The cover features a central blue diamond shape with a white outline, containing a white icon of an open book. The background is a complex geometric pattern of overlapping triangles and polygons in shades of blue, orange, and yellow. The text 'REVISTA DOS Procuradores da Fazenda Nacional' is centered within the diamond, with 'REVISTA DOS' in yellow and 'Procuradores da Fazenda Nacional' in white. Below the book icon, the text 'Ano 13 - Nº 10 - 2019' is written in yellow.

REVISTA DOS
Procuradores da
Fazenda Nacional

Ano 13 - Nº 10 - 2019


Autor convidado

José Casalta Nabais

Autores

Agostinho do Nascimento Netto
Alex Ribeiro Bernardo
Aline Della Vittoria
Allan Titonelli Nunes
André Emmanuel Batista Barreto Campello

Daniel Giotti de Paula
Daniel Vieira Marins
Leonardo de Andrade Rezende Alvim
Marcelo Claudio Fausto Maia
Maria José de Figueirêdo Cavalcanti

The background of the cover is a complex geometric pattern of overlapping triangles and polygons in various shades of gray, black, and white. A large, dark gray diamond shape is centered on the page, containing the title and issue information.

REVISTA DOS
Procuradores da
Fazenda Nacional

Ano 13 - Nº 10 - 2019

Autor convidado

José Casalta Nabais

Autores

Agostinho do Nascimento Netto
Alex Ribeiro Bernardo
Aline Della Vittoria
Allan Titonelli Nunes
André Emmanuel Batista Barreto Campello

Daniel Giotti de Paula
Daniel Vieira Marins
Leonardo de Andrade Rezende Alvim
Marcelo Claudio Fausto Maia
Maria José de Figueirêdo Cavalcanti

Diretoria do SINPROFAZ - Biênio 2019-2021

Presidente: José Ernane de Souza Brito

Vice-Presidente: Roberto Rodrigues de Oliveira

Diretora-Secretária: Valéria Gomes Ferreira

Diretor-Administrativo: Achilles Linhares de Campos Frias

Diretor de Relações Intersindicais: Caio Graco Nunes de Sá Pereira

Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos: Sérgio Luis de Souza Carneiro

Diretor de Assuntos Parlamentares: Rodrigo Oliveira Mellet

Diretor-Jurídico: Giuliano Menezes Campos

Diretor de Comunicação Social: André Emmanuel Batista Barreto Campello

Diretora de Assuntos Relativos aos Aposentados e Serviços Assistenciais: Juçara Valadares Lopes Faria

Diretora Cultural e de Eventos: Iolanda Guindani

Diretor Suplente: Juscelino de Melo Ferreira

Diretor Suplente: Carlos Alexandre Dias Torres

Diretor Suplente: Ricardo de Lima Souza Queiroz

Diretor Suplente: Sérgio Andrade de Carvalho Filho

Conselho Editorial

Achilles Linhares de Campos Frias

Adilson Rodrigues Pires

Antônio Duarte Guedes Neto

Denise Lucena Cavalcante

Marcelo da Costa Pinto Neves

Maria Lúcia de Paula Oliveira

Sérgio Luís de Souza Carneiro

SUMÁRIO

SOBRE A EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL8

José Casalta Nabais

INSTABILIDADE, EMERGÊNCIA E CRISE CONSTITUCIONAIS.....35

Agostinho do Nascimento Netto

CORRUPÇÃO E BENEFÍCIOS FISCAIS: DOS INSTRUMENTOS LEGAIS À DISPOSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PARA COBRANÇA DOS VALORES NÃO RECOLHIDOS EM VIRTUDE DA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS VICIADOS POR ATOS DE CORRUPÇÃO57

Alex Ribeiro Bernardo

TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E TAX COMPLIANCE COMO MECANISMOS DE COMBATE À CORRUPÇÃO.....83

Aline Della Vittoria

DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CREDOR – UM NOVO PARADIGMA PARA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO.....110

Allan Titonelli Nunes

André Emmanuel Batista Barreto Campello

A PRATICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO MODERNO: FUNDAMENTO, CONCEITO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO E FINALIDADE REDUTORA DA COMPLEXIDADE141

Daniel Giotti de Paula

O DESENHO DAS CONSTITUIÇÕES DOS ESTADOS UNIDOS E DO BRASIL E A INALIENABILIDADE DA COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO.....157

Daniel Vieira Marins

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS ESTABELECEENDO OS PARÂMETROS DE ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE E DO FISCO.....175

Leonardo de Andrade Rezende Alvim

A NÃO APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DO ART. 11-A DA CLT NA EXECUÇÃO FISCAL DA MULTA CLT204

Marcelo Claudio Fausto Maia

OS REVESES DO SERVIÇO PÚBLICO CIVIL. A CARREIRA DO FISCO: EM BUSCA DE UM PARADIGMA DE RECURSOS HUMANOS.....219

Maria José de Figueirêdo Cavalcanti

APRESENTAÇÃO

Prezados Colegas Procuradores da Fazenda Nacional,

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ reinicia em 2019 a publicação da Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Voltada precipuamente à divulgação dos trabalhos de autoria dos Membros da Carreira filiados ao Sindicato, a Revista prioriza artigos e monografias que tratem de temas conexos ao Direito Público e Privado, com pertinência às atividades da Advocacia Pública Federal.

Os Procuradores da Fazenda Nacional integram Carreira de Estado já amplamente reconhecida e admirada pela atuação na cobrança judicial e extrajudicial dos créditos públicos de natureza tributária e fiscal, bem como na defesa em juízo da União e na consultoria jurídica do Ministério da Economia. Mas avançar é sempre preciso: a proposta da Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional é demonstrar que a Carreira é capaz de ir além, contribuindo também com a geração de conhecimento.

Ao dar continuidade a esta publicação, o fazemos com a certeza de que se trata de relevante recurso para divulgação dos trabalhos de excelência produzidos pelos Procuradores da Fazenda Nacional. A Revista está, portanto, à disposição dos Colegas, de modo a ser instrumento capaz de dar visibilidade à permanente produção científica dos Membros da Carreira – produção esta que cumpre papel fundamental ao preencher lacuna ainda existente em âmbito editorial no que se refere ao tema da relação fisco-contribuinte.

São princípios que regem a Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional: a liberdade de expressão; a adequação aos princípios éticos internacionalmente aceitos; o encorajamento do debate acadêmico; o julgamento dos trabalhos com base na importância, na originalidade e na clareza da apresentação das ideias; e a garantia da confidencialidade do material encaminhado à Revista para avaliação.

Cabem aqui, por fim, nossas homenagens. De antemão, o SINPROFAZ externa seus sinceros agradecimentos ao professor José Casalta Nabais pela disponibilização do artigo “Sobre a Educação e Cidadania Fiscal”. O prestigiado professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra é autor de “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, obra de referência no Direito Tributário. Honrados com a contribuição do notável professor, escolhemos seu artigo para abrir a Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Esta edição de Número 10 ocorre em formato digital e representa o resgate da publicação lançada pelo SINPROFAZ em 1997. A iniciativa, à época, foi do presidente Ricardo Lodi Ribeiro, hoje diretor da Faculdade de Direito da Universidade do Estado

do Rio de Janeiro - UERJ e reitor eleito da mesma Universidade. Registramos aqui nosso agradecimento ao ilustre ex-presidente e o compromisso da Diretoria em dar continuidade à Revista por ele inaugurada.

Agradecemos também, de modo muito especial, aos integrantes do Conselho Editorial da Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Aos doutores Adilson Rodrigues Pires, Antônio Duarte Guedes Neto, Denise Lucena Cavalcante, Marcelo da Costa Pinto Neves e Maria Lúcia de Paula Oliveira, nosso sincero reconhecimento. O SINPROFAZ e a Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional estão à disposição dos senhores. Esperamos poder novamente contar com suas valiosas contribuições em oportunidades futuras. Agradecemos ainda ao diretor e membro do Conselho Editorial, Achilles Linhares de Campos Frias, em cuja gestão como presidente do Sindicato foi lançado o Edital da Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional.

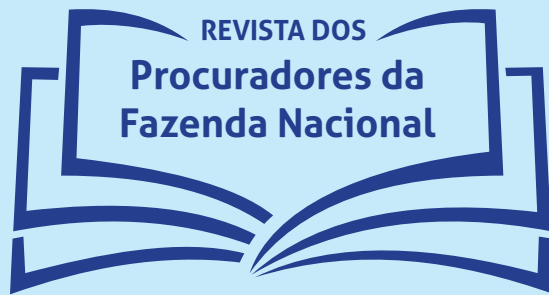
Sem mais demora, o SINPROFAZ agradece a colaboração dos Procuradores da Fazenda Nacional filiados que acreditaram na proposta da Revista e dispuseram-se a produzir os artigos. Aos Colegas Agostinho do Nascimento Netto, Alex Ribeiro Bernardo, Aline Della Vittoria, Allan Titonelli Nunes, André Emmanuel Batista Barreto Campello, Daniel Giotti de Paula, Daniel Vieira Marins, Leonardo de Andrade Rezende Alvim, Marcelo Claudio Fausto Maia e Maria José de Figueirêdo Cavalcanti, nosso agradecimento pelo apoio e confiança.

Caros leitores, esperamos que apreciem a obra.

Cordialmente,

Sérgio Luís de Souza Carneiro
Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos do SINPROFAZ

José Ernane de Souza Brito
Presidente do SINPROFAZ



SOBRE A EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL*

José Casalta Nabais**

*Texto elaborado a partir da nossa participação, a 29 de Maio de 2018, no 3.º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros, Centro Cultural - Alfândega do Porto, no painel «Educação e Cidadania Fiscal», entretanto publicado nas respectivas actas.

** Autor de “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, obra de referência no Direito Tributário. Professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, leciona Direito Fiscal I e Direito Fiscal II na licenciatura e Direito Fiscal I (Direito Fiscal das Empresas) no mestrado em Ciências Jurídico-Políticas. É mestre em Ciências Jurídico-Económicas (Direito Fiscal) e doutor em Ciências Jurídico-Políticas. Foi assessor do Tribunal Constitucional Português de 1985 a 1989 e do seu presidente de 1989 a 1999. Foi membro do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, de 2006 a 2011. Participou em cursos de pós-graduação e mestrado e em programas de doutoramento na Espanha, Itália, Macau, Brasil, Angola, Moçambique e Cabo Verde.

Sumário:

Introdução;

I. A educação fiscal: 1. A educação em geral; 2. A educação no domínio fiscal;

II. A cidadania fiscal: 1. A cidadania em geral: 1.1. A indispensabilidade do Estado-nação como pressuposto e condição da cidadania; 1.2. O irrealismo de uma verdadeira cidadania global; 2. A cidadania fiscal: 2.1. O significado da cidadania fiscal; 2.2. Os problemas da cidadania fiscal: 2.2.1. O verdadeiro alcance do dever fundamental de pagar impostos; 2.2.2. Os problemas da realização da cidadania fiscal.

INTRODUÇÃO

Como consta do título, vamos falar da educação e cidadania fiscal. Embora devamos dizer que temos muitas dúvidas sobre a real valia da actual narrativa jurídica que envolve e acomoda esta temática e que congrega cada vez mais autores no tratamento e discussão da mesma¹. Pois não vemos em que uma tal narrativa possa contribuir em termos de uma mais ampla e eficaz garantia dos direitos e liberdades dos contribuintes ou, em rigor, daqueles de entre estes que presentemente acabam por sobrar para suportar os impostos, apresentem-se estes com o nome de impostos ou de quaisquer outros tributos.

