-canotilho-constitucionalista-portugues>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Revista Conjur. *Entrevista*. In: *Devemos ter políticas públicas que garantam os direitos humanos*. Data: 16.06.2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun16/precisamos-politicas-globais-direitos-humanos-canotilho>>. Acesso em: 16 de julho de 2015.

CANOTILHO, Mariana Rodrigues. *O princípio do nível mais elevado de proteção em matéria de direitos fundamentais*. Disponível em: <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000047001-000048000/000047387.pdf>> Acesso em 18 de maio de 2017.

CARDOSO, Paulo e VALENTIM, Carlos. *Roteiro de justiça social: os poderes da administração tributária versus as garantias dos contribuintes*. Porto: Grupo Editorial Vida Econômica, 2011.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/>> Acesso em 11 de maio de 2017.

CARMO, Isabel. *Impostos e gordura*. Disponível em: <<https://www.publico.pt/politica/noticia/impostos-e-gordura1724153>> Acesso em 07 de novembro de 2016.

CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Vol. I. Trad. Hitomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVELLI, Urbano & SCHOLL, Sandra. *Evolução histórica dos direitos fundamentais*. Brasília a. 48 n. 191 jul/st. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242914>>. Acesso em 15 de maio de 2018.

CASTRO, Flávia Lages de. *História do direito geral e Brasil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CASTRO, João Pedro Marques e. *Princípios da boa administração, eficiência e economicidade*. Dissertação de Mestrado. Ano de 2015. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/41167/1/Jo%C3%A3o%20Pedro%20Marques%20e%20Castro.pdf>> Acesso em 29 de maio de 2017.

CATARINO, João Ricardo e outros. *Lições de fiscalidade*. 4.ed. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015.

CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Caderno de Ciência e Técnica Fiscal. n. 184. Centro de Estudos Fiscais. Direção geral de Impostos. Ministério das Finanças de Portugal, Lisboa, 1999.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao\\_trindadade\\_\\_teoria\\_geral\\_dos\\_direitos\\_fundamentais.pdf](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao_trindadade__teoria_geral_dos_direitos_fundamentais.pdf)> Acesso em 23 de abril de 2017.

CCEE. Convenção da Comunidade Econômica Europeia. Disponível em: <[http://www.parlamento.pt/orcamentoestado/documents/legislacao\\_pp1162/conv90\\_436\\_cee.pdf](http://www.parlamento.pt/orcamentoestado/documents/legislacao_pp1162/conv90_436_cee.pdf)> Acesso em 23 de abril de 2017.

CE. Comissão Europeia. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016\\_portugal\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_portugal_pt.pdf)>. Acesso em 12 de dezembro de 2015.

CENSUS. Disponível em: <<http://www.census.gov/newsroom/releases/archives/population/cb12-255.html>>. Acesso em 23 de abril de 2017.

CHAVES, Cláudia Maria das Graças. *A administração fazendária na América portuguesa: a Junta da Real Fazenda e a política fiscal nas minas gerais*. Disponível em: <<http://almanack.unifesp.br/index.php/almanack/article/viewFile/918/pdf>> Almanack. Guarulhos, n.05, p.81-96, 1º semestre de 2013. Acesso em 07 de maio de 2017.

CHAYES, Sarah. *Thieves of state: why corruption threatens global security*. New York: W. W. Norton & Company, 2015.

CHEVALLIER, Jacques. *O estado pós-moderno*. Trad. Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CHAUNU, Pierre. *História da América Latina*. 2.ed. Trad. Miguel Urbano Rodrigues. São Paulo:1971.

CHOMSKY, Noam. *Requiem for the American Dream: The 10 Principles of Concentration of Wealth & Power*. New York: Seven Stories Press, 2017.

CID, Nuno de Salter. *A proteção da casa de morada da família no direito português*. Coimbra: Almedina, 1996.

CIDH. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Disponível em: <<http://www.corteidh.or.cr/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/61271-em-pauta-a-desjudicializacao-da-execucao-fiscal>> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/61271-em-pauta-a-desjudicializacao-da-execucao-fiscal>> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2015: ano-base 2014*. Brasília: CNJ, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COHEN, Daniel. *Homo economicus, profete (égaré) des temps nouveaux*. France: Albin Michel, 2012.

COHEN, Jean Louise. *Globalization and sovereignty. Rethinking legality, legitimacy and constitutionalism*. New York: Cambridge University Press, 2012.

COLLET, Martin & COLLIN, Pierre. *Droit fiscal*. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2013.

COMISSÃO EUROPEIA. Disponível em: <[https://ec.europa.eu/programmes/erasmus-plus/opportunities-for-individuals/staff-teaching/jean-monnet/chairs\\_pt](https://ec.europa.eu/programmes/erasmus-plus/opportunities-for-individuals/staff-teaching/jean-monnet/chairs_pt)> Acesso em 15 de novembro de 2016.

CONSEIL CONSTITUTIONNEL. Disponível em: <[http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank\\_mm/portugais/constitution\\_portugais.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank_mm/portugais/constitution_portugais.pdf)>. Acesso em 06 de setembro de 2016.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. *Curso de direito fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 1970.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CREDIT SUISSE. Disponível em: <<http://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/index.cfm?fileid=AD783798-ED07-E8C2-4405996B5B02A32E>> Acesso em 21 de janeiro de 2017.

CREDIT SUISSE. Disponível em: <<https://www.credit-suisse.com/corporate/en/articles/news-and-expertise/global-wealth-report-2017-201711.html>> Acesso em 12 de dezembro de 2017.

CRUZ, Paulo Márcio. *Da soberania à transnacionalidade: democracia, direito e estado no século XXI*. Itajaí: UNIVALI, 2011.

CROWLEY, Roger. *Conquistadores: como Portugal forjou o primeiro império global*. Tradução de Helena Londres. São Paulo: Planeta, 2016.

CROWLEY, Roger. *1453: a guerra santa por Constantinopla e o confronto entre o Islã e o Ocidente*. Tradução de Rogério Bettoni. São Paulo: Edições Rosari, 2009.

CRUZ, Paulo Márcio. *Repensar a democracia*. In: CRUZ, Paulo Márcio. *Da soberania à transnacionalidade: democracia, direito e Estado no século XXI*. Itajaí: Universidade do vale do Itajaí, 2011.

CUADROS, Alex. *Brazillionaires*. Nova York, USA: Spiegel & Grau, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CURRAN, Dean. *Risk society and the distribution of bads: theorizing class in the risk society*. The British Journal of Sociology, 64 (1), 2012.

CVM. Comissão de Valores Mobiliários do Brasil. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli600/deli594.html>> Acesso em 28 de maio de 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DABÉNE, Olivier. *L'Amérique latine à l'époque contemporaine*. 6.ed. França: Armand Colin, 2006.

DEATON, Andus. *The great escape*. Princeton, USA: Princeton University Press, 2013.

DECO. Associação de defesa do consumidor. Disponível em: <<https://www.deco.proteste.pt/>>. Acesso em 12 de dezembro de 2012.

DESCARTES, René. *O discurso do método*. Tradução de Paulo Neves. São Paulo: L&PM Editores, 2005.

DGO. Direção Geral do Orçamento de Portugal. Disponível em: <<http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2014/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2014.pdf>> Acesso em 16 de abril de 2015.

DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Salvador: Podivm, 2016.

DOWELL, Stephen. *A history of taxation and taxes in England*. Nova York: Bookseller, 1884.

DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums: Versuch einer rechtsdogmatischen Einordnung des Steuereingriffs in die gnnun dgesetzliche Eigentumsgarantie*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1982. p. 94-5: FRIAUF Karl Heinrich. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern von Einkommen und vom Ertrag. In: FRIAUF K. H. (Org.), *Steuerecht und Verfassungsrecht*, DStJG (12): 24, 1989: ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 7 ed. München: Beck, 1999.

DUARTE MORAIS, Rui. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2012.

DUARTE, Maria Luísa. *União Europeia e direitos fundamentais: no espaço da internormatividade*. Lisboa: AAFDL, 2006.

DUSSEL, Enrique. *Ética da libertação: na idade da globalização e da exclusão*. Trad. Ephraim Ferreira Alves e outro. Petrópolis: Vozes, 2000.

DWORKIN, Ronald Myles. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ECHR. European Court of Human Rights. Disponível em: <<http://www.echr.coe.int>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Tradução de H.P. de Almeida. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016.

ENDERS, Christoph. *Die Menschenwürde in der Verfassungsordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1997.