Ora, retomando o que escrevemos a respeito da cidadania fiscal, é de nos interrogamos sobre se esta expressão não contém um conceito em larga medida vazio, e se a sua actual emergência, bem patente na ribalta a que se guindou na literatura jurídico-fiscal, não tem por base intuítos de, por um lado, “dourar a pílula” da sujeição aos impostos para quem efectivamente os paga e suporta e, de outro lado, “zurzir” a falta de civismo ou “incivismo” dos que fogem com total êxito aos encargos tributários, grupo que vem aumentando com a mobilidade proporcionada pela globalização económica e pela conseqüente internacionalização das relações tributárias. Pois, olhando para a realidade, a cidadania apresenta-se como uma cidadania tendencialmente única, na sua globalidade – a que corresponde aos diversos segmentos do ordenamento jurídico pelos quais se reparte o estatuto jurídico-constitucional do indivíduo (ou melhor, da pessoa)².

Pelo que, de algum modo, afigura-se-nos tão legítimo falar de cidadania fiscal como falar de cidadania penal, cidadania civil, cidadania política, cidadania económica, etc.³. Daí que não seja lá muito fácil compreender o destaque, não raro algo hiperbólico, que vem sendo dado à cidadania fiscal. Um propósito que, é de assinalar, mais recentemente, tende a ser objecto de um outro desenvolvimento, na medida em que é endossado a uma outra ideia - à ideia de *patriotismo fiscal* com que se procura combater o crescente número de parasitas (*free riders*) que, sem contribuírem para os serviços públicos, deles beneficiam inteiramente⁴. Algo preocupante sobretudo se tivermos em conta que a capacidade de ser parasita fiscal varia, no fim e ao cabo, na razão directa da capacidade económica.

1 E não só, porquanto essa narrativa tem sido, antes de mais, política, social e económica, embora seja a jurídica a que aqui nos interessa.

2 V. o nosso texto «Considerações sobre a solidariedade e a cidadania», publicado em 1999, agora em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 143 e ss.

3 Descontando, naturalmente, as situações de dupla ou múltipla cidadania, cada vez mais frequentes – v. os nossos textos «Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas», em *Por um Estado Fiscal Suportável*, cit., p. 41 e ss., e «Considerações sobre a responsabilidade civil da Administração Fiscal», *Scientia Iuridica*, Tomo LXI, 2012, nº 329, p. 327 e ss., bem como o que dizemos *infra*, no ponto II.1.2.

4 V., a este respeito, Benny Geys/Kai A. Konrad, «Patriotism and Taxation», Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper, 2016-11, disponível em: SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2867898> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2867898>.

Muito embora - é bom que se diga e saliente - que o patriotismo fiscal é claramente assumido no Estados Unidos da América. O que não é de todo surpreendente porquanto no mundo anglo-saxónico, e em particular os norte-americanos, raramente usam e, menos ainda, se reveem na narrativa tão frequente entre os latinos de imputar tudo o que acontece em sede dos *incommoda* da vida, mormente no que tange aos gastos ou encargos públicos, à ficção que é o Estado, e não ao efectivo suporte financeiro deste, que são, ou são quase exclusivamente, os contribuintes (*taxpayers*)⁵. Ideias estas de cidadania fiscal e de patriotismo fiscal sedimentadas na peculiar configuração da *comunitas* norte-americana, em que a fuga aos impostos é percebida pelos seus membros como uma exclusão desta, à maneira da que se verifica nas sociedades comerciais relativamente aos sócios que não realizam as participações sociais que se comprometeram a subscrever. Ideias que entendidas à risca implicariam a retirada da cidadania nacional ou o estatuto de residente aos efectivos “fugitivos fiscais”. Uma actuação que, como é óbvio, a eminente dignidade da pessoa humana de todo não autoriza.

Independentemente, porém, do que se pense sobre a narrativa jurídica em causa, cabe-me tratar aqui da educação e cidadania fiscal, ou, porventura numa formulação mais próxima do sentido e alcance do que verdadeiramente se pretende, da educação para a cidadania fiscal. Uma abordagem que, devemos assinalar, a nosso ver, faria mais sentido ser mais ampla e abrangente, ou seja, educação para a cidadania sem mais, já que a cidadania fiscal é, como referimos, apenas um dos vectores, porventura qualificado e com maior visibilidade actualmente, em que a mesma se materializa.

O que mais não significa do que uma crítica ao actual sistema de ensino básico e secundário, que não integra minimamente a educação ou formação para a cidadania, embora afogue os alunos com diverso e variado lixo académico sem o menor sentido ou proveito, no quadro do que nos parece ser mais uma analfabetização em sede da cidadania a que vem conduzindo a presente programação política da educação básica e secundária no nosso país⁶. O que tem como consequência as reivindicações e toda a “indústria” orientada para a formação a concretizar numa específica educação para a cidadania, na qual o tratamento do tema a que vamos proceder não deixa, de algum modo, de se inserir. Um tema que, de resto, encontramos presentemente um pouco por toda a parte⁷.

5 Sobre o efectivo patriotismo fiscal demonstrado pelos norte-americanos, v., por último, Vanessa Williamson, *Read my Lips. Why Americans are Proud to Pay Taxes*, Princeton University Press, 2017.

6 Uma *analfabetização activa* que obviamente sai bastante mais cara do que a *analfabetização passiva* praticada no período de relativo subdesenvolvimento em que vivemos durante o Estado Novo, porquanto uma tal analfabetização correspondente à limitada alfabetização era, pelo menos aparentemente, a custo zero.

7 V. a tal respeito, Clotilde Celorico Palma e Mónica Pita, «Para uma política de educação e cidadania fiscal: os casos do Brasil, de Espanha e de Portugal», e Ana Cristina Lino Marques, «As finanças públicas e a cidadania e a educação fiscal», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 8 (2015), nº 2, respectivamente, p. 29 e ss. e 49 e ss.; Karin Bianchini Girardi, «Cidadania participativa e educação fiscal: reflexo das políticas públicas educativas na contenção dos crimes contra a ordem tributária», *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 26 (2018), 139, p. 215 e ss.; Ivan Cordeiro Lima, *Educação Fiscal para a Cidadania*, Fazesp, São Paulo, 2016; Rogério Teles, *Educação Tributária para a Construção da Cidadania*, Editora Baraúna, São Paulo, 2018. V. também Paulo Marques, *O Elogio do Imposto: A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 21 e ss.

Mas façamos uma reflexão sobre a ideia de educação para a cidadania, tendo presente sobretudo a componente consubstanciada na cidadania fiscal. O que vamos fazer em dois momentos ou dois pequenos desenvolvimentos – um relativo à educação fiscal e outro respeitante à cidadania fiscal. Se bem que cada um destes momentos ou desenvolvimentos comporte ainda um desdobramento em dois pontos: a educação e a cidadania em geral e a educação e a cidadania fiscal em especial.

I. A EDUCAÇÃO FISCAL

Vejam, pois, a educação fiscal, começando, como se impõe, pela configuração do direito à educação em geral, em que vamos fazer uma referência às diversas liberdades e direitos fundamentais educacionais, em que se desdobra aquele direito, para, depois, nos fixarmos mais especificamente na educação fiscal.

1. A EDUCAÇÃO EM GERAL

Pois bem, olhando para o que podemos designar por *direito à educação* (em geral), encontramos na nossa Constituição um conjunto bastante amplo e expressivo de liberdades educacionais e de direitos educacionais sociais, sendo que no respeitante a estes, se impõe aludir também aos deveres sociais que incumbem aos indivíduos, porquanto estamos no domínio dos “direitos e deveres culturais” que, por seu turno, se inserem no domínio mais amplo dos “direitos e deveres económicos, sociais e culturais”⁸. Uma palavra sobre cada um destes direitos e deveres fundamentais culturais⁹.

Relativamente às *liberdades respeitantes à educação*, que são simultaneamente espaços de actuação dos indivíduos sem constrangimentos, designadamente dos poderes públicos, e de protecção por parte destes no sentido de impedir ou remover obstáculos levantados pelos poderes privados, temos na Constituição duas liberdades fundamentais - a liberdades de criação cultural e a liberdade de aprender e de ensinar¹⁰.

Quanto à primeira, dispõe o art. 42º: é livre a criação intelectual, artística e científica (nº 1); esta liberdade compreende o direito à invenção, produção e divulgação da obra científica, literária ou artística, incluindo a protecção legal dos direitos de autor (nº 2).

⁸ Pois os “direitos e deveres culturais” constituem o Capítulo III do Título II (“direitos e deveres económicos, sociais e culturais”) da Parte I (“direitos e deveres fundamentais”) da Constituição.

⁹ Quanto a estas liberdades, direitos e deveres fundamentais educacionais, v. J. J. Gomes Canotilho / Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I – Artigos 1º a 107º, Coimbra Editora, anot.s aos art.s 73º a 79º.

¹⁰ Que integram o Capítulo I (Direitos, liberdades e garantias pessoais) do Título II (Direitos, liberdades e garantias).

Por seu lado, relativamente à segunda liberdade, estabelece o art. 43º: é garantida a liberdade de aprender e ensinar (nº 1); o Estado não pode programar a educação e a cultura segundo quaisquer directrizes filosóficas, estéticas, políticas, ideológicas ou religiosas (nº 2); o ensino público não será confessional (nº 3); é garantido o direito de criação de escolas particulares e cooperativas (nº 4).

Todavia, não são apenas estas liberdades as que integram os direitos fundamentais do direito à educação em geral. Com efeito, tão ou mais importante que estas liberdades, são os *direitos educacionais sociais*, em que já não estamos perante a livre actuação das pessoas, que convoca, de um lado, a abstenção e, de outro, a protecção do Estado, mas face à exigência de actuação do Estado, mais propriamente do legislador, no sentido de concretizar esses direitos fundamentais, no quadro das opções políticas que forem sufragadas pelo voto democrático e possibilitadas pelos imprescindíveis recursos financeiros. Direitos sociais em relação aos quais, não raro, se encontram associados deveres, apresentando-se assim os correspondentes destinatários como titulares simultâneos de direitos e deveres educacionais sociais. Situação que não pode deixar de implicar condicionamentos ou limitações recíprocas do direito e do dever associados.

No respeitante aos direitos a assegurar pelo Estado para a realização do direito à educação, temos no art. 73º, o *direito à educação e cultura*, para cuja realização incumbe ao Estado promover a democratização da educação e as demais condições para que a educação, realizada através da escola e de outros meios formativos, contribua para a igualdade de oportunidades, a superação das desigualdades económicas, sociais e culturais, o desenvolvimento da personalidade e do espírito de tolerância, de compreensão mútua, de solidariedade e de responsabilidade, para o progresso social e para a participação democrática na vida colectiva (nº 2), bem como promover a democratização da cultura, incentivando e assegurando o acesso de todos os cidadãos à fruição e criação cultural, em colaboração com os órgãos de comunicação social, as associações e fundações de fins culturais, as colectividades de cultura e recreio, as associações de defesa do património cultural, as organizações de moradores e outros agentes culturais (nº 3)¹¹.

Todo um quadro normativo bastante amplo e aberto em que há-de mover-se a actuação do Estado para promover e garantir o direito à educação e à cultura. Quadro face ao qual o legislador não pode deixar de gozar de uma significativa margem de liberdade para a adopção e o desenvolvimento das correspondentes políticas de promoção e concretização.

Algo que já não ocorre relativamente ao *direito ao ensino como garantia*

¹¹ Importa referir nesta sede que não está reconhecido na Constituição um direito à investigação científica. O que resulta inequívoco do disposto no nº 4 do art. 73º, em que se dispõe que a criação e “[a] investigação científicas, bem como a inovação tecnológica, são incentivadas e apoiadas pelo Estado, por forma a assegurar a respectiva liberdade e autonomia, o reforço da competitividade e a articulação entre as instituições científicas e as empresas”. Cf. J. J. Gomes Canotilho / Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, cit., anot. VII ao art. 73º.

de igualdade de oportunidades de acesso e êxito escolar, que encontramos no nº 1 do artigo 74º, o qual se concretiza em diversas imposições constitucionais constantes do nº 2 deste artigo, algumas delas muito precisas como as das alíneas a) e b): “assegurar o ensino básico universal, obrigatório e gratuito” e “criar um sistema público e desenvolver o sistema geral de educação pré-escolar”, muito embora esta última imposição continue longe de se concretizar. O que já se não verifica, pelo menos em termos tão nítidos com as demais imposições constantes das alíneas c) a j) desse artigo¹², nas quais encontramos fundamentalmente uma série relativamente diversificada de tarefas do Estado. Algo que encontramos também no *direito de acesso ao ensino superior* que se encontra previsto no art. 76º, de um lado, e no *direito à criação e fruição cultural* constante do nº 1 do art 78º, de outro lado.

Temos ainda os deveres educacionais sociais que, muito embora possam também ser reportados aos poderes públicos¹³, temo-los aqui como deveres associados a direitos que impendem sobre as pessoas, em que podemos referir os deveres de ensino básico (art. 74º, nº 2, alínea b))¹⁴, de preservação, defesa e valorização do património cultural (art. 78º, nº 1) e de defesa do uso e promoção da difusão da língua portuguesa (art.s 9º, alíneas e) e f), e 78º, nº1)¹⁵.

2. A EDUCAÇÃO NO DOMÍNIO FISCAL

Passando à educação no domínio dos impostos, importa começar por realçar o suporte jurídico-constitucional destes, naturalmente no quadro do Estado fiscal, o qual é, como sabemos, o *dever fundamental de pagar impostos*. Um dever fundamental que se nos apresenta formulado na nossa Constituição em termos negativos, porquanto prescreve o nº 3 do seu art. 103º: “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que

12 Que são as de: “garantir a educação permanente e eliminar o analfabetismo”; “garantir a todos os cidadãos, segundo as suas capacidades, o acesso aos graus mais elevados do ensino, da investigação científica e da criação artística”; “estabelecer progressivamente a gratuitidade de todos os graus de ensino”; “inserir as escolas nas comunidades que servem e estabelecer a interligação do ensino e das actividades económicas, sociais e culturais”; “inserir as escolas nas comunidades que servem e estabelecer a interligação do ensino e das actividades económicas, sociais e culturais”; “promover e apoiar o acesso dos cidadãos portadores de deficiência ao ensino e apoiar o ensino especial, quando necessário; “proteger e valorizar a língua gestual portuguesa, enquanto expressão cultural e instrumento de acesso à educação e da igualdade de oportunidades; e “assegurar aos filhos dos emigrantes o ensino da língua portuguesa e o acesso à cultura portuguesa”; e “assegurar aos filhos dos imigrantes apoio adequado para efectivação do direito ao ensino”.

13 Que se configuram basicamente como tarefas do Estado - v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 86 e s.

14 Intimamente ligado ao seu carácter universal e gratuito, carácter este que implica que se configure como uma imposição legiferante concreta para o legislador e uma verdadeira obrigação para os educandos e respectivos pais e encarregados de educação. Obrigação esta intimamente ligada ao dever dos pais educarem os filhos constante do nº 5 do art. 36º da Constituição.

15 Dever fundamental este que, a nosso ver, é violado sempre que em colóquios, conferências, encontros, seminários, simpósios, workshops, etc., entre participantes exclusivamente falantes da língua portuguesa, se estabeleça o uso ou a utilização de línguas estrangeiras, a menos que haja uma razão suficiente para tal, como as ligadas à aprendizagem ou ao treino destas línguas.

não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Por conseguinte na Constituição Portuguesa encontramos o dever fundamental de pagar impostos formulado pela via negativa, ou seja, a partir do direito de não pagar impostos a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, que não tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei.

O que, a seu modo, não deixa de ser bem revelador da ideia subjacente à nossa organização estadual, concebida como instrumento de organização da comunidade nacional constituída por indivíduos livres e responsáveis que gozam de primazia face ao Estado. O que se encontra em inteira consonância com a ideia, ancestralmente reconhecida de que o financiamento do Estado através de impostos se tem revelado a forma mais liberal e mais amiga dos cidadãos ao longo da já longa história da humanidade. Para o que basta ler as obras verdadeiramente clássicas de *Gabriel Ardant* e *Charles Adams* relativas à história do imposto e ao sentido e alcance históricos da tributação¹⁶.

Visto e enunciado o dever fundamental de pagar impostos, impõe-se agora uma alusão ao seu profundo sentido e alcance para a sustentabilidade financeira do Estado, pressuposto de existência e funcionamento da comunidade estadual no quadro de uma economia livre ou economia de mercado. O que implica, designadamente, que nem a economia de mercado esteja dependente do Estado (estado-dependência) nem o Estado acabe submetido ao mercado (mercado-dependência). Ou seja, que haja um adequado equilíbrio entre o mercado e o Estado e entre o Estado e o mercado. O que passa justamente pela existência e funcionamento minimamente eficaz do Estado fiscal, nos termos em que este se desenvolveu ao longo dos séculos XIX e XX, passando do Estado fiscal liberal para o Estado fiscal social e tendo atingido este o seu maior êxito nos finais do século XX, que, importa assinalar, se verificou no fim dos anos oitenta do século passado¹⁷. De facto, o Estado de Direito social, também designado por modelo social europeu, que se desenvolveu e consolidou durante as quatro décadas a seguir à II Guerra Mundial, foi uma inequívoca história de sucesso¹⁸, cuja manutenção no século XXI, como é reconhecido, enfrenta as maiores dificuldades.

16 V. Gabriel Ardant, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, vols. I e II, Paris, 1965, e *Histoire de l'Impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris, 1971 e 1972; Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2ª ed., Madison Books, Lanham. New York. Oxford, 1999.

17 Pois como temos vindo a dizer, o século XX foi um século muito curto, cronologicamente falando. Com efeito, embora tenha sido muito longo do ponto de vista dos acontecimentos dramáticos que nele tiveram lugar, o século XX foi, contudo, do ponto de vista da duração dos quadros de compreensão política e jurídica da sociedade e do Estado e da duração das concepções políticas e jurídicas em que se apoiou, um século relativamente curto, pois, tendo começado em 1919 com a aprovação Constituição de Weimar, terminou no ano de 1989, com a queda do Muro de Berlim e a consequente implosão da União Soviética – v., por todos, o nosso estudo «Crise e sustentabilidade do Estado fiscal», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV, Almedina, Coimbra, 2015, p. 107 e ss. A este propósito é de assinalar que manifestações, embora relativamente limitadas, do Estado social foram a legislação de Otto von Bismark, que suportou o chamado “socialismo de Estado” ou “socialismo catedrático”, e a assumida como tal pela Constituição de Weimar.

18 Para as condições, designadamente de crescimento económico constante e relativamente elevado, que se verificaram nesse período, v. o nosso estudo «Estabilidade financeira e o Tratado Orçamental», em *Estudos em Memória do Conselheiro Artur Maurício*, Coimbra Editora, Coimbra, 2015, p. 637 e ss.

Deixando, todavia, de fora este magno problema, de que aqui obviamente não podemos cuidar, vejamos o que é aceitável pedir e exigir às pessoas, enquanto membros da comunidade estadual, enquanto cidadãos, portanto, de molde a que a sua participação e contribuição proporcionem uma comunidade que simultaneamente seja suportável para cada um dos seus membros e sustentável para a própria comunidade, designadamente em termos financeiros. Ora, a este respeito, é importante assinalar e sublinhar que, como seres livres e responsáveis, que aceitámos integrar a comunidade estadual, nos termos do concreto pacto social concretizado na constituição, suportando assim os custos *lato sensu* implicados na garantia dos nossos direitos e liberdades fundamentais¹⁹, não podemos ter uma atitude que redunde em esperar que o Estado faça tudo por nós.

Pois a uma tal atitude se opõe a eminente dignidade da pessoa humana, que é a base da nossa comunidade estadual, como tão claramente consta do art. 1º da Constituição e da ordem pela qual se encontram as “constituições” em que a constituição se desdobra, em que temos: a constituição do indivíduo (direitos e deveres fundamentais), seguida da constituição económica ou da sociedade (organização económica) e esta seguida da constituição política ou do Estado (organização do poder político), a revelar uma clara subsidiariedade destas organizações face às pessoas²⁰.

Daí que a realização de cada indivíduo, como pessoa livre e responsável, não possa ser colocada sob a inteira dependência do Estado, cabendo a este apenas, de um lado, não a impedir, respeitando e assegurando a protecção dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, e, de outro lado, actuar no sentido de promover os direitos económicos, sociais e culturais, concretizando as correspondentes imposições constitucionais legiferantes. O que, vale por dizer, estamos aqui perante vários níveis de actuação e de responsabilidade que não podem ser escamoteados. Uma realidade que não pode deixar de ser devidamente tida em considerada nos termos daquilo que aqui nos congrega - a educação fiscal.

Por conseguinte e em primeiro lugar, a realização das potencialidades e das capacitações existentes em cada indivíduo, em cada pessoa²¹, cabem, em primeiro lugar, a cada um, ou seja, a si mesmo. É a autonomia da pessoa humana,

19 Que, constituindo a parte passiva do pacto social para os cidadãos, coincidem com os deveres fundamentais autónomos que a Constituição põe sobre os nossos ombros. V. os nossos textos *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 35 e ss., e «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 20 e ss.

20 A que acresce, ainda, a “constituição da constituição” (garantia e revisão da constituição). V., a este respeito, o nosso estudo «Uma futura revisão constitucional?», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 145, 2015/16, p. 306 e ss., e o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 198 e ss.

21 Para as potencialidades ou capacitações, como novas manifestações da capacidade contributiva, ao lado das clássicas, v. Franco Gallo, «Nuove espressioni di capacità contributiva», *Rassegna Tributaria*, 4/2015, p. 771 e ss., em continuação de textos anteriores, como *L'Uguaglianza Tributaria*, Editoriale Scientifica, 2012, esp. p. 7 e ss.; e José Andrés Rozas Valdés, «De la justicia tributaria a la justicia financiera», *Revista Empresa y Humanismo*, vol. XV, 2/2012, p. 111 e ss. Autores que fazem apelo a ideias desenvolvidas designadamente por *Amartya Sen* (mais preocupado em encontrar um modelo de justiça por comparação de modelos reais do que pelo recurso a modelos transcendentais ou ideais) e *Martha Nussbaum* (particularmente focada na real, e não imaginária, carência e vulnerabilidade das pessoas, designadamente das mulheres).

decorrente da sua eminente dignidade, que o impõe. Por isso mesmo, cabe à iniciativa de cada um, enquanto ser livre e responsável, angariar os meios da sua subsistência e realização, mormente em termos de alimentação, vestuário, habitação, educação, etc. É, pois, óbvio que o que cabe a cada um, no quadro de um sistema de reconhecimento da primazia da pessoa humana, como é inequivocamente o nosso, não pode ser deixado para o Estado. Efectivamente, quem tem os *commoda* da liberdade não pode alijar os *incommoda* da correspondente responsabilidade. Ou, dito de outro modo, não se pode ser simultaneamente *adulto* para reivindicar liberdades e direitos e *criança* ou *incapaz* para assumir as inerentes responsabilidades.