ESTEVES, Jaime. *Uma caixinha de surpresas*. Disponível em: <<http://www.pwc.pt/pt/pwcinformaco/orcamentoeestado/index/2017/artigo-jaime-esteves.html>> Acesso em 07 de novembro de 2016.

EUROPEAN STATISTICS. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/eurostat>> Acesso em 01 de maio de 2017.

EZE, Emmanuel Chukwudi. *A filosofia moderna ocidental e o colonialismo africano*. Disponível em: <[https://filosofia-africana.weebly.com/uploads/1/3/2/1/13213792/a-filosofia-moderna-e-o-colonialismo-africano\\_-emmanuel-eze.pdf](https://filosofia-africana.weebly.com/uploads/1/3/2/1/13213792/a-filosofia-moderna-e-o-colonialismo-africano_-emmanuel-eze.pdf)>. Acesso em 22 de maio de 2018).

EZEQUIEL, Márcio. *Receita federal: história da administração tributária no Brasil*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. Vol. II 5. ed. Porto Alegre: Ed. Globo, 1959.

FAPESP. Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://revistapesquisa.fapesp.br/2017/11/24/area-urbana-abrange-menos-de-1-do-territorio-brasileiro/>> Acesso em 30 de novembro de 2017.

FAVEIRO, Vitor. *A realização do homem-social: estemunho autobiográfico de um homem descontente. Ansião*: Coimbra Editora, 2004.

FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 4.ed. Trad. Ana Paula Zomer Sica e outros. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1980.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERREIRA, Eduardo Paz e outros organizadores. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2013.

FERRER, Gabriel Real. *Sostenibilidad, transcionalidad e transformaciones del erecho*. Revista de Derecho Ambiental: Doctrina, jurisprudencia, legislación práctica. Buenos Aires, p.65-82. Octubre/Diciembre 2012.

FIESP. FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Relatório Corrupção: custos econômicos e propostas de combate*. São Paulo: Março de 2010. Disponível

em <[https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3113/1/relatorio\\_corrupcao\\_custos\\_economicos.pdf](https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3113/1/relatorio_corrupcao_custos_economicos.pdf)>. Acesso em 16 de julho de 2016.

FLEURY, Cynthia. *Les pathologies de la démocratie*. França: Fayard, 2005.

FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2013.

FREITAS, Vladimir Passos de. In.: *Como o princípio da dignidade da pessoa humana afeta as relações jurídicas*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago09/segunda-leitura-principio-dignidade-afeta-relacoes-juridicas>> Acesso em 15 de fevereiro de 2016.

FRIGO, Claudemir e outros. *Função social dos tributos*. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009.

FRUAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über Steuern von Einkommen und von Ertrag*. *Steuern und verfassungsrecht*, DStJG (12): 8-23, 1989.

FUNDAÇÃO PERSEU ABRAMO. *Percepções e valores políticos nas periferias de São Paulo*. Disponível em: <<https://fpabramo.org.br/publicacoes/wp-content/uploads/sites/5/2017/05/Pesquisa-Periferia-FPA-040420172.pdf>> Acesso em 27 de maio de 2017.

GADAMER, Hans-Georg. *Herança e futuro da Europa*. Trad Antônio Lisboa: Edições 70, 1998.

GAFFURI, Gianfranco. *Diritto tributario: parte generale e parte speciale*. 6.ed. Padova – Itália: Cedam, 2009.

GALGANO, Francesco. *La globalizzazione nello specchio del diritto*. Bologna, 2005.

GARAPON, Antoine. *O guardador de promessas: justiça e democracia*. Trad. Francisco Aragão. Lisboa: Instituto Piaget, 1998.

GASSET, José Orgega Y. *O homem e os outros*. Tradução de Felipe Denardi. São Paulo: Vide Editorial, 2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Penhora fiscal na França não inibe defesa de devedor*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-mai19/penhora-fisco-frances-nao-impede-defesa-contribuintes>> Acesso em 23 de abril e 2017.

GOLDSWORTHY, Jeffrey. *Interpreting the constitution in its second century*. *MelbULawRw* 27; (2000) 24(3). *Melbourne University Law Review* 677. Disponível em:



<<http://www5.austlii.edu.au/au/journals/MelbULawRw/2000/27.html>> Acesso em 30 de abril de 2017.

GOMES, Laurentino. *1808*. 2.ed. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007.

GOMES, Laurentino. *1822*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2010.

GOMES, Laurentino. *1889*. São Paulo: Globo, 2013.

GONÇALVES, Robson Ribeiro. (et al). *Economia internacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

GOSEPATH, Stefan. *Uma pretensão de direito humano à proteção fundamental*. Tradução de Cláudia Toledo e Bráulio Borges Barreiros. In: TOLEDO, Cláudia (Org.). *Direitos Sociais em debate*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de direito constitucional*. 5.ed. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2013.

GURVITCH, Georges. *O meu itinerário intelectual ou o excluído da orda. Tratado de Sociologia*. Lisboa: Martins Fontes, 1977.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

HÄBERLE, Peter. *Demokratische Verfassungstheorie im Lichte des Möglichkeitsdenken, in: Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein/TS, 1980.

HABERMAS, Jürgen. *O futuro da natureza humana*. Trad. Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

HARARI, Yuval Noah. Entrevista. Disponível em: <<https://www.dn.pt/artes/interior/yuval-harari-nao-sabemos-o-que-ensinar-aos-jovens-pela-primeira-vez-na-historia-8486526.html>> Acesso em 27 de maio de 2017.

HARSANYI, David. *Nanny State*. Nova York: Broadway, 2007.

HART, Herbet Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Trad. de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

HASSO HOFMANN. *Geschichtlichkeit und Universalitätsanspruch des Rechtsstaats*. Der Staat, 1995, p. 1ss. Ulrich SCHEUNER, Die neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland. In: ID., Staatstheorie und Staatsrecht, 1978, p. 185ss.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios da filosofia do direito*. Título original: Grundlinien der Philosophie der Rechts. 1820. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HELD, Jürgen. *Der Grundrechtsbezug des Verfahrensgarantien*. Berlin: Duncker und Humblot, 1984. p. 1981. p. 28. GOERLICH, Helmut. *Grundrechte als Verfahrensgarantien*. Baden-Baden: Nomos, 1981.

HERMANY, Ricardo. *(Re) Discutindo o espaço local: uma abordagem a partir do direito social de Gurvitch*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2007.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição (Die Normative Kraft der Verfassung)*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HESSE, Konrad. EuGRZ (1978): 427 e ss.; Idem. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutsch*. 20. ed. Heidelberg: Müller, 1995.

HINKELARMMERT, Franz Josep. *Crítica da razão utópica*. São Paulo: Paulinas, 1986.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e outros. São Paulo: Martins, Fontes, 2003.

HOFMANN, Hasso. *Geschichtlichkeit und Universalitätsanspruch des Rechtsstaats*. Der Staat, 1995.

HOLANDA, Sérgio Buarque de (Org). *Historia geral da civilização brasileira*. Tomo 1. A Época Colonial. Vol. II. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio, 1969.

HOLMES, Stephen e CASS, Sunstein. *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: Norton, 2000.

HOLMSTRÖM, Bengt & HART, Oliver. *Teoria dos contratos*. Disponível em: <[https://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/laureates/2016/advanced-economicsciences2016.pdf](https://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/2016/advanced-economicsciences2016.pdf)> Acesso em 05 de maio de 2017. (Os autores foram vencedores do Prêmio Nobel de Economia do ano de 2016).

HOPPE, Hans-Hermann. *Der Wettbewerb der Gauner*. Alemanha: Holzinger Hubert W., 2016.

HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem: do feudalismo ao século XXI*. Trad. Waltensir Dutra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/educacao/taxa-de-analfabetismo-das-pessoas-de15-anos-ou-mais>>. Acesso em 22 de julho de 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default\\_territ\\_area.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm)> Acesso em 22 de julho de 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/educacao/taxa-de-analfabetismo-das-pessoas-de15-anos-ou-mais>>. Acesso em 22 de julho de 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/populacao/esperancas-de-vida-ao-nascer>>. Acesso em 16 de abril de 2015.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2015/default.shtm>> Acesso em 07 de dezembro de 2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv95011.pdf>>. Acesso em 06 de setembro de 2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2015/default.shtm>> Acesso em 07 de dezembro de 2016.

ICJ. International Court of Justice. Disponível em: <<http://www.icj-cij.org/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

IHERING, Rudolf Von. *A luta pelo direito*. Trad. João Vasconcelos. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense,

INE. Instituto Nacional de Estatísticas de Portugal. Disponível em: <[https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaquas&DESTAQUESdest\\_boui=281091354&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=281091354&DESTAQUESmodo=2)> Acesso em 15 de março de 2017.