Depois, seguindo a cadeia de baixo para cima, da base para o topo, encontramos as comunidades primárias, em que se destaca claramente a família. Também esta tem um importantíssimo papel na realização da pessoa humana. Pois embora presentemente se tenda a desvalorizar o papel da família, expressão de alguma legislação que, movida por um elevado grau de preconceito, parece apostada em a destruir, do que não há dúvidas é de que ela constitui o último refúgio de sustentação quando todas as outras organizações comunitárias falham ou entram em colapso. O que ficou claramente à vista na última crise que vivemos a partir de 2008, em que numa lógica algo invertida ao que aconteceu anteriormente, vemos os avós chamados a sustentar os netos enquanto estudam ou se mantêm sem ocupação e os pais a manter os filhos que não saíram de casa ou a ela regressaram desempregados.

Num terceiro patamar, temos o que vem sendo designado por sociedade civil que a existência de uma economia livre ou de mercado acaba por suportar e dinamizar. Também por esta, com as suas múltiplas formas de organização, reportadas basicamente a cada um dos tipos de participação na produção de bens e serviços protagonizada pelas empresas, passa a realização da pessoa humana. Entendida, num sentido relativamente amplo, a sociedade civil aqui por nós tida em conta abarca a sociedade que se opõe ao Estado, sendo que num sentido estrito corresponde à contraposta à sociedade decorrente da existência e funcionamento da economia de mercado. Por conseguinte, também esta sociedade civil *lato sensu* constitui o *campus* pelo qual há-de passar a realização das pessoas. O que significa, desde logo, que esta há-de operar através da convocação da sociedade civil *stricto sensu*, em que temos, designadamente, o chamado terceiro sector, sector não lucrativo ou economia social, de um lado, e as organizações do voluntariado, de outro.

Em quarto lugar, temos a economia de mercado dentro da qual, todavia, alguma doutrina económica italiana recente veio destacar a chamada *economia civil* que se contrapõe à economia tradicional ou *tout court*, sendo característica mais visível daquela o facto de pôr o acento tónico na centralidade da pessoa, pondo os agentes económicos a interagir com mútua vantagem e no interesse do bem comum, em

contraposição à lógica utilitarista orientada para a maximização do lucro²². Pois bem, também nas comunidades correspondentes a qualquer destas vertentes da economia de mercado, as pessoas realizam a satisfação das suas necessidades humanas, participando na produção de bens e serviços como fornecedores de factores ou elementos de produção ou como empresários ou empreendedores²³.

Tendo presente este quadro, compreende-se que, apenas depois de cada um e de todos estes actores terem esgotado as possibilidades de actuação dirigidas à realização pessoal, económica, cultural e social das pessoas, faça sentido a entrada em cena do Estado para levar a cabo o que todos aqueles actores não puderam fazer ou fizeram sem o êxito minimamente adequado à realização compatível com o respeito da sua eminente dignidade. O que nos revela uma realidade bem longe daquela que se encontra pressuposta quando se pede ou exige tudo ou quase tudo ao Estado. De resto, para este poder levar a cabo, oportuna e eficazmente, o que lhe cabe como Estado de Direito social, impõe-se que não seja sobrecarregado com demandas e tarefas que, só no quadro de um paternalismo estadual de todo inaceitável, podem justificar-se.

Pelo que o acesso e a fruição das liberdades e direitos fundamentais relativos à educação no domínio das relações implicadas na sustentação financeira do Estado, tornam inteiramente compreensível o que é aceitável pedir ao Estado e, conseqüentemente, o que estamos dispostos a suportar em termos dos correspondentes custos financeiros num Estado que pretendemos que se mantenha um inequívoco Estado de Direito social, ainda que ajustado à realidade do século XXI que, como referimos, não é bem a da segunda metade do século passado²⁴.

II. A CIDADANIA FISCAL

Passando à cidadania fiscal, impõe-se aqui falar também, como fizemos para a educação fiscal, das duas maneiras de olhar para a ideia de cidadania pressuposta no tema em consideração: a cidadania em geral, reportada a cada membro da comunidade estadual no seu todo e indivisível, como é indiscutivelmente o que se verifica na realidade, e, depois, no quadro de uma analítica que, como referimos, mais do que discutível, cuidar da vertente da cidadania fiscal, aquela que aqui interessa.

22 V. as obras de **Luigino Bruni / Stefano Zamagni**, *A Economia Civil: Eficiência, Equidade Felicidade Pública, Cidade Nova*, 2010; **Leonardo Becchetti / Luigino Bruni / Stefano Zamagni**, *Microeconomia: un testo di economia civile*, 2ª ed., **Il Mulino**, Bologna, 2010; **Luigino Bruni / Stefano Zamagni**, *L'economia civile*, **Il Mulino**, Bologna, 2015. V. também **Suzana Tavares da Silva / Cláudia Dias Soares**, *Regime Fiscal das Entidades da Economia Social e Civil*, Vida económica, 2015.

23 A este propósito não deixa de ser, no mínimo curioso, que as algumas forças ditas de esquerda, tão geneticamente avessas às empresas, não façam actualmente outra coisa que não seja a de empurrarem os jovens para empresários, muito embora dizendo-lhes eufemisticamente que “sejam empreendedores”.

24 Neste domínio tem particular aplicação a conhecida frase de John Fitzgerald Kennedy: “ não perguntes o que o país pode fazer por ti, mas antes o que tu podes fazer pelo país”.

1. A CIDADANIA EM GERAL

E em relação à cidadania é de começar por assinalar e sublinhar que esta tem tido por pressuposto e condição de existência e subsistência o quadro do Estado-nação, sendo assim uma cidadania estadual, não havendo, por conseguinte, nem sendo previsível que venha a haver, uma qualquer cidadania universal ou global ou mesmo uma cidadania de cariz regional do tipo da assim designada cidadania europeia que, de algum modo, tenha potencialidades para substituir aquela. Realidade esta que se impõe que seja aqui ao menos referida. Vamos assim cuidar da cidadania no quadro do Estado-nação para, depois, aludir ao efectivo irrealismo de uma cidadania universal ou global.

1.1. A cidadania no quadro do Estado-nação

Pois bem, retomando o que escrevemos²⁵, podemos afirmar que a cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por isso mesmo, detentores de um específico nível de igualdade que permita considera-los a todos membros iguais da comunidade nacional. Igualdade essa que tem como concretização o facto de todos os integrantes de uma comunidade estadual serem membros activos desta. O que encontramos realçado nas palavras de Michael Walzer, quando este autor escreveu: “o bem primário que distribuimos uns aos outros é o da qualidade de membro de uma comunidade humana”²⁶.

Uma noção de cidadania, em que, como é relativamente fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres em uma sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o Estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da sua participação²⁷.

Pois bem, a cidadania traduz um determinado nível de igualdade de todos os pertencentes a uma comunidade humana, concretizado num conjunto de direitos e deveres universais. Conjunto este que, ao fim da sua evolução, se foi concretizando em direitos e deveres de natureza pessoal (cidadania pessoal), direitos e deveres de natureza

25 V. o nosso estudo «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», *ob. cit.*, p. 131 e ss.

26 Micael Walzer, *As esferas da justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade*, Tradução de Jussara Simões, São Paulo, Martins Fontes, 2003, p. 417. V. do mesmo autor também *Citizenship in a Changing Society*, Lisboa, FLAD, 1996.

27 V. Thomas Janoski, *Citizenship and Civil Society*, Cambridge UP, 1998, p. 8 e ss. Sobre o sentido da pertença comunitária no conceito moderno de cidadania e do contributo decisivo nele desempenhado pela tradição republicana, v. Adrian Oldfield, *Citizenship and Community. Civic Republicanism and the Modern World*, Routledge, London and New York, 1990.

política (cidadania política) e direitos e deveres de carácter social (cidadania social)²⁸.

Podemos dizer que no moderno Estado de Direito a consolidação destas cidadanias se foi processando gradualmente e, em larga medida, ao ritmo da afirmação e consolidação da conhecida tríade revolucionária legada pela Revolução Francesa – “liberdade, igualdade e fraternidade”. Com efeito, podemos dizer que a *ideia de liberdade*, traduzida na afirmação e triunfo jurídico-constitucionais dos direitos de liberdade próprios do Estado liberal e consequência das revoluções liberais (inglesa, americana e francesa) foi sendo reconhecida e consagrada, na generalidade dos países, ao longo da primeira metade do século XIX.

Seguiu-se o triunfo da *ideia de igualdade*, mais especificamente da igualdade política, base dos direitos de igualdade de participação política, que, fruto da revolução democrática de finais do século XIX e inícios do século XX²⁹, veio reconhecer e consagrar o sufrágio universal, acabando com a distinção entre cidadania activa e cidadania passiva ou, o que vem dar ao mesmo, com o fim do sufrágio censitário, estendendo, através da universalidade do direito de voto, a cidadania plena a todos os membros da comunidade estadual.

Depois, num terceiro momento, foi a vez de se afirmar a *ideia de fraternidade* ou, por outras palavras, a ideia de igualdade social, traduzida na consagração constitucional dos direitos económicos, sociais e culturais, base do Estado social que foi uma verdadeira história de sucesso da segunda metade do século XX, pelo menos no que se vem designando por Ocidente³⁰. Estado social que, na versão dos Estados Membros da União Europeia, vem sendo referido e conhecido como “modelo social europeu”, o qual, não obstante os actuais problemas que inequivocamente enfrenta, continua a ser um verdadeiro “adquirido civilizacional” que deve ser preservado e defendido. O que, todavia, não significa que não tenha de sofrer alterações, uma vez que a sua sustentabilidade impõe adaptá-lo ao século XXI que, é óbvio, em muitos domínios e em particular neste, não é uma pura continuidade do século XX³¹.

Isto significa que o Estado passou a ter por suporte activo todos os membros da respectiva comunidade. Ou seja, em termos algo mais precisos, a existência e subsistência, o funcionamento democrático e o suporte económico-financeiro do

28 Cidadania esta a que, hoje em dia, há quem pretenda acrescentar uma quarta cidadania traduzida num conjunto de direitos e deveres de solidariedade (cidadania solidária) - cf. o nosso estudo «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», *ob. cit.*, p. 150 e ss.

29 Isto em geral porquanto em alguns países o sufrágio verdadeiramente universal apenas foi instituído mais tarde, em virtude sobretudo dos regimes autoritários que se mantiveram no século XX.

30 A respeito do fim do sufrágio censitário, não podemos deixar de assinalar que a maioria dos argumentos, que durante quase dois séculos serviu de base à rejeição da regra “um homem um voto”, coincide, no essencial, com a que suporta a exclusão do referendo em geral e do referendo fiscal em particular – cf. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *cit.*, p. 422 e ss.

31 A este propósito é de referir que, no quadro de uma análise sociológica e politológica, Jaime Nogueira Pinto, *Bárbaros e Iluminados. Populismo e Utopia no Século XXI*, Dom Quixote, 2017, estabelece a seguinte sequência: século XIX = século da liberdade, século XX = século da igualdade e século XXI = século da identidade. Identidade que põe em causa parte significativa do adquirido dos dois séculos anteriores. V. também a entrevista do autor sobre esse livro dada ao SAPO24, em 8 de Maio de 2018.

Estado constituem assunto e são da responsabilidade de todos. Todos os membros da comunidade são, assim, em função naturalmente das suas reais capacidades, suportes existenciais, suportes políticos e suportes económico-financeiros do Estado contemporâneo.

Por outras palavras, cabe-lhes arcar com os custos *lato sensu* da existência da comunidade estadual que integram, sendo por conseguinte destinatários dos deveres fundamentais autónomos em que esses custos justamente se materializam, os quais se reconduzem ao dever fundamental de defesa da pátria (que é muito mais amplo e diversificado do que o clássico dever de defesa militar), que tem a ver com a própria existência e subsistência da comunidade estadual (custos existenciais), o dever fundamental de voto ou de sufrágio, que se reporta ao funcionamento democrático do Estado (custos da democráticos)³², e o dever fundamental de pagar impostos que respeita ao suporte financeiro do Estado (custos financeiros)³³.

E aqui temos, em termos bastante sintéticos, para não dizer simplificados, os aspectos ou dimensões mais importantes que comporta a ideia de cidadania em geral, enquanto qualidade político-jurídica de cada um e de todos os membros de uma comunidade estadual na compreensão que esta adquiriu no que se convencionou designar Estado moderno.

1.2. O irrealismo de uma cidadania universal ou global

Mas quanto vimos de dizer relativamente à cidadania, tem por referente e quadro de sustentação o Estado-nação, reportando-se assim à cidadania estadual. O que não é minimamente transponível para o plano universal ou global, pese embora as afirmações iluminadas ou utópicas que vemos serem feitas a tal respeito. É certo que alguns direitos universais são hoje reconhecidos a todas as pessoas em razão do respeito da dignidade da pessoa humana. Ou seja, pode dizer-se que, na referida analítica que seguimos mais acima, há uma espécie de cidadania pessoal mínima e, em alguns aspectos, até uma espécie de cidadania económico-social mínima, que vale no quadro universal ou global ou mesmo cidadanias limitadas ou sub-cidadanias no quadro de organizações regionais de Estados, sejam estas de natureza apenas económica ou de natureza económica e política.

É que, como escrevemos³⁴, a cidadania comporta e tem sido objecto de desdobramentos tanto verticais como horizontais. Por isso, pode falar-se de graus ou níveis de cidadania - graus ou níveis superiores e graus ou níveis inferiores ao da

32 Isto porque entendemos que o direito-dever de voto em rigor apenas se verifica numa democracia assente num sistema de efectiva concorrência entre forças políticas, porquanto, como é sabido, não há regime ditatorial ou ditador que não realize eleições e se não reclame de um qualquer tipo de legitimidade democrática.

33 Que são os custos que normalmente se têm em conta quando se fala em custos sem mais, pois constituem os custos em sentido estrito do Estado.

34 No nosso estudo «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», *ob. cit.*, p. 131 e ss., que seguimos aqui de perto.

cidadania padrão ou *cidadania base* que têm a ver com as dimensões da cidadania que referimos (cidadania pessoal, cidadania política e cidadania social). Pois, para além da conhecida dicotomia cidadania passiva / cidadania activa, que parece remontar ao Império Romano, muito embora tenha tido o desenvolvimento sobretudo no século XIX, a cidadania espelha hoje em dia um universo bem mais complexo e diversificado. Se bem que o importante, decisivo mesmo, seja a cidadania padrão ou cidadania base que continua intrinsecamente ligada ao Estado-nação.

No aludido quadro de complexidade da cidadania, podemos detectar alguns desdobramentos verticais da cidadania em que, de um lado, temos situações de sobrecidadania, cidadania múltipla ou múltiplos da cidadania e, de outro, situações que de subcidadania, cidadania mínima ou submúltiplos da cidadania. Como exemplos das primeiras temos: 1) a cidadania da União Europeia integrada por oito direitos ou liberdades: três na esfera dos Estados Membros – as liberdades de circulação e de residência em qualquer Estado Membro e o direito de votar nas eleições locais; quatro no âmbito da União – os direitos de petição ao Parlamento europeu, de recurso ao Provedor de Justiça Europeu, de votar para as eleições do Parlamento Europeu e à transparência da actuação dos órgãos comunitários; e um na esfera internacional – o direito de protecção diplomática ou consular de qualquer Estado Membro³⁵; 2) a cidadania da Comunidade de Países de Língua Portuguesa que venha a ser reconhecida aos cidadãos dos países membros desta Comunidade com base na abertura constitucional nesse sentido de tais países; e 3) a cidadania internacional ou universal se e na medida em que a Comunidade Internacional reconheça um estatuto de cidadão, em sede de direitos e deveres fundamentais, a todos os homens, um *status mundialis hominis* que actue quer em situações de falta ou deficiência da respectiva cidadania estadual, quer como um acréscimo desta³⁶.

Assim, as pessoas, para além de cidadãos de um determinado país ou Estado, são, de algum modo, também cidadãos da Europa, cidadãos da CPLP e até cidadãos do mundo. Todavia, estas sobrecidadanias nem sempre se traduzem em efectivos acréscimos reais da cidadania. O que podemos ilustrar sobretudo com a cidadania da União Europeia, que constitui a sobrecidadania de longe mais visível e consolidada que conhecemos. Com efeito, se os direitos que operam face à própria União ou em sede da Comunidade Internacional crescem, de facto, à cidadania estadual, à cidadania base, já os direitos que a cidadania da União desencadeia na esfera dos Estados Membros revelam mais uma situação de efectiva subcidadania do que de sobrecidadania. O que vale para as liberdades de livre circulação e de residência e ao direito de votar nas eleições locais dos estrangeiros, sobretudo dos imigrantes nacionais dos outros Estados

35 V. sobre esta, Francisco Lucas Pires, *Os Novos Direitos dos Portugueses. Explicação e Súmula dos Nossos Direitos de Cidadania Europeia*, Difusão Cultural, Lisboa, 1994; J. Barros Moura, *Cidadania Europeia. Uma Construção Racional*, Gradiva, Lisboa, 1999, e, sobretudo, Pilar Juárez Pérez, *Nacionalidad Estatal y Ciudadanía Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1998, esp. p. 39 e ss.

36 Sobre o esboço de uma tal cidadania vejam-se Peter Häberle, «El concepto de derechos fundamentales», em José Maria Sauca (Ed.), *Problemas Actuales de los Derechos Fundamentales*, Universidad Carlos III/BOE, Madrid, 1994, p. 81 e ss. (94 e ss.).

Membros, que não traduzem um aumento real dos direitos da cidadania, antes se limitam a substituir esta e a substituí-la apenas em parte. Por isso, em vez de sobrecidadãos, em vez mesmo de cidadãos (*citizens*), temos afinal de contas, subcidadãos, ou melhor, semi-cidadãos (*denizens*)³⁷, se bem que semi-cidadãos privilegiados face aos apátridas e aos estrangeiros cidadãos de Estados não pertencentes à União Europeia.

Por sua vez, relativamente às situações de subcidadania, cidadania mínima ou submúltiplos da cidadania, estas só serão admissíveis se e na medida em que digam respeito a situações do tipo das que acabámos de referenciar, ou seja, enquanto se configurem como situações de *subcidadania externa* referidas portanto a estranhos (*aliens*) à correspondente comunidade estadual. Pois são intoleráveis situações de *subcidadania interna*, isto é, que haja, dentro de um Estado e relativamente aos seus cidadãos, pessoas que não estejam na titularidade da cidadania correspondente, isto é, que não sejam juridicamente cidadãos por igual ou cidadãos de corpo inteiro. Por isso, tais situações hão-de respeitar aos estrangeiros ou apátridas.

Situações cuja compreensão adequada não pode deixar de convocar aqui uma dupla perspectiva: a da situação real dos estrangeiros ou apátridas e a do papel desempenhado pelos Estados de acolhimento. Pois, muito embora, daquele ponto de vista, nos deparemos com uma cidadania reduzida ou debilitada, com uma verdadeira cidadania de segunda classe, o certo é que, do ponto de vista dos Estados acolhedores, encontramos, afinal de contas, uma extensão parcial da cidadania a não nacionais, o que revela uma posição expansiva e portanto amiga dos direitos e liberdades fundamentais³⁸. Isto não obstante o propósito de integração dos imigrantes por parte dos países acolhedores³⁹.

A este respeito, podemos dizer que há uma linha divisória muito marcada entre, por um lado, a cidadania pessoal, traduzida nos diversos direitos e liberdades pessoais e, por outro, a cidadania política, consubstanciada nos direitos de participação política, e a cidadania social, concretizada nos direitos e deveres económicos sociais e culturais. Com efeito, enquanto a referida cidadania pessoal é mais facilmente reconhecida, embora variando naturalmente de país para país os termos e o grau desse reconhecimento, aos estrangeiros e apátridas, sendo, pois, sobreponível à cidadania padrão ou cidadania base, tanto a cidadania política como a cidadania social assumem um carácter marcadamente nacional ou estadual. Por isso, enquanto

37 V. também Javier de Lucas, «Derechos sin fronteras?», em José Maria Sauca (Ed.), *Problemas Actuales de los Derechos Fundamentales*, cit. p. 165 e ss.; Thomas Janoski, *Citizenship and Civil Society*, cit., p. 9 e ss.; Rui Moura Ramos «Continuidade e mudança no direito da nacionalidade em Portugal», em *Portugal-Brasil Ano 2000. Tema Direito*, Studia Juridica, vol. 40, Coimbra, 1999, p. 359 e ss.

38 V. neste sentido também Branko Milanovic, *A Desigualdade no Mundo. Uma Nova Abordagem para a Era da Globalização*, Actual, 2018, p. 127 e ss.

39 Uma situação em que, *prima facie*, se poderia falar de subcidadania é a da chamada cidadania virtual dos binacionais, em que a binacionalidade resulta de convenção internacional e é querida pelo próprio binacional. Mas é óbvio que não se verifica essa situação, pois o binacional dispõe de cidadania efectiva face ao Estado da residência (embora a cidadania, no respeitante ao outro Estado de que também é cidadão, fique em estado latente ou virtual). V. para a situação referida, as convenções de dupla nacionalidade celebradas por Portugal com o Brasil, pela Itália com a Argentina, e pela Espanha com os países iberoamericanos. Cf. Pilar Juarez Perez, *Nacionalidad Estatal y Ciudadanía Europea*, cit., p. 143 e ss.

a primeira se pauta, por via de regra, pelo princípio da equiparação aos nacionais dos estrangeiros e apátridas, a segunda e terceira regem-se pelo princípio da exclusividade ou da atribuição exclusiva aos nacionais do correspondente Estado⁴⁰. Princípio da exclusividade que, devemos acentuá-lo, se revela de aplicação mais estrita ou exigente no respeitante à cidadania política do que relativamente à cidadania social, sendo, pois, frequente o reconhecimento, designadamente aos imigrantes, de toda um conjunto de direitos económicos e sociais desacompanhado, porém, da atribuição da cidadania da respectiva comunidade anfitriã, ou seja, sem a atribuição de quaisquer direitos de participação política nessa comunidade.

Por seu turno, relativamente à situação de subcidadania interna, para assinalar que esta, embora seja de todo inadmissível, como vimos, no concernente à titularidade da cidadania, se revela em sede da efectiva capacidade de exercício da cidadania. Com efeito, é a insuficiência ou ausência desta capacidade de exercício que leva às múltiplas e variadas formas de *descidadania* efectiva dos nossos dias⁴¹, ou seja, às bem conhecidas exclusões sociais.

Tudo isto significa que, não obstante assistirmos na era da globalização à tendência das abordagens relativas à sociedade e ao Estado, sejam económicas, sociais, políticas ou jurídicas, que transitam da óptica da esfera nacional ou estadual para a óptica da esfera universal ou global, em sede da cidadania, enquanto estatuto de igualdade das pessoas humanas face às organizações comunitárias decorrente da sua eminente dignidade, isso não se verifica de todo. De facto, não está ao nosso alcance uma qualquer utopia, por mais desejada que seja, de uma igualdade das pessoas humanas a nível universal ou global que nos permita falar minimamente de cidadania universal.

Algo que não tendo evoluído significativamente nesse sentido, quando os ventos das ilusões do “fim da história” e do anunciado advento de “um mundo só” pareciam soprar de feição, não vemos como possa agora, em tempos de redescoberta dos nacionalismos, populismos e soberanismos, ter alguma base de sustentação. Na verdade, ao direito ou liberdade fundamental, reconhecido às pessoas na generalidade das constituições dos Estados de Direito, de sair do seu país e de a ele regressar, não corresponde um qualquer direito ou liberdade de se moverem livremente para o país que considerem adequado, porquanto isto tem a ver com a política de imigração dos Estados cujo regime jurídico estes estabelecem e gerem sem entraves de maior e em termos de estrita soberania política e económica e não em termos de um patamar universal de igualdade de todas as pessoas humanas⁴².