INSTITUTO ROTHBARD. Disponível em: <<http://rothbardbrasil.com/entrevista-com-hans-hermann-hoppe-sobre-seu-novo-livro-e-sobre-tudo/>> Acesso em 21 de novembro de 2016.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)> Acesso em 23 de janeiro de 2017.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <[http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009\\_relatorio\\_custounitario\\_justicafederal.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf)> Acesso em 23 de janeiro de 2017.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=7872:execucao-fiscal%20demora-em-media8-anos&catid=4:presidencia&Itemid=2](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7872:execucao-fiscal%20demora-em-media8-anos&catid=4:presidencia&Itemid=2)> Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

IRN. Instituto dos Registos e Notariado. Disponível em: <[http://www.irn.mj.pt/sections/irn/a\\_registral/registos-centrais/docs-da-nacionalidade/vocabulos-admitidos-e/](http://www.irn.mj.pt/sections/irn/a_registral/registos-centrais/docs-da-nacionalidade/vocabulos-admitidos-e/)> Acesso em 04 de maio de 2017.

IRS. Internal Revenue Service – USA. Disponível em: <<https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>> Acesso em 16 de maio de 2017.

ISENSEE, Josef. *Steuerstaat als Staatsform*. Festschrift für Hans Petes Ipepe, 1977.

ISMAIL FILHO, Salomão. *Uma definição de interesse público e a priorização de direitos fundamentais*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar28/mp-debate-interesse-publico-priorizacao-direitos-fundamentais>> Acesso em 27 de dezembro de 2016.

JESSUP, Philip Caryl. *Transnational law*. New Haven: Yale University Press, 1956.

JORNAL G1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2014/03/em-protesto-complexidade-de-leis-advogado-lanca-livro-de-75-toneladas.html>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

JORNAL NACIONAL DE PORTUGAL. Disponível em <http://www.jn.pt/economia/interior/deco-recebeu17300-pedidos-de-ajuda-de-sobre-endividados5307793.html>. Acesso em 05 de setembro de 2016.

JORNAL PÚBLICO. Disponível em <<https://www.publico.pt/economia/noticia/cobranca-coerciva-de-dividas-ao-fisco-ascende-aos-1148-milhoes-de-euros-1682411>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

JORNAL ESTADÃO. *Brasil tem 11,4 milhões em favelas; 1 em cada 5 está na grande São Paulo*. Disponível em: <<http://sao-paulo.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-11-4-milhoes-em-favelas-1-em-cada-5-esta-na-grande-sao-pauloimp,814091>>. Acesso em 03 de setembro de 2016.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Trad. Paulo Quintela - Lisboa: Edições 70, 2007.

KEEPEEK. Solutions de Digital Asset Management. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/employment/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all\\_9789264235120-en#page190](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/employment/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all_9789264235120-en#page190)>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung und Eigentum*. VVDStRL (39): 233 e 241, 1981; Idem. Staatliche Einnahmen. In: ISENSEE, Josef e KIRCHHOF, Paul (Orgs.). Handbuch des Staatsrechts. t. 4. Heidelberg: Müller, 1990. 88, Numero de Margem 91.

KIRCHHOF, Paul. *Staatliche Einnahmen*. In: ISENSSE. Handbuch des Staatsrechts. T.4. Heidelberg: Müller, 1990. §88. N. 53.

KRUGER, Herbert. *Grundgesetz und Kartellgesetzgebung*. Göttingen 1950, p. 12, *apud*, BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

KUNTZ, Rolf. *A redescoberta da igualdade como condição de justiça*. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros, 2005.

LAFFONT, Jean-Jacques & TIROLE, Jean. *A theory of incentives in procurement and regulation*. Cambridge, MA, MIT Press, 1994.

LANG, Joachim & TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. v. 3. 18. ed. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2014.

LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo*. 6.ed. São Paulo: Thomson Job, 2005.

LEFF, Enrique. *Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder*. Tradução de Lúcia Mathilde Endlich Orth. 8.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

LIMA, Francisco Gérson Marques de. *Dos deveres constitucionais: o cidadão responsável*. Disponível em: < <http://servicos.prt7.mpt.gov.br/artigos/2011/Deveres%20Constitucionais.pdf>> Acesso em 29 de novembro de 2016.

LIMA, José Antonio Farah Lopes de. *Direito penal europeu*. Leme: JH Mizuno, 2007.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. (1689). Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Editora Vozes, 2000. Disponível em: < [http://www.xr.pro.br/IF/LOCKE-Segundo\\_tratado\\_Sobre\\_O\\_Governo.pdf](http://www.xr.pro.br/IF/LOCKE-Segundo_tratado_Sobre_O_Governo.pdf)>. Acesso em 13 de dezembro de 2016.

LOPES FILHO, Osiris. *Imposto bom é imposto velho*. Entrevista. Disponível em: <[http://novosestudos.uol.com.br/v1/files/uploads/contents/76/20080626\\_imposto\\_bom\\_e\\_imposto\\_velho.pdf](http://novosestudos.uol.com.br/v1/files/uploads/contents/76/20080626_imposto_bom_e_imposto_velho.pdf)> Acesso em 08 de dezembro de 2016.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. Dissertação de Mestrado. FGV. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_FINAL\\_25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%C3%87%C3%83O_FINAL_25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y)> Acesso em 11 de maio de 2017.

LOPES, José E. Gonçalves. *A aproximação ao contencioso fiscal*. Coimbra: Livraria da Universidade, 1997.

LPF. Livre des procédures fiscales. Disponível em: <[https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=4AFC6397F61CEC4CB4775BDF0901D348.tpdila19v\\_2?idSectionTA=LEGISCTA000019993558&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20170104](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=4AFC6397F61CEC4CB4775BDF0901D348.tpdila19v_2?idSectionTA=LEGISCTA000019993558&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20170104)>. Acesso em 04 de janeiro de 2017.

LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Perspectivas e tendências atuais do estado constitucional*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do nascimento. Universidade de Sevilla. Porto Alegre, Brasil: Editora Livraria do Advogado, 2012.

LYOTARD, Jean-François. *La condition postmoderne: rapport sur le savoir*. França: Editions de Minuit, 1979.

MACHADO, Jónatas E. M. e outro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

MAGALHÃES, Basílio de. *Documentos relativos ao “bandeirismo” paulista e questões conexas*. Vol. 18. Revista do Instituto Histórico e Geográfico de São Paulo, 1913.

MARINONI, Luiz Guilherme Marinoni e ARENHART, Sérgio Cruz. *Curso de processo civil*. Vol. III. São Paulo: RT, 2016.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do estado com os contribuintes*. Lisboa: Coimbra Editora, 2011.

MARSILLAC, Marília F. de. *A composição dos colegiados da administração pública direta e indireta*. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/viewFile/50870/31676>> Acesso em 25 de fevereiro de 2017.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *Evolução histórica da estrutura judiciária brasileira*. Revista Jurídica Virtual, Brasília, v. 1, n. 5, set. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_05/evol\\_historica.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_05/evol_historica.htm)>. Acesso em 22 de nov. de 2009. Acesso em 22 de novembro de 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Brasil trabalha para sustentar a burocracia*. Entrevista. Revista eletrônica Conjur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun29/entrevista-ives-gandra-silva-martins-advogado-tributarista>> Acesso em 08 de fevereiro de 2016.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MAZZILLI, Hugo Nigro. *A defesa dos interesses difusos em juízo*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MAZZUOLI, Valerio. *Direito internacional público tem falhado em garantir paz e estabilidade no mundo*. CONJUR. Revista Eletrônica. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai14/entrevista-valerio-mazzuoli-especialista-direito-internacional>> Acesso em 15 de maio de 2017.
- MEDAUAR, Odete. Coord. *Processo administrativo: aspectos atuais*. São Paulo: Cultural Paulista, 1998.
- MEDEIROS, Rui. *A constituição portuguesa num contexto global*. Lisboa: Universidade Católica Editora 2015.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29.ed. São Paulo; Malheiros, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MENDES, José Manuel. *Ulrich Beck: A imanência do social e a sociedade do risco*. Disponível em: <[http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/AS\\_214\\_o01.pdf](http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/AS_214_o01.pdf)> Acesso em 07 de novembro de 2011.
- MERCOSUL. Mercado Comum do do Sul. Disponível em: <<http://www.mercosur.int/>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.
- MESSIAS, Lorreine. *Contencioso tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA*. CONJUR, 2013. *NEF/Direito FGV*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua>>. Acesso em 25 de novembro de 2014.
- MICHELI, Gian Antonio. *A tutela jurisdicional diferenciada do contribuinte no processo tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984.
- MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. 1848. Espanha: Editora Síntesis, 2008.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA DO BRASIL. *Manual de dívida ativa*. Ano de 2004. p. 13. Disponível em:



<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual\\_Divida\\_Ativa.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Divida_Ativa.pdf)>

Acesso em 28 de maio de 2017.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DE PORTUGAL. Disponível em:

<[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E8B58206-5251-4765-](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E8B58206-5251-4765-9FDFD64B2C93DC7B/0/FAQ_RERD_Portagens.pdf)

[9FDFD64B2C93DC7B/0/FAQ\\_RERD\\_Portagens.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E8B58206-5251-4765-9FDFD64B2C93DC7B/0/FAQ_RERD_Portagens.pdf)> Acesso em 24 de abril de 2017.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DE PORTUGAL. Disponível em: <<https://www.e-financas.gov.pt/pubdiv/de-devedores.html>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

MIRANDA, Jorge. *O princípios da eficácia jurídica dos direitos fundamentais*. Disponível em:

<[http://www.cjlp.org/principio\\_eficacia\\_juridica\\_direitos\\_fundamentais.html#\\_ftn3](http://www.cjlp.org/principio_eficacia_juridica_direitos_fundamentais.html#_ftn3)> Acesso em 08 de novembro de 2016.

MIRANDA, Jorge. *Textos históricos do direito constitucional*. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980.

MONTE, Mário Ferreira e outros. *Direitos humanos e sua efetivação na era da transnacionalidade*. Curitiba: Juruá, 2012.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MORAIS, Carlos Blando de. *Curso de direito constitucional*. Tomo I. 2. Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

MORIN, Edgar. *O método 3: o conhecimento do conhecimento*. Trad. Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina 2008.

MOUCHET, Carlos y BECU, Zorraquim. *Introducción al Derecho*. 7.ed. Buenos Aires: Editorial Perot, 1967.

MPF. Ministério Público Federal do Brasil. Disponível em: <<http://lavajato.mpf.mp.br/>>. Acesso em 06 de junho de 2017.

MUKAI, Toshio. *Direito administrativo sistematizado*. São Paulo: Saraiva, 1999.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015.

NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NICACIO, Antonio. *A nova lei da execução fiscal*. São Paulo: LTr, 1981.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *O novo código tributário da Alemanha: como se deve legislar*. São Paulo: IBDT, 1977. Disponível em: < [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66870/69480](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66870/69480)> Acesso em 25 de novembro de 2016.

NORTH, Douglass Cecil. *Understanding the process of economic change*. Princeton, N.J.: Princeton University Press, 2005.

NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2015.

NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2016.

NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. 2.ed. Coimbra: Coimbra, 2010.

NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: trunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

NOZICK, Robert. *Anarquia, estado e utopia*. Tradução de Vitor Guerreiro. Lisboa: Edições 70, 1990.

O'MALLEY, Patrick. *Governmentality and risk*. In J. Zinn (ed.), *Social Theories of Risk and Uncertainty: an Introduction*. Malden, MA, USA: Blackwell Publishing, 2009.

ONU. Organização das Nações Unidas. Disponível em: < <http://www.dudh.org.br/>>. Acesso em 07 de dezembro de 2016.

ONU. Organização das Nações Unidas. Disponível em: <[http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/HRC/32/L.20](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/HRC/32/L.20)> Acesso em 02 de maio de 2017.

OF. Ordenações Filipinas e seus aditamentos. Disponível em: <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l2inda.htm>>. Acesso em 15 de abril de 2018.

OSTRON, Elinor. *Governing the commons: the evolution of institutions for collective action*. Indiana University: University Press Cambridge, 1990.

OXFAM. OXFORD COMMITTEE FOR FAMINE RELIEF. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/>> Acesso em 21 de janeiro de 2017.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

PAES LEME, P. T. de A. *Notícias das minas de São Paulo e dos sertões da mesma capitania*. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: Edusp, 1980.

PARLAMENTO PORTUGUÊS. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Parlamento/Paginas/AMonarquiaConstitucional.aspx>> Acesso em 14 de abril de 2017.

PASOLD, Cesar Luiz. *Prática da pesquisa jurídica – ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. 9 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2005.

PATERNOSTER, Dario. *Política fiscal geral*. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html)>. Acesso em 15 de julho de 2015.

PAULSEN, Leandro & ÁVILA, René Bergmann. *Direito processual tributário*. 2.ed. Brasil, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PAULSEN, Leandro. Entrevista. 2014. *Direito tributário*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago12/juizo-comum-amesquinha-importancia-tributaria-desembargador>> Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

PAZZOLLO, Suzanna e outro. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*. 2.ed. São Paulo: Landy, 2010.

PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios de direito fiscal internacional*. Coimbra: Almedina, 2010.

PEREIRA, Robson. *Anuário da justiça Brasil 2017*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai-29/cada-tres-leis-duas-foram-julgadas-inconstitucionais-2016>> Acesso em 29 de maio de 2017.

PEREIRA, Sónia Ribeiro. *A efetivação da responsabilidade patrimonial na execução para pagamento de quantia certa e seus limites*. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/28447/1/Efetivacao%20da%20responsabilidade%20patrimonial.pdf>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Brasil. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h\\_37806\\_interpgfn\\_site/noticias\\_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de19](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h_37806_interpgfn_site/noticias_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de19)> Acesso em 17 de novembro de 2016.

PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Brasil. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em 15 de janeiro de 2017.

PIKETTY, Thomas Piketti. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Íntrínseca, 2014.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e direito internacional*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PIRES, RITA CALÇADA. *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrônico: desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina, 2011.

PNUD. Programa das Nações Unidas. Disponível em: <[http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr14\\_summary\\_pt.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr14_summary_pt.pdf)>. Acesso em 16 de abril de 2015.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao código de processo civil*. Tomo III. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

POSNER, Richard Allen. *Fronteiras da teoria do direito*. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

POSNER, Richard Allen. *Problemas de filosofia do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

POZZOLO, Suzanna e DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico*. 2.ed. São Paulo: Landy, 2010.

PROVEDOR DE JUSTIÇA DE PORTUGAL. Disponível em: <[http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/Relatorio\\_AR\\_2015.pdf](http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/Relatorio_AR_2015.pdf)> p. 58. Acesso em 22 de abril de 2017.

QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais*. Porto: Coimbra Editora, 2002.

QUEIROZ, Cristina M.M. *O princípio da não reversibilidade dos direitos fundamentais sociais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

QUERCIA, Luigi. *Il processo tributario*. 4.ed. Napoli: Sistemi Editoriali, 2012.

QUINTO, Antonio Carlos. *Arqueólogos encontram sambaqui mais antigo do Brasil*. Disponível em: <<http://www.usp.br/agen/?p=5853>> Acesso em 31 de maio de 2017.

RANCIERI, Jacques. *O ódio a democracia*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2014.

RAWLS, John. *Political liberalism*. USA: Columbia University Press, 2005.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RENGER, Friedrich. *O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais*. Revista do Arquivo Público Mineiro Vol. II. Fascículo II. p. 91-105. Jul/dez de 2006. Disponível em: <[http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm\\_pdf/O\\_quinto\\_do\\_ouro\\_no\\_regime\\_tributario\\_nas\\_Minas\\_Gerais.PDF](http://www.siaapm.cultura.mg.gov.br/acervo/rapm_pdf/O_quinto_do_ouro_no_regime_tributario_nas_Minas_Gerais.PDF)>. Acesso em 17 de abril de 2015.

R.E.C.C. Niessen e R.M.P.G. Niessen-Cobben. *Inleiding belastingrecht*. Boom fiscale uitgevers: Haia, 2012.

RIBEIRO, Marta Chantal da C. Machado. *Da responsabilidade do estado pela violação do direito comunitário*. Coimbra: Almedina, 1996.

RIBEIRO, Nuno Cerdeira. *O controle jurisdicional dos atos da administração pública*. Coimbra: Almedina, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais*. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>> Acesso em 24 de abril de 2017.

RIBEIRO, João Sérgio. *A debilidade do direito de participação política*. Ano de 2013. Disponível em: <[http://cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/06/2013\\_06\\_05605\\_05632.pdf](http://cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05605_05632.pdf)> Acesso em 07 de julho de 2017.

RIVERO, Jean. *Libertés publiques*. Vol. I. Paris: PUF, 1973.