Política em que os países, por via de regra, tendem a escolher os imigrantes

40 V. também Javier Lucas, «Derechos sin fronteras?», *cit.*, p. 168 e ss.

41 Na expressão de M. Rébérioux, *apud* Giovanna Procacci, «Ciudadanos pobres, la ciudadanía social y la crisis de los estados de bienestar», em Soledad Garcia e Steven Lukes (Comps.), *Ciudadania, Justicia Social y Participación*, Siglo XXI España Editores, Madrid, 1999, p. p.19.

42 V. Branko Milanovic, *A Desigualdade no Mundo. Uma Nova Abordagem para a Era da Globalização*, *cit.*, p. 156 e ss.

que deixam entrar e a quem permitem a aquisição da correspondente cidadania, normalmente apenas a imigrantes qualificados, sendo assim a cidadania concedida a quem revele elevada escolaridade, determinado nível de habilitações académicas, específicas capacidades profissionais, nomeadamente nos domínios desportivo e artístico ou paguem um preço traduzido em determinado montante de investimento aplicado na aquisição de imóveis ou de activos empresariais, na criação de empresas ou determinado número de postos de trabalho, etc. Critérios de selecção estes que tem expressão mais ou menos geral em diversos países desenvolvidos e que, entre nós, tem concretização nos bem conhecidos “*vistos golden*” ou “*golden visa*”⁴³, os quais outra coisa não são senão um discutível esquema de tráfico da cidadania (*citizen shopping*) que, estamos em crer, não honra minimamente o Estado de Direito.

2. A CIDADANIA FISCAL

Mas aqui impõe-se destacar o dever fundamental de suportar financeiramente o Estado e o direito, ou melhor o direito-dever, de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar. Direito-dever que, é de sublinhar, nos dias de hoje não pode deixar de significar também tomar parte no grande debate mais ou menos permanente sobre a *reforma fiscal*, que se encontra aberto na generalidade dos países. Até porque os apelos à cidadania fiscal nos tempos que correm não podem deixar de ter em devida conta as mui significativas limitações com que os Estados se defrontam para concretizar aquele dever fundamental em termos de estabelecer um efectivo estatuto de igualdade relativamente a todos os contribuintes enquanto membros da respectiva comunidade. Algumas palavras sobre o significado e os problemas desta cidadania parcelar.

2.1. O significado da cidadania fiscal

Pois bem, uma primeira nota é para assinalar que os impostos constituem, de facto, um assunto demasiado importante e sério para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e de técnicos, designadamente economistas. Daí que todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que estes suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo senso comum, ou seja, pelo bom senso⁴⁴. O que não quer dizer senão que existe uma íntima ligação entre a cidadania política e a cidadania fiscal, muito embora presentemente jamais se confundam, como em larga medida aconteceu no século XIX, enquanto perdurou o sufrágio censitário, em que o direito de voto, e ainda mais o direito de ser eleito, se encontrava reservado aos que fossem contribuintes.

43 Criados pela Lei n.º 29/2012, de 9 de Agosto, entretanto objecto de diversas alterações posteriores, a última das quais levada a cabo pela Lei n.º 102/2017, de 28 de Agosto. Quanto ao que dizemos no texto, v., também, Branko Milanovic, *A Desigualdade no Mundo. Uma Nova Abordagem para a Era da Globalização*, Actual, 2018, p. 141 e ss.

44 V. Joel Slemrod & Jon Bakija, *Taxing Ourselves. A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform*, The MIT Press, Cambridge (Massachusetts). London (England), 1996, esp. p. 256 e s.

É que a cidadania que actualmente constitui o efectivo suporte do dever fundamental de pagar impostos é o que podemos designar por *cidadania económica*, porquanto tem por base, não o vínculo político, da nacionalidade ou da cidadania política, mas antes o vínculo económico, da *residência* ou outra conexão económica ou da cidadania económica. Com efeito, não podendo aquele dever fundamental assentar senão em manifestações ou expressões da capacidade contributiva ou da capacidade económica – sejam estas as clássicas ou também outras mais amplas⁴⁵ – do que parece não haver dúvidas é de que a nacionalidade não pode em si mesma ser constituída em facto tributário, pressuposto de facto ou facto gerador de impostos, nem ser erigido em elemento de conexão decisivo para desencadear o poder tributário de um Estado relativamente a não residentes ou a pessoas que não tenham com este quaisquer ligações de natureza económica que consubstanciem alguma das manifestações ou expressões da referida capacidade contributiva.

Daí que seja altamente criticável, como de resto é reconhecido pela generalidade da doutrina, a tradicional posição dos Estados Unidos da América em manter a tributação baseada na nacionalidade ou cidadania americana. Um sistema que inicialmente até fazia sentido, pois tratava-se da tributação dos rendimentos gerados nos EUA por americanos residentes no exterior, a qual foi criada para fazer face às despesas com a Guerra Civil, tendo natureza estritamente territorial, pois reportava-se apenas a rendimentos gerados nos EUA e visava compensar a não participação na defesa da pátria dos americanos residentes no estrangeiro. O que, nessa situação de conflito bélico, explica não só a sua ligação à nacionalidade americana, como a sujeição a uma tributação superior à incidente sobre os residentes.

Todavia, ainda antes de terminada a Guerra, em 1864, esta tributação baseada na nacionalidade mudou de natureza, porquanto passou a ser uma tributação de base mundial, a qual, não obstante ter sido bastante contestada por ser considerada inconstitucional, o certo é que o *Supreme Court*, pelo acórdão *Cook v. Tait* (1924), veio julgá-la não inconstitucional, argumentando com os “inerentes benefícios” que os EUA proporcionariam aos americanos residentes no exterior. Benefícios difíceis de descortinar à época, já que o benefício que parecia como mais associável à nacionalidade, traduzido no direito de voto dos americanos residentes no exterior apenas foi reconhecido em 1975. Pelo que o inerente benefício descortinável parece que seria apenas o que se concretiza no direito de os norte-americanos regressarem aos EUA.

Uma visão das coisas que, desde logo, não faz qualquer sentido, por ser totalmente inadmissível, porquanto tributar alguém com base na nacionalidade em troca de

⁴⁵ Que não se limitam às manifestações clássicas concretizadas no rendimento, no património e no consumo, antes se estendem a novas manifestações consubstanciadas em capacitações ou disponibilidades de que as pessoas beneficiam traduzidas no grau de educação, no acesso aos serviços de saúde, na longevidade, na integridade física, na qualidade ambiental, no nível de vida, etc. Pois ser rico ou mais rico ou ser pobre ou mais pobre não deriva apenas de ter ou dispor ou não ter ou não dispor de recursos económicos (traduzido nas referidas manifestações clássicas da capacidade contributiva), mas também ter ou não ter capacidade ou capacitação para adquirir ou obter esses recursos económicos. V. os autores e obras citados *supra*, na nota 21.

poder exercer o direito de voto ou o direito de regressar ao país da nacionalidade, é confundir a cidadania política (direito e liberdade de voto) e a cidadania pessoal (direito-liberdade de regressar)⁴⁶ com a cidadania de natureza económica que apenas pode ter por base vínculos económicos e não qualquer outro tipo de vínculos. De resto, uma tributação cujo pressuposto e vínculo jurídico-tributário assente numa espécie de contrapartida pelo direito de voto ou pelo direito de poder regressar ao país de que se é nacional, constitui, a nosso ver, uma restrição de todo inaceitável àquelas liberdades fundamentais, porquanto violam a dignidade da pessoa humana na medida em que essas normas convertam esta ou algum dos aspectos da sua personalidade em *objecto* de relações de natureza patrimonial⁴⁷.

Além de que, convenhamos, ainda que tais argumentos fossem ultrapassáveis, o que como vimos de todo não são, a fundamentação para essa tributação, baseada na nacionalidade reportada a esses dois direitos fundamentais, sempre seria de considerar uma tributação com alcance bastante limitado. Como, de resto, acontece nos países em que a mesma é mantida, porquanto ela reporta-se apenas aos rendimentos de não residentes obtidos por nacionais fora do país da respectiva nacionalidade.

Muito embora, em contrapartida, seja de acrescentar e sublinhar que o vínculo da cidadania norte-americana não deixa de estar na base do instrumento unilateral e verdadeiramente imperial com efectiva eficácia extraterritorial aprovado pelo Congresso dos EUA, o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), em vigor desde 1 de Julho de 2014, com o objectivo de combater a evasão fiscal em relação a rendimentos ou ganhos de investimentos feitos fora daquele país, estabelecendo para as instituições financeiras (em sentido amplo), relativamente aos cidadãos norte-americanos e aos cidadãos estrangeiros com obrigações fiscais nos EUA (*US Persons*). Obrigações de identificação e reporte de investimentos feitos por tais pessoas fora do país, as quais, na medida em que não sejam cumpridas pelas instituições a que se destinam, expõem estas a uma tributação penalizante mediante a retenção na fonte de 30% aplicável a todos os pagamentos que tenham origem nos Estados Unidos⁴⁸.

2.2. Os problemas da cidadania fiscal

Deixando de parte os problemas da cidadania pessoal, por um lado, e da cidadania política, por outro, como suportes da comunidade política que integramos e somos, bem como das suas indiscutíveis relações e ligações com a cidadania fiscal, centremo-nos nos problemas desta, ou seja, nos problemas da cidadania como suporte

46 *Le droit ou la liberté d'aller et venir*, na expressão francesa, que na Constituição portuguesa consta do artigo 44º com a epígrafe “direito de deslocação e de emigração”, em cujo nº 2 se prescreve: «[a] todos é garantido o direito de emigrar ou de sair do território nacional e o direito de regressar».

47 V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 262 e ss.

48 V. a nossa *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, p. 99 e s. e 123. EUA que adoptou recentemente outras medidas unilaterais tais como o *Global Intangible Low Taxed Income* (GILTI) e o *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT).

financeiro indispensável do Estado. Problemas que se prendem com o significado e alcance do suporte da cidadania fiscal, isto é, com o dever fundamental de pagar impostos, de um lado, e com a realidade com que nos deparamos presentemente na efectivação desse dever, de outro.

2.2.1. O alcance do dever fundamental de pagar impostos

A este respeito, a primeira ideia a sublinhar é a de que a cidadania fiscal se consubstancia no dever fundamental de pagar impostos, um dever que constitui o preço que pagamos e devemos pagar de bom grado por vivermos em uma comunidade assente na ideia de liberdade, uma vez que como escreveu *Olivier Wendell Holmes*: “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”⁴⁹. Pois, embora este, como qualquer dever, constitua directamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente ele configura-se como uma posição activa do contribuinte traduzida efectivamente em diversos direitos.

O que nos facilita a compreensão do profundo alcance desse dever fundamental, em relação ao qual podemos dizer que se trata de um dever cercado de direitos fundamentais, pois, como desde há muito vimos ensinando⁵⁰, este dever comporta os seguintes direitos: 1) o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do já reproduzido nº 3 do art. 103º da Constituição; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, o que significa que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas.