ROCHA, Dartanhan Vercingetórix de Araújo e. *Análise econômica das execuções fiscais de eduzido valor e os efeitos da Lei n. 12.514/11*. Revista CEJ, Brasília, Ano XVI, n. 56, p. 102-110, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1542/1550>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *Direito financeiro local*. Portugal, Braga, CEJUR, 2009.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster. In.: *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5.ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas. *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*. Universidade do Minho. Portugal. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35602> f>. Acesso em 28 de novembro de 2016.

ROSA, Alexandre Morais da & LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogo com a Law e Economics*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

ROSA, Alexandre Morais da. *O que é garantismo jurídico?* Florianópolis: Habitus, 2003.

ROSEMBUJ, Tulio Raul. *Principios globales de fiscalidade internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012.

ROUANET, Paulo Sérgio. *Dilemas da moral iluminista*. In: *Ética*. org. Adauto Novaes. São Paulo: Companhia da Letras, 1992.

ROUSSEAU, Jean Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Rolando Roque da Silva. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>> Acesso em 21 de novembro de 2016.

ROWNTREE, Benjamim Seebohm. *Poverty: a study of town life*. London: Macmillan and Co. 1902. Disponível em:<<http://www.archive.org/stream/poverty00unkngoog#page/n146mode/2up>>. Acesso em 13 de maio de 2017.

RTI. GLOBAL RIGHT TO INFORMATION RATING. Disponível em: <<http://www.rti-rating.org/country-data/>> Acesso em 19 de abril de 2017.

RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Trad. Isabel Belchior. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1990.

SÁ GOMES, Nuno de. *Manual de direito fiscal*. Vol I. Lisboa: Editora Reis do Livros, 1996.

SAMPAIO, José Adércio Leite. *A constituição reinventada pela jurisdição constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SANCHES, José Luiz Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Ano de 1987. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>> Acesso em 17 de maio e 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Relatório final NEF 2009: reforma do processo administrativo fiscal federal (PAF)/CARF: excelência, celeridade e eficiência*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/6602078-Relatorio-final-nef2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-federal-paf-carf.html>>. Acesso em 16 de julho de 2016.

SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Portugal, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4.ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 5.ed Porto Alegre: Livraria do advogado. 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. 2015. In.: *O conceito dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev27/direitos-fundamentais-conceito-direitos-fundamentais-constituicao-federal1988>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. Entrevista. *As aproximações e tensões entre os direitos humanos e fundamentais*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jan23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais, orçamento e reserva do possível*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2003.

SCHEUNER, Ulrich. *Die neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland*. in: ID., *Staatstheorie und Staatsrecht*, 1978.

SCHUMPETER, Joseph Alois. *The crisis of the tax state*. 1918. Princeton: Princeton University Press, 1991.

SEGURANÇA SOCIAL DE PORTUGAL. Disponível em: <<http://www.seg-social.pt/rendimento-social-de-insercao>>. Acesso em 25 de abril de 2017.

SEGURANÇA SOCIAL DE PORTUGAL. Disponível em: <<http://www.seg-social.pt/lista-de-devedores-na-seguranca-social>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

SELIGMAN, Martin E. P. *Flourish: a visionary new understanding of happiness and well-being*. New York: Atria Books, 2012.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SENADO FEDERAL. Disponível em <<http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/quorum-de-votacao>>. Acesso em 16 de junho de 2015.



SERASA. Disponível em: <<http://noticias.serasaexperian.com.br/inadimplencia-atinge60-milhoes-de-brasileiros-e-bate-recorde80-dos-devedores-ganham-ate-dois-salarios-minimos/>> Acesso em 21 de janeiro de 2017.

SERASA. Disponível em: <<http://www.serasaexperian.com.br/estudo-inadimplencia/>> Acesso em 15 de fevereiro de 2016.

SERASA. Disponível em: <<http://noticias.serasaexperian.com.br/inadimplencia-atinge60-milhoes-de-brasileiros-e-bate-recorde80-dos-devedores-ganham-ate-dois-salarios-minimos/>>. Acesso em 05 de setembro de 2016.

SILVA, Agostinho. *Condições e missão da Comunidade Luso-Brasileira e outros ensaios*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009. p.72). Disponível em: <[http://funag.gov.br/loja/download/532-Condicoes\\_e\\_Missao\\_da\\_Comunidade\\_Luso-Brasileira\\_e\\_outros\\_ensaios.pdf](http://funag.gov.br/loja/download/532-Condicoes_e_Missao_da_Comunidade_Luso-Brasileira_e_outros_ensaios.pdf)>. Acesso em 31 de janeiro de 2017.

SILVA, André Festas. *Princípios estruturantes do contencioso tributário*. Lisboa: Dislivro, 2008.

SILVA, Hugo Flores da. *Privatização do sistema de gestão fiscal*. Coimbra: Editora coimbra, 2014.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, Moacyr Motta da. *Direito, justiça, virtude moral & razão*. Curitiba: Juruá, 2003.

SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da. *História do direito português: fontes do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.

SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal: teoria geral*. 2.ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SILVA, Suzana Tavares da. *Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados*. Revista de Direito Público e Regulação. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n. 5, p. 129, mar-2010.

SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. (2005) Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>> Acesso em 11 de maio de 2018.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais – conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584/14736>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017. p. 14.

SINPROFAZ. SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014*. Disponível em <[www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de2014](http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de2014)> Acesso em 21 de novembro de 2016.

SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil – Uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2014*. Disponível em <[www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de2014](http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de2014)> Acesso em 21 de novembro de 2016.

SLEMROD, Joel & GILLITZER, Christian. *Tax systems*. USA: The MIT Press, 2013.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUSA, Alfredo José. *O estado no século XXI: redefinição das suas funções*. Estudos jurídicos e econômicos em homenagem ao Prof. Dr. Antonio de Souza Franco. Vol. I. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SOUSA, Domingos Pereira de. *Direito fiscal e processo tributário*. Coimbra: Editora Coimbra, 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário*. 6.ed. Vol. III. Lisboa: Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário*. 6.ed. Vol. IV. Lisboa: Áreas Editora, 2011.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias. *Breve passeio pela história do direito brasileiro passando pelos tributos*. Ano de 1999. Disponível em:

<<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>> Acesso em 11 de setembro de 2016.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Cobrança administrativa do crédito da fazenda pública*. Revista CEJ, Brasília, n. 13, p. 59-72, jan./abr. 2001. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/376/557>>. Acesso em 17 de junho de 2015.

SZLECHTER, Émile. Les anciennes codifications en Mésopotamie. *Revue Internationale des Droits de l'Antiquité*, 4, 1957. LAMBERT, Wilfred G. The “Tamī tu” texts, em la divination en Mésopotamie Ancienne et dans les régions voisines. In: XIV RENCONTRE ASSYRIOLOGIQUE INTERNATIONALE, Paris, 1966. p.119-123.

TAVARES, Carla Sofia da Rocha. *Estudo sobre a reclamação dos atos proferidos em processo de execução fiscal*. Ano de 2013. Disponível em: <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/27694/4/Carla%20Sofia%20da%20Rocha%20Tavares.pdf>> Acesso em 29 de maio de 2017.

STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. t.3/1. Allgemeine Lehren der Grundrechte. München: Beck, 1988.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

THOREAU, Henry David. *A desobediência civil*. Ano de 1849. Trad. Sérgio Karam. Porto Alegre: L&PM, 1997.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012.

TJN. Tax Justice Network. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/tag/brazil/>>. Acesso em 17 de novembro de 2015.

TOCQUEVILLE, Alexis. *Da democracia na américa*. Trad. Maria da Conceição Ferreira da Cunha. Porto: Rés-Editora, 1978.

TORRES, Heleno Taveira. Entrevista. 2014. *Processos tributários exigem controle de riscos e regras especiais*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out22/consultor-tributario-processos-tributarios-exigem-controle-riscos-regras-especiais>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2016.

TORRES, Heleno. *Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do fisco global*. 08 de jun. de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>> Acesso em 17 de novembro de 2016.

TORRES, Heleno. *Crise do estado fiscal exige coerência entre tributo e orçamento*. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mai25/crise-estado-fiscal-exige-coerencia-entre-tributo-orcamento>>. Acesso em 27 de dezembro de 2016.

TORRICELLI, Deocleciano. *Dicionário etimológico jurídico*. São Paulo: Rideel, 2012.

TOSTO, Ricardo & LOPES, Paulo Guilherme M. *O processo de Tiradentes*. São Paulo: Conjur Editorial, 2009.

TRANSPARENCY. Disponível em: <<http://www.transparency.org/cpi2014/results>>. Acesso em 14 de julho de 2015.

TST. Disponível em: <[www.tst.jus.br](http://www.tst.jus.br)>. Acesso em 06 de maio de 2017.

TULLOCK, Gordon e outros. *Government failure: a primer in public choice paperback*. Washington: Cato Institute, 2002.

UE. UNIÃO EUROPEIA. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>> Acesso em 23 de abril de 2017.

UE. UNIÃO EUROPEIA. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32010L0024>> Acesso em 23 de abril de 2017.

UE. UNIÃO EUROPEIA. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf)> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

UE. UNIÃO EUROPEIA. Disponível em: <[https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/portugal\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/portugal_pt)>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

UE. UNIÃO EUROPEIA. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV:mi0087>> Acesso em 02 de maio de 2017.

UE. União Europeia. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf)> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

USA. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Disponível em: <<http://www.census.gov/newsroom/releases/archives/population/cb12-255.html>> Acesso em 28 de novembro de 2016.

VALDÉS, Joaquim Arce Y Flórez. *Los principios generales del derecho y su formulación constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, 1990.

VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011.

VILLALON, Pedro Cruz. *Formacion y evolucion de los derechos fundamentales*. Espanha: Revista Española de Derecho Constitucional. Ano 9. N. 25. Enero-Abril de 1989.

VISION HUMANITY. Disponível em: <[http://static.visionofhumanity.org/sites/default/files/GPI%202016%20Report\\_2.pdf](http://static.visionofhumanity.org/sites/default/files/GPI%202016%20Report_2.pdf)>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

VOGEL, Klaus e WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz* (vorbemerkungen zu Art. 104<sup>a</sup> bis 155 GG). Heidelberg: Müller, 1999. N. 532, p. 354. Cf. a respeito: BVerfGE 87, 153 (169); 72, 200 (248); 78, 108 (154).

WALTHER, Arnold Friedrich. *Das altbabylonische Gerichtswesen*. Leipzig, J.C. Hinrichs, 1917.

WAMBIER, Luiz Rodrigues e TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil*. 12.ed. Vol. II. São Paulo: RT, 2012.

WARAT, Luis Alberto. *A ciência jurídica e seus dois maridos*. 2.ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2000.

WESTIN, Ricardo. *O orçamento taxava dono de escravo e previa salário para Dom Pedro II*. Disponível em: < [http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/02/orcamento-taxava-dono-de-escravo-e-previa-salario-para-pedro-ii?utm\\_source=midias-sociais&utm\\_medium=midias-sociais&utm\\_campaign=midias-sociais](http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/02/orcamento-taxava-dono-de-escravo-e-previa-salario-para-pedro-ii?utm_source=midias-sociais&utm_medium=midias-sociais&utm_campaign=midias-sociais)>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

YAMASHITA, Douglas & TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Edição em espanhol. Trad. Marina Gascón. 3.ed. Madrid: Editora Trotta S.A, 1999.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Trotta: Madrid, 2007.

ZARKA, Jean-Claude. *Droit public*. Issy-les-Moulineaux: Gualino, 2014.

ZARKA, Jean-Claude. *Finances publiques*. Issy-les-Moulineaux: Gualino, 2014.

## **7. REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS**

STA. Processo 01019/14. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/49ccb9c467241b6d802580df004f093e?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA. Processo 01024/12. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a70e506b45757cd780257ca6004d8f26?OpenDocument&Highlight=0,exonera%C3%A7%C3%A3o,do,passivo,restante>> Acesso em 15 de maio de 2017.

STA. Processo 01113/16. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fd04eac86372a86d8025810e003d023b?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA. Processo 01121/05. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e6dc2461f8ceb35c8025720d004b6dfb?OpenDocument&Highlight=0,01121%2F05>> Acesso em 07 de maio de 2017.

STA. Processo 01161/09. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1dbfe0639dc6e38b802576c7004263ef?OpenDocument>> Acesso em 19 de abril de 2017.

STA. Processo 01183/12. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/99f16e8cc06a9c8580257b43002e42e3?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA. Processo 01333/13. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4d57b39fa40e6d8e80257bff004d9b28?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA. Processo 015/12. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2e3543370a405cd080257b5900343163?OpenDocument>> Acesso em 19 de abril de 2017.

STA. Processo 01533/14. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/645917508a54bf0080257dee005>>

40e94?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#\_Section1> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0154/10.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aa9621f0003327c18025773c00562834?OpenDocument&Highlight=0,0154%2F10>> Acesso em 07 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      01549/13.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>>  
Acesso em 21 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0173/12.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fb7197e7d79b804a80257a0e004aad5a?OpenDocument&Highlight=0,credor,privilegiado,gradua%C3%A7%C3%A3o>> Acesso em 16 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      0174/06.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/451bb3768c5bec7e80257243004246eb?OpenDocument>> Acesso em 27 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0188/10.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7ad18f35fc1000e48025775f003e8a6a?OpenDocument&Highlight=0,0188%2F10>> Acesso em 16 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      01933/13.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/506b9fb1abb2b16680257c6f003e8b8e?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      0243/08.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/18fc5533aa916cb7802574d400443c12?OpenDocument>>

STA.                      Processo                      026/07.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/824594ba746469e5802572b9004bac84?OpenDocument>> Disponível em 27 de abril de 2017.



STA. Processo 0275/12. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/52e62358f134cc9580257a06004acdd8?OpenDocument>> Acesso em 27 de abril de 2017.

STA. Processo 0302/10. Disponível em:  
<[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e154cef0e5bfd5f80257aa2004d1a28?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e154cef0e5bfd5f80257aa2004d1a28?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#_Section1)> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA. Processo 0306/09. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/88b01606fa8f31b3802575f300355bb1?OpenDocument>> Acesso em 28 de maio de 2017.

STA. Processo 0375/12. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c94243d174bbe6e80257ab60056ed37?OpenDocument&Highlight=0,exonera%C3%A7%C3%A3o,do,passivo,restante>> Acesso em 15 de maio de 2017.

STA. Processo 0407/12. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b67c4485f8bd20e980257d9b003a0be0>> Acesso em 20 de abril de 2017.

STA. Processo 0441/13. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/58a237b03cc8272f80257b57004dc8c6?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>> Acesso em 16 de maio de 2017.

STA. Processo 0487/06. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9b24c6e4d2eb500780257212004f781e?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA. Processo 0502/09. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/21d16f5a1facb7d9802576570035775f?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA. Processo 0532/15. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1938e7fc03ca2adc80257f42004>>

495a0?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>

Acesso em 21 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0593/13                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4f33c8fd67e8485480257b7c0031ea25?OpenDocument>> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0608/09.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/3fdf0640556dc8e2802575fb00486323?OpenDocument&ExpandSection=1>> Acesso em 14 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      0648/11.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/89bb2eb1b6c6237e8025799100447fbb?OpenDocument&Highlight=0,credor,privilegiado,gradua%C3%A7%C3%A3o>> Acesso em 16 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      0749/10.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0397b52a55fffc0a8025786100505d47?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0793/14.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1ac7262259ee80ae80257e67003a5e89?OpenDocument>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      0897/12                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/24f99575ae8fb06980257a860047ff2a?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA.                      Processo                      0899/13.                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bfb71bf68a00e04280257b950050ba06?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>> Acesso em 15 de maio de 2017.

STA.                      Processo                      0925/13                      Disponível                      em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1fef0b8c0878b3e780257d8c005>>

7270b?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade  
> Acesso em 14 de maio de 2017.

STA. Processo 0950/14. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8ab6393dc661f75c80257d700039c566?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>>  
Acesso em 20 de abril de 2017.

STA. Processo 0952/12. Disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62a676c316e7233d80257aa20032be0f?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais>>  
Acesso em 20 de abril de 2017.

STA. Processo 978/16. Disponível em:  
<[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62ebec7edfbd1e5b8025804a0039ffed?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62ebec7edfbd1e5b8025804a0039ffed?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,direitos,fundamentais#_Section1)> Acesso em 21 de abril de 2017.

STA. Processo 9844/09. Disponível em:  
<<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/565b5b2489f67ab3802576c50051b5f2?OpenDocument&Highlight=0,execu%C3%A7%C3%A3o,fiscal,controle,constitucionalidade>>  
e> Acesso em 11 de maio de 2017.

STF Recurso Especial 1608415. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201601173320&dt\\_publicacao=09/08/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201601173320&dt_publicacao=09/08/2016)> Acesso em 06 de maio de 2017.