Pelo que cada contribuinte tem simultaneamente um dever, o dever de contribuir financeiramente para a comunidade que integra, e um conjunto de direitos a ele intimamente ligados traduzidos nas exigências de não pagar mais do que aquilo que a Constituição impõe, de obrigar a que todos os outros membros da comunidade

49 Uma afirmação que outra coisa não é senão uma específica concretização da ideia mais geral de que, como dizia Alexis de Tocqueville, na actual sociedade “a reclamação de direitos e a sua realização não é suficiente; os cidadãos têm também deveres”. Para a defesa desta ideia v. as referidas obras clássicas de Gabriel Ardant, *Théorie Sociologique de l’Impôt*, e *Histoire de l’Impôt*, e de Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. O que não quer dizer que o sistema de impostos não possa ser convertido em instrumento de opressão, para o que basta lembrar que a monstruosa “solução final” de Hitler foi, em larga medida, a continuação e o desenvolvimento de anteriores “soluções fiscais” para o problema judaico, pelas quais, de resto, Hitler começou com a sua reforma fiscal de 1934, tendo aprovado a *Steueranpassungsgesetz da Reichabgabenordnung. V.*, sobre esta reforma, Reimer Boss, *Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus*, Verlag C. H. Beck, München, 1995, esp. p. 135 e ss.

50 V. o nosso *Direito Fiscal*, 10ª ed., Almedina, Coimbra, p. 138 e s.

igualmente contribuam para a mesma e de as receitas dos impostos terem por destino despesas públicas pautadas pela eficiência. Ou seja, que cada um dos membros da comunidade nacional sem excepções contribua para a realização do terceiro dos três *iura praecepta* de Ulpiano, isto é, que realize o *suum cuique tribuere* relativamente à comunidade de que é membro.

Ideias estas das quais decorrem diversas e importantes consequências, mormente em sede dos meios operativos de garantia dos contribuintes, com destaque para os meios procedimentais e processuais, como o reconhecimento de legitimidade activa aos contribuintes para impugnarem administrativa e judicialmente os actos de não tributação ou de tributação menor ilegais, integrem-se estes no procedimento tributário geral (no procedimento de liquidação de um imposto) ou em procedimentos especiais como o concretizado, por exemplo, no reconhecimento ou concessão de benefícios fiscais. O que se consubstancia na atribuição de uma *acção popular* a favor dos contribuintes, mais especificamente dos contribuintes que se apresentem como contribuintes efectivos no imposto a que a impugnação respeite.

Acção popular que, para além de todo o sentido que a cidadania fiscal lhe confere, parece impor-se também por razões de ordem prática, ou seja, num quadro de luta eficaz contra o fenómeno da fraude e evasão fiscais. Fenómeno que coloca mesmo a questão de se à referida acção popular não seria de associar uma certa recompensa a favor do autor popular, uma recompensa a concretizar na atribuição a este de uma percentagem da receita fiscal recuperada na correspondente impugnação⁵¹.

2.2.2. Os problemas da realização da cidadania fiscal

Mas a cidadania fiscal, enquanto partilha equilibrada dos direitos e deveres entre os membros da comunidade, no que respeita ao suporte financeiro do Estado, ou seja, como efectivos destinatários das concretas conformações legais do dever fundamental de pagar impostos, enfrenta hoje as altas e perigosas vagas do que vem sendo designado por pós-modernidade a que aqui não podemos deixar de fazer menção. Vamos assim referir-nos ao que vimos designando por *apartheid fiscal*, que mais não é do que a manifestação no domínio do direito dos impostos da crescente desigualdade que se vai instalando um pouco por toda a parte⁵², que vem concretizando uma distribuição iníqua da carga e esforço fiscal que não cessa de crescer.

Pois bem, em sede da distribuição dos múltiplos encargos fiscais, que hoje

51 Cf., quanto à referida acção popular, o que dizemos no nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 363, nota 529. Relativamente à natureza de dever-direito, que imputamos ao dever fundamental de pagar impostos, v. Vitor Faveiro, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 824 e ss.

52 Que é visível a nível das pessoas, das famílias, das empresas e dos Estados, ou seja, tanto no seio de cada país como no mundo inteiro, como vem sendo denunciado e tratado por autores como Jan Tinbergen, Joseph Stiglitz, Thomas Piketty, Gabriel Zucman, Branko Milanovic, etc. – v. Joseph Stiglitz, *O Preço da Desigualdade*, Bertrand Editora, 2013, e *O Fim da Desigualdade*, Bertrand Editora, 2018; e Branko Milanovic, *A Desigualdade no Mundo. Uma Nova Abordagem para a Era da Globalização*, ob. cit.

tendem a multiplicar-se sob variados nomes – impostos, taxas, contribuições especiais, contribuições financeiras, contribuições extraordinárias, adicionais, etc. -, pelos diversos grupos de contribuintes ou sujeitos tributários, é cada vez mais visível um certo *apartheid* fiscal. O qual, é de assinalar, se reporta não apenas aos cada vez mais pesados carga e esforço fiscal, mas também aos numerosos e dispendiosos deveres correspondentes às chamadas obrigações tributárias acessórias que os contribuintes e outros sujeitos passivos, mas com especial destaque para as empresas, têm de cumprir enquanto suportes da administração ou gestão da generalidade dos impostos⁵³.

Assim e no respeitante à distribuição da carga e do esforço fiscais é importante ter em devida conta estas duas realidades porquanto apenas a consideração de ambas nos oferecem uma imagem próxima da efectiva realidade fiscal. Na verdade, é preciso não esquecer que, enquanto a carga fiscal constitui a percentagem do PIB que o Estado recolhe em receitas fiscais (impostos e contribuições para a segurança social), que pode ser igual ou muito próxima em países com esforços fiscais diferentes, o esforço fiscal, não obstante as diversas formas ou metodologias para o medir, relativamente às quais está longe de haver consenso⁵⁴, é, a seu modo, facilmente inteligível em termos empíricos, porquanto tem a ver com o rendimento disponível com que os contribuintes ficam depois de pagar os impostos, ou seja, tem em conta a relação entre a carga fiscal e o PIB *per capita*, que pode ser bastante diverso em países com a mesma carga fiscal⁵⁵. Assim, o que se verifica em Portugal é que, embora a carga fiscal esteja ligeiramente a abaixo da média da carga fiscal europeia, tanto da União Europeia como da Zona Euro, o certo é que o esforço fiscal se encontra bem acima dessa média.

O referido fenómeno de *apartheid* é visível sobretudo em sede da tributação do rendimento e resulta em larga medida da proliferação de regimes fiscais de favor, decorram estes das limitações reais de tributação de alguns grupos de contribuintes, em virtude da possibilidade de deslocalização de certos factos tributáveis, quer da atribuição de benefícios fiscais. Efectivamente, é cada vez mais visível a existência, nesse domínio, de dois tipos de contribuintes: uns, sobretudo os trabalhadores dependentes, que pagam os impostos estabelecidos pelo parlamento nos termos constitucionais, designadamente com base na ideia de igualdade aferida pela capacidade contributiva; outros, os quais integram uma parte significativa dos trabalhadores independentes e das empresas que, em

53 No quadro do que configura uma «privatização» da função de liquidação e cobrança dos impostos – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 337 e ss.

54 V. a tal respeito, Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2011, p. 344 e ss.; J. Albano Santos, *Teoria Fiscal*, 2ª ed., Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2013, p. 455 e ss.; bem como o artigo de Manuel Correia de Pinho e Maria Manuel Pinho, «Esforço fiscal em Portugal: uma avaliação no período 1995 – 2015», *Notas Económicas* 44, Impactum Coimbra University Press.

55 Por exemplo, tendo em conta o ano de 2016, para uma carga de 34,4% e um rendimento *per capita* de \$ 23.000 (Portugal), o rendimento disponível de 65,6% foi de \$ 15.088, enquanto para uma carga fiscal de 39% e um rendimento *per capita* de \$ 36.000 (Alemanha), o rendimento disponível foi de \$ 21.960.

virtude de regimes fiscais de favor que podem escolher ou, de algum modo, podem modelar através dos grupos de pressão ou lóbis em que se inserem, acabam pagando menos imposto(s) do que os demais contribuintes.

Uma realidade que pode ser ilustrado em Portugal com a referência a alguns dados, os quais não podemos deixar de considerar preocupantes. Dados esses relativos quer ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), quer ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Assim e em sede IRS, é de sublinhar que as receitas deste imposto provenientes dos rendimentos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e H (pensões) ultrapassam os 80%. O que significa que os rendimentos do trabalho dependente e das pensões, que o mesmo é dizer rendimentos do trabalho dependente de hoje e do trabalho dependente de ontem. De outro lado, o rendimento anual médio declarado em IRS relativamente aos rendimentos empresariais e profissionais, isto é, por empresas individuais em sentido amplo, tem sido bastante inferior ao rendimento anual médio dos trabalhadores dependentes.

Por seu turno, em sede de IRC, é de sublinhar que mais de 80% das receitas provêm de poucas centenas de empresas e que perto de 50% das empresas sujeitas a IRC não pagam imposto, pois encontram-se inactivas ou apresentam prejuízos. Uma situação que acaba por onerar drasticamente os outros contribuintes, porque lhes impõe, para além do pagamento dos impostos que lhes cabem, uma carga e esforço fiscal maior resultante do montante dos impostos que os “favorecidos” fiscais não suportam e dos impostos que os “fugitivos” fiscais, em virtude da capacidade de planeamento fiscal ou mesmo de evasão fiscal eficaz, não satisfazem.

Ora é insustentável a situação a que uma parte significativa de contribuintes se conseguiu alcandorar, desonerando-se com assinalável êxito dos encargos implicados no pagamento dos impostos. Insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo *apartheid* fiscal que a mesma provoca, desonerando os favorecidos e fugitivos fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo obter leis fiscais de favor ou “fugir” aos impostos, se tornam verdadeiros “reféns” ou “cativos” do Fisco por impostos alheios.

É que a capacidade de influenciar a legislação fiscal a seu favor, bem como a de fazer planeamento fiscal ou de fugir com êxito aos impostos não é igual para todos. De facto, de uma tal capacidade apenas alguns contribuintes dispõem, com especial destaque para as grandes empresas. O que, embora sendo particularmente visível no domínio da tributação mais importante e sensível do ponto de vista do princípio da justa repartição dos encargos públicos, a tributação do rendimento, diz respeito à generalidade dos impostos ou, mais amplamente, à generalidade dos tributos.

Mas o fenómeno do *apartheid* fiscal manifesta-se também, porventura até em termos mais insuportáveis, em sede do complexo e não raro labiríntico sistema de

deveres de administração ou gestão dos impostos. De facto, na passagem do sistema de *gestão pública* para o sistema de *gestão privada* de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos não se teve minimamente em conta a diversa *capacidade de prestar* dos distintos contribuintes ou sujeitos passivos. Capacidade que, enquanto reportada a encargos económicos em que têm de incorrer para suportar os custos de cumprimento desses deveres, não pode deixar de se ter em conta, como critério de medida, a *igualdade perante os encargos públicos*. O que, a nosso ver, impõe o estabelecimento, designadamente, de um *mínimo de subsistência* traduzido num ou mais regimes simplificados de cumprimento desses deveres para as micro e pequenas empresas⁵⁶.

Um fenómeno que comporta ainda outras manifestações, as quais, apesar de menos referidas, não deixam de ser expressão ou concretização da mencionada divisão entre contribuintes ou sujeitos passivos, como é seguramente a que se verifica em sede dos direitos fundamentais de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva nas relações tributárias, nos termos em que esses direitos se encontram assegurados nos art.s 20º e 168º da Constituição e na correspondente legislação ordinária. Uma diferença de tratamento que é particularmente visível no domínio de acesso à arbitragem tributária recentemente introduzida no ordenamento jurídico português, pois o recurso a essa forma alternativa de resolução de litígios tributários apenas se apresenta acessível aos contribuintes com elevadas disponibilidades económicas⁵⁷.