STF. Agravo Regimental 204107. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28204107%2EENUME%2E+OU+204107%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hd6tpuv>>  
Acesso em 25 de fevereiro de 2017.

STF. Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 187. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=187&classe=ADPF&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2859&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 29 de novembro de 2016.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 293. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=293&classe=ADIQO&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5135. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=ADI&numero=5135&origem=AP>> Acesso em 23 de abril de 2017.

STF. Ação Originária Especial 027. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=27&classe=AOE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 02 de dezembro de 2016.

STF. ADI 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2010&classe=ADIMC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. ADI 2552. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2552%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/bnwhzj3>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. ADI 2859. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2859&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 27 de abril de 2017.

STF. ADI 3128. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3128&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Agravo de Instrumento 663578. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28663578%2EENUME%2E+OU+663578%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hu3n5k9>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

STF. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 645000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=645000&classe=AREAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 25 de fevereiro de 2017.

STF. ARE 694294. Tema 645. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4257697&numeroProcesso=694294&classeProcesso=ARE&numeroTema=645>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Dados estatísticos do STF disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=atendimentoStfEstatisticas&pagina=estatisticas>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. *Habeas Corpus* 103325 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28103325%2EENUME%2E+OU+103325%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/glxle8r>> Acesso em 23 de abril de 2017.

STF. *Habeas Corpus* 112851. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=112851&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. *Habeas Corpus* 72131. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=72131&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. *Habeas Corpus* 81611. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=81611&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Habeas Corpus 83091. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2883091%2EENUME%2E+OU+83091%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zzjgvhk>> Acesso em 24 de abril de 2017.

STF. Habeas Corpus 92921. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=92921&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Habeas Corpus 93050. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=93050&classe=HC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de junho de 2016.

STF. Petição 3388. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3388&classe=Pet-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 31 de maio de 2017.

STF. Petição 4556. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4556&classe=PetAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

STF. Recurso Especial 639337. Decisão disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=639337&classe=AREAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 29 de novembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinária 631240. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28631240%2EENUME%2E+OU+631240%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/z3m8wtr>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 105552. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28105552%2EENUME%2E+OU+105552%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kygkt27>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 108183. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108845%2EENUME%2E+OU+108845%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h3klplx>> Acesso em 27 de abril de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 201819. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28201819%2EENUME%2E+OU+201819%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zllgq7u>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 349703. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28349703%2EENUME%2E+OU+349703%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jzzekb7>> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 460360. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2322387>>. Acesso em 09 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 466343. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=466343&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 469600. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28469600%2EENUME%2E+OU+469600%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/za927uf>> Acesso em 24 de abril de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 477554. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=477554&classe=REAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 587970. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE587.970votoMMA.pdf>> Acesso em 24 de abril de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 591033. Disponível:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2ENUME%2E+OU+591033%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/hgz7tkx>>  
Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 594296. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28594296%2ENUME%2E+OU+594296%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zz9hjz8>> Acesso em 23 de abril de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 597165. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=597165&classe=REAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 601314. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28601314%2ENUME%2E+OU+601314%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hk88sqw>>  
Acesso em 24 de abril de 2017.

STF. Recurso Extraordinário 636941. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28portugal+direitos+fundamentais%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jypqjrx>>. Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 673707. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=673707&classe=RERG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 715268. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28715268%2ENUME%2E+OU+715268%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z75zl5y>>.  
Acesso em 02 de dezembro de 2016.

STF. Recurso Extraordinário 882423. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28882423%2ENUME%2E+OU+882423%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zz9hjz8>>



E+OU+882423%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hd4u34g>

Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

STF. Recurso Extraordinário ARE 637975. Disponível em:  
<<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4053786&numeroProcesso=637975&classeProcesso=ARE&numeroTema=408>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Sentença Estrangeira 5206. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5206&classe=SEAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 27 de fevereiro de 2017.

STF. Súmula 473. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28473%2EENUME%2E%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas&url=http://tinyurl.com/hqyxjln>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Súmula 512. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2685>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Súmulas disponíveis em:  
<[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados\\_Sumula\\_Vinculante\\_STF\\_Resumido.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_Resumido.pdf)> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* 124306 Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28portugal+direitos+fundamentais%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jypqjrx>>. Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

STF. Tema 031. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2561427&numeroProcesso=565048&classeProcesso=RE&numeroTema=31>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STF. Tema 220. Recurso Extraordinário 592581. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28592581%2EENUME%2>

E+OU+592581%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/h9p2p6n>

Acesso em 02 de dezembro de 2016.

STF. Tema 295. Disponível em:  
<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3866948&numeroProcesso=612360&classeProcesso=RE&numeroTema=295>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STF. Tema 314. Recurso Extraordinário 601235. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2588677&numeroProcesso=698626&classeProcesso=AI&numeroTema=314>> Disponível em 22 de maio de 2017.

STF. Tema 666. Recurso Extraordinário 669069. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=669069&classe=RERG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

STF. Tema 682. Agravo em Recurso Extraordinário ARE 743480. Disponível em:  
<<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4391271&numeroProcesso=743480&classeProcesso=ARE&numeroTema=682>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STIGLITZ, Joseph Eugene. *The great divide*. Nova York, USA: WWNorton, 2015.

STJ. Agravo Interno 852130. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201600237717&dt\\_publicacao=11/11/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201600237717&dt_publicacao=11/11/2016)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Interno 967062. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201602134212&dt\\_publicacao=25/11/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201602134212&dt_publicacao=25/11/2016)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial 168401. Disponível em:  
<<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201200807263>> Acesso em 30 de abril de 2017.

STJ. Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial 869916. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=869916&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 30 de abril de 2017.

STJ. Agravo Regimental 1176981. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201000116211&dt\\_publicacao=13/11/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201000116211&dt_publicacao=13/11/2014)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental 387020. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201302896670&dt\\_publicacao=25/10/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302896670&dt_publicacao=25/10/2013)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental 388801. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201302886964&dt\\_publicacao=09/03/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302886964&dt_publicacao=09/03/2016)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental 426631. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201303707558&dt\\_publicacao=17/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303707558&dt_publicacao=17/02/2014)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental 439292. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=439292&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental 553702. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401828561&dt\\_publicacao=31/10/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401828561&dt_publicacao=31/10/2014)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental 798129. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201502631610&dt\\_publicacao=15/12/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201502631610&dt_publicacao=15/12/2015)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1054833. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1054833&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1156874. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200901765148&dt\\_publicacao=02/02/2010](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901765148&dt_publicacao=02/02/2010)> Acesso em 25 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1197305. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1197305&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.

STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1421163. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1421163&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

STJ. Mandado de Segurança 19488. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=19488&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.

STJ. Recurso Especial 1068731. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200801379303&dt\\_publicacao=08/03/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801379303&dt_publicacao=08/03/2012)> Acesso em 02 de dezembro e 2016.

STJ. Recurso Especial 1107543. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200802830017>> Acesso em 27 de abril de 2017.

STJ. Recurso Especial 1139492. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200802405273&dt\\_publicacao=16/02/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802405273&dt_publicacao=16/02/2011)> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Recurso Especial 1156668. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=SUSPENS%C3O+EXECUC%C3O+FISCAL+EMBARGOS&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 22 de fevereiro de 2017.

STJ. Recurso Especial 1165986. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200802796341&dt\\_publicacao=04/02/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802796341&dt_publicacao=04/02/2011)> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

- STJ. Recurso Especial 1217324. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1217324&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 24 de abril de 2017.
- STJ. Recurso Especial 1224774. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201002142296&dt\\_publicacao=17/11/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201002142296&dt_publicacao=17/11/2016)> Acesso em 23 de maio de 2015.
- STJ. Recurso Especial 1236701. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1236701&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 01 de dezembro de 2016.
- STJ. Recurso Especial 1258389. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1258389&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 24 de abril de 2017.
- STJ. Recurso Especial 1272827. Recurso Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1272827&repetitivos=REPETITIVO S&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 24 de abril de 2017.
- STJ. Recurso Especial 1309137. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1309137+&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 01 de dezembro de 2016.
- STJ. Recurso Especial 1356404. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201202531887&dt\\_publicacao=23/08/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201202531887&dt_publicacao=23/08/2013)> Acesso em 25 de maio de 2017.
- STJ. Recurso Especial 1366338. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1366338&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.
- STJ. Recurso Especial 1371128. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300497558&dt\\_publicacao=17/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014)> Acesso em 29 de abril de 2017.

---

STJ.	Recurso	Especial	1388638.	Disponível	em:
<a href="https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302028295&amp;dt_publicacao=06/09/2016">https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201302028295&amp;dt_publicacao=06/09/2016</a> > Acesso em 01 de maio de 2017.					
STJ.	Recurso	Especial	1436739.	Disponível	em:
<a href="https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801379303&amp;dt_publicacao=08/03/2012">https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801379303&amp;dt_publicacao=08/03/2012</a> >. Acesso em 02 de dezembro de 2016.					
STJ.	Recurso	Especial	1440639.	Disponível	em:
<a href="http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1440639&amp;&amp;b=ACOR&amp;p=false">http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1440639&amp;&amp;b=ACOR&amp;p=false</a> > Acesso em 23 de maio de 2017.					
STJ.	Recurso	Especial	1457851.	Disponível	em:
<a href="http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1251566&amp;&amp;b=ACOR&amp;thesaurus=JURIDICO&amp;p=true">http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1251566&amp;&amp;b=ACOR&amp;thesaurus=JURIDICO&amp;p=true</a> > Acesso em 24 de abril de 2017.					
STJ.	Recurso	Especial	1480950.	Disponível	em:
<a href="http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201402336995">http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201402336995</a> > Acesso em 25 de abril de 2017.					
STJ.	Recurso	Especial	1533206.	Disponível	em:
<a href="http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1533206&amp;&amp;b=ACOR&amp;thesaurus=JURIDICO&amp;p=true">http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1533206&amp;&amp;b=ACOR&amp;thesaurus=JURIDICO&amp;p=true</a> > Acesso em 01 de dezembro de 2016.					
STJ.	Recurso	Especial	1251566.	Disponível	em:
<a href="http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1251566&amp;&amp;b=ACOR&amp;thesaurus=JURIDICO&amp;p=true">http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1251566&amp;&amp;b=ACOR&amp;thesaurus=JURIDICO&amp;p=true</a> > Acesso em 02 de dezembro de 2016.					
STJ.	Recurso	Especial	1547561.	Disponível	em:
<a href="https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201501927373&amp;dt_publicacao=16/05/2017">https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201501927373&amp;dt_publicacao=16/05/2017</a> > Acesso em 25 de maio de 2017.					
STJ.	Recurso	Especial	178469.	Disponível	em:
<a href="https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&amp;num_processo=&amp;num_registro=19980244379&amp;dt_publicacao=08/09/1998">https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&amp;num_processo=&amp;num_registro=19980244379&amp;dt_publicacao=08/09/1998</a> > Acesso em 24 de maio de 2017.					

STJ. Recurso Especial 202195. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201201435726> Acesso em 29 de abril de 2017.

STJ. Recurso Especial 603807. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200301981973&dt\\_publicacao=08/11/2004](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200301981973&dt_publicacao=08/11/2004) Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Recurso Especial 746524. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=746524&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> Acesso em 05 de dezembro de 2016.

STJ. Recurso Especial 950663. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=+950663&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> Acesso em 23 de abril de 2017.

STJ. Súmula 112. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Súmula 187. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 189. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 196. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 227. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Súmula 364. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Súmula 373. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 384. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Súmula 395. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 417. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Súmula 449. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Súmula 451. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2015.

STJ. Súmula 452. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 461. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Súmula 486. Disponível: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Súmula 497. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Súmula 558. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Súmula 559. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 19488. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=19488&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 23 de abril de 2017.

STJ. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1156668. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=200901753941>> Acesso em



STJ. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1373292. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300681707&dt\\_publicacao=04/08/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300681707&dt_publicacao=04/08/2015)>. Acesso em 10 de janeiro de 2017.

STJ. Tema 084. Recurso Especial 1069810. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1069810&repetitivos=REPETITIVO&S&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

STJ. Tema 100. Recurso Especial 1102554. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802661176>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 102. Recurso Especial 1103050. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802698681>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 107. Recurso Especial 1110924. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900161962>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 108. Recurso Especial 1110925. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900162098>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 120. Recurso Especial 1090898. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802071417>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 131. Recurso Especial 1112416. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900456132>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 134. Recurso Especial 1100156. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802343422>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 143. Recurso Especial 1111002. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900161937>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STJ. Tema 229. Recurso Especial 947206. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200700991022>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Tema 236. Recurso Especial. 1091710. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802119832>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 240. Recurso Especial 58265. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199400400594>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 241. Recurso Especial 962838. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200701452151>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Tema 249. Recurso Especial 1115501. Disponível em:  
<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1115501&repetitivos=REPETITIVO S&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em 24 de abril de 2017.

STJ. Tema 260. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900453592>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 269. Recurso Especial 1138206. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900847330>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 273. Recurso Especial 1123306. Disponível em:  
<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1123306&repetitivos=REPETITIVO S&&b=ACOR&p=false>> Acesso em 24 de abril de 2017.

STJ. Tema 287. Recurso Especial 1114767. Disponível em:  
<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28execu%E7%E3o+direitos+fundame>

ntais%29+e+%28REPETITIVOS.NOTA.%29&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>

Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

STJ. Tema 290. Recurso Especial 1141990. Disponível em:

STJ. Tema 294. Recurso Especial 1008343. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200702750399>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 375. Recurso Especial 1133027. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901533160>> Acesso em 22 de maio de 2017.

STJ. Tema 392. Recurso Especial 1158766. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901946181>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 393. Recurso Especial 957836. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200700720372>> Acesso em 24 de maio de 2017.

STJ. Tema 395. Recurso Especial 1168625. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901055704>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Tema 400. Recurso Especial 1143320. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901063349>> Acesso em 25 de maio de 2017.

STJ. Tema 82. Recurso Especial 999901. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200702516501>> Acesso em 23 de maio de 2017.

STJ. Agravo Regimental em Medida Cautelar 12581. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200700502193&dt\\_publicacao=15/06/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200700502193&dt_publicacao=15/06/2011)> Acesso em 02 de dezembro de 2016.

---

TC	Acórdão	80/2003.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html</a> > Acesso em 25 de janeiro de 2017.
TC.	Acórdão	131/1992.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920131.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920131.html</a> > Acesso em 25 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	141/2015.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150141.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150141.html</a> > Acesso em 25 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	152/2002.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020152.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020152.html</a> > Acesso em 29 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	156/2017.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html</a> > Acesso em 16 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	16/2015.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150016.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150016.html</a> > Acesso em 25 de maio de 2017.
TC.	Acórdão	229/2007.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070229.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070229.html</a> > Acesso em 25 de maio de 2017.
TC.	Acórdão	247/2016.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160247.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160247.html</a> > Acesso em 16 de maio de 2017.
TC.	Acórdão	297/2016.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160297.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160297.html</a> > Acesso em 25 de maio de 2017.
TC.	Acórdão	346/1996.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930346.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930346.html</a> > Acesso em 25 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	362/2002.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020362.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020362.html</a> > Acesso em 27 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	371/1991.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910371.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910371.html</a> > Acesso em 27 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	392/2015.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150392.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150392.html</a> > Acesso em 16 de abril de 2017.

---

TC.	Acórdão	403/16.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160403.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160403.html</a> > Acesso em 16 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	427/2009.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090427.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090427.html</a> > Acesso em 04 de maio de 2017.
TC.	Acórdão	444/16.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160444.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160444.html</a> > Acesso em 24 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	465/1991.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910465.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910465.html</a> > Acesso em 29 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	469/16.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160469.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160469.html</a> > Acesso em 24 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	545/2015.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150545.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150545.html</a> > Acesso em 16 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	56/2017.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html</a> > Acesso em 15.04.2017.
TC.	Acórdão	579/1995.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950579.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950579.html</a> > Acesso em 04 de maio de 2017.
TC.	Acórdão	590/2004.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040590.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040590.html</a> > Acesso em 25 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	649/99.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990649.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990649.html</a> > Acesso em 24 de abril de 2017.
TC.	Acórdão	681/2006.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060681.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060681.html</a> > Acesso 27 de abril 2017.
TC.	Acórdão	695/16.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160695.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160695.html</a> > Acesso em 27 de abril 2017.
TC.	Acórdão	80/2003.	Disponível	em: < <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html">http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html</a> > Acesso em 25 de maio de 2017.

- 
- TC. Acórdão 846/2014. Disponível em:  
<<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140846.html>> Acesso em 16 de abril de 2017.
- TC. Acórdão 96/2015. Disponível em:  
<<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150296.html>> Acesso em 25 de abril de 2017.
- TC. Processo 231/1994. Disponível em:  
<<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940231.html>> Acesso em 27 de abril de 2017.
- TC. Processo 237/2017. Disponível em:  
<<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170156.html>> Acesso em 25 de maio de 2017.