Uma realidade que coloca a questão de saber se, através desta via, não estamos de algum modo a regressar à situação que com algumas excepções se manteve até ao triunfo do Estado constitucional⁵⁸, em que as classes superiores, isto é, o clero e a nobreza, estavam excluídos da tributação que, assim, acabava por incidir apenas sobre os integrantes do povo ou do terceiro estado⁵⁹. O que, a verificar-se, mais não seria do que a reposição da velha distinção assente em classes, cuja existência, apesar de não ter por base, como no passado, vínculos de sangue, não poderia deixar de assumir idênticos sentido e alcance atento o seu resultado prático⁶⁰. Um regresso à Idade Média em que, atenta a realidade

56 V. nesse sentido, J. L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p. 59 e s.

57 V. sobre a arbitragem tributária em Portugal, as nossas, «Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 140, 2010/11, p. 239 e ss.

58 Entre essas excepções conta-se a verificada em Portugal com a “décima militar”, de 1641, que, muito embora adoptada ainda no quadro do pensamento do *ancien régime*, se manteve, constituindo assim senão a primeira uma das primeiras manifestações da tributação moderna – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 441 e ss.

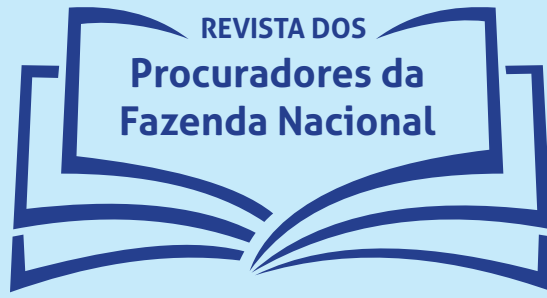
59 Que, na representação mental própria da Idade Média, não tinha esse significado, uma vez que cada classe estamental contribuía para a comunidade nacional de maneira diferente: os *oratores* (clero) contribuía com as orações; os *bellatores* (nobreza) contribuía assegurando a defesa e protecção militar; e os *laboratores* (os trabalhadores - o povo) contribuía com diversas prestações de natureza pessoal, em espécie ou em dinheiro.

60 Distinção de classes que na Prússia teve mesmo expressão legal com o *Klassensteuer*, instituído em 1820, que Bismark substituiu em 1891 pelo *Einkommensteuer*, o imposto que se constituiu no paradigma da tributação do rendimento pessoal e, no século XX, se expandiu por todo o mundo desenvolvido.

política e social contemporânea, não podem funcionar, todavia, os correspondentes equilíbrios medievais⁶¹.

Impõe-se, por isso, um combate eficaz à proliferação de regimes de favor, ao planeamento fiscal abusivo e à evasão fiscal, de um lado, e à excessiva oneração das micro e pequenas empresas concretizada nos múltiplos e diversificados deveres acessórios, de outro lado. O que envolve igualmente a rejeição de um discurso garantístico que, fazendo-se eco não raro de um verdadeiro fundamentalismo jusfundamental, acaba por favorecer, mesmo sem querer, o clima daquela proliferação e evasão. Um discurso que, convém acentuá-lo, quase subliminarmente se vem impondo na chamada opinião pública (reduzida, em rigor, à opinião publicada ou mesmo à opinião publicitada), frequentemente dominada pelos interesses dos “favorecidos” e “fugitivos” fiscais, os quais, não raro, controlam, das mais variadas e subtis formas, os próprios meios de comunicação social. Até porque o hipergarantismo formal, traduzido em múltiplas e diversificadas garantias, sendo de fraca ou nula utilidade para a generalidade dos contribuintes, aproveita sobretudo aos poderosos ou economicamente mais fortes, os únicos que, dispondo do poder económico e de capacidade técnica adequados, as utilizam em toda a plenitude, inclusive em termos abusivos.

61 Cf. o nosso texto «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, cit., p. 97 e ss., e Michel Bouvier, *Introduction au Droit Fiscal Général et la Théorie de l'Impôt*, 12^a ed., LGDJ; 2014, p. 273 e ss.



**INSTABILIDADE, EMERGÊNCIA
E CRISE CONSTITUCIONAIS**
**INSTABILITY, EMERGENCY
AND CONSTITUTIONAL CRISIS**

*Agostinho do Nascimento Netto**

* Procurador da Fazenda Nacional. Graduado pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Mestre em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília (UNB). Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Palavras-chave: CRISE CONSTITUCIONAL. CONCEITO. TRATAMENTO JURÍDICO.

Key words: CONSTITUTIONAL CRISIS. CONCEPT. LEGAL TREATMENT.

Resumo: Emergências e crises constitucionais são conceitos que não se confundem. Crises constitucionais se dão a partir de disputa por espaço político, envolvendo a assunção de autoridade nas soluções de impasses políticos, constitucionais e institucionais. A resposta para crises constitucionais se faz com acentuada compreensão pelo Estado de que a sua sobrevivência está a perigo. Constituição alemã de 1919, a Constituição de Weimar, dispunha de previsão que permitia a edição de decretos presidenciais com força de lei, autorização que terminou, em lugar de a proteger, aproveitada por posições políticas extremadas em sacrifício do seu espírito. O Brasil em 1934 viveu fenômeno parcialmente similar. A permanência de uma constituição depende da preservação das posições minoritárias e de plena vontade geral de se a defender.

Abstract: Emergencies and constitutional crises are concepts that are distincts. Constitutional crisis occur with disputes over political space, involving authority for solutions to political, constitutional and institutional impasses. The answer to constitutional crises is made by the understanding that the state is in danger of not surviving. The German Constitution of 1919, the Weimar Constitution, had a rule that allowed the edition of presidential decrees with the force of law. This authorization benefited extreme political positions. Brazil in 1934 lived a partially similar phenomenon. The permanence of a constitution depends on the protection of minority positions and complete constitutional will.

1. INTRODUÇÃO

O presente texto procura expor conceitualmente o que seria uma emergência constitucional e uma crise constitucional, e a forma como as da República de Weimar e do Brasil dos anos 30 do século findo se desenvolveram. Apóia-se em três aproximações.

Uma primeira, a partir do texto de similar objeto redigido por Sanford Levinson e Jack M. Balkin, respectivamente, Professores da Universidade do Texas e da Universidade de Yale, em suas Escolas de Direito. Referência aqui ao texto *Constitutional Crises*¹, do ano de 2009. Nesse Texto, *Constitutional Crises*, os seus Autores exploram, dentre outros aspectos de relevo, primeiramente a importante distinção entre crise constitucional e emergência constitucional. Prosseguem estabelecendo uma tipologia das crises constitucionais com três padrões, os quais vão desde as situações propiciadoras de estados de exceção (*state of exception*), passando pelo que se denomina como de fidelidade excessiva (*excessive fidelity*), chegando-se à questão das lutas pelo poder (*struggles for power*). De essencial para o pretendido ao presente texto, a distinção conceitual para crises e emergências constitucionais.

Uma segunda abordagem é viabilizada, igualmente como fonte primeira de atenção, pela obra *Constitutions in Crisis, Political Violence and Rule of Law*², livro de autoria de John E. Finn. Desse o livro, *Constitutions in Crisis, Political Violence and Rule of Law*, por escolha metodológica ao presente texto, destacadamente, inserido em sua terceira parte, *Constitutional Maintenance and Reconstruction in Germany*, o capítulo de número quatro, *Constitutional Dissolution in the Weimar Republic*. A eleição deste capítulo pode ser explicada com a leitura das suas conclusões. Delas o seguinte excerto essencial:

Few states have felt the necessity of constitutional self-defense on so frequent and troublesome a basis as did the Weimar Republic. Its efforts at constitutional maintenance opened the most basic sorts of questions of constitutional authority in times of emergency, including questions of constitutional interpretation, who bore responsibility for the nation's survival, and whether it was possible to defend the republic in a manner consistent with its constitutional ideals³.

1 LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M. *Constitutional crises*. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1267979>. Acesso em: 12 out. 2013.

2 FINN, John E. *Constitutions in crisis: political violence and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 1991, 288 p.

3 FINN, John E. *Constitutions in crisis: political violence and the rule of law*, op. cit., p. 178. Em tradução livre: Poucos Estados sentiram a necessidade de auto-defesa constitucional em tão frequente e incômodo patamar quanto a República de Weimar. Seus esforços de manutenção constitucional ensejaram os tipos mais básicos de questões sobre autoridade constitucional em tempos de emergência, incluindo questões de interpretação constitucional, quem suporta a responsabilidade pela sobrevivência da nação, e se era possível defender a república de maneira consistente para com os seus ideais constitucionais.

A terceira e conclusiva aproximação dá-se com o exame da quinta seção da segunda parte do livro Legalidade e Legitimidade (*Legalitat und Legitimitat*)⁴, de Carl Schmitt. Refere-se aqui, em especial, ao capítulo dedicado a(O) “Sistema de Legalidade do Estado Legiferante Parlamentar”⁵, e neste à seção voltada para a “Legalidade e igualdade de chances na obtenção de poder”⁶. Para entender esse último esteio, socorre-se aqui de passagens de outra Obra⁷, vinda à lume anteriormente, do mesmo Autor, que permite uma antevisão ou, no mínimo, um vislumbre das pretensões críticas deste Texto. Transcreve-se:

É a autoridade política, o poder que surge da luta, que determina quando as coisas podem ser normais, quando regimes legais estabelecidos são possíveis.

[...]

A política e o Estado não são de fato limitados pela lei, e a necessidade política não conhece lei alguma; em última instância, busca a ordem política por meios que estão fora da lei⁸.

2. CRISES E EMERGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS

Antes de se fixar uma distinção conceitual entre crise constitucional e emergência constitucional cabe verificar a situação de instabilidade constitucional, mas que não se amolda às duas visões referidas.

As constituições, como documentos jurídicos que cuidam de realidades políticas, são, a um só tempo, vocacionadas à estabilidade e à perenidade^{9 10}, e pressionadas freqüentemente também à modificabilidade. Esse tensionamento, em certa medida dialético, termina por impor uma preocupação especial aos arquitetos das formas (fórmulas) constitucionais. É que quem originariamente as redige, indisfarçavelmente, pretende-se veiculador de superiores e (quase) definitivas visões de mundo. O problema é que isso não passa de não mais que mera veiledade. Afirma Mendes, apropriadamente, que “Embora as constituições sejam concebidas para durar no tempo, a evolução dos fatos sociais pode reclamar

4 SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade*. Luiz Moreira (coord. e superv.), Tito Lívio Cruz Romão (trad.). Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2001, 102 p.

5 SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade, op. cit.*, pp. 17-38.

6 SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade, op. cit.*, pp. 27-38.

7 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição*. Geraldo de Carvalho (trad.), Luiz Moreira (coord. e superv.). Belo Horizonte: Del Rey, 2007, 234 p.

8 HIRST, Paul. *A democracia representativa e seus limites*. Maria Luiza X. de A. Borges (trad.). Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1992, p. 145.

9 “Constituições têm vocação de permanência”, conforme BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional e contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 122.

10 BARROSO, Luís Roberto, *id., ibid., op. cit.*, nota nº 2: “A permanência da Constituição é a idéia inspiradora do constitucionalismo moderno”. Conforme HORTA, Raul Machado. *Permanência e mudança na Constituição*, in *Curso de direito constitucional*, 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 97.

ajustes na vontade expressa no documento do poder constituinte originário”¹¹.

Assim, os próprios textos constitucionais preocupam-se em deter e veicular mecanismos formalmente estabelecidos, os quais direta ou indiretamente, isto é, até interpretativamente, cuidam de aceitar as resultantes modificativas da leitura original.

A aceitação de que eventual e episodicamente uma constituição deve ser percebida como passível de reforma é a fórmula que melhor atende ao papel de válvula de segurança contra impasses políticos e sociais. Propiciam a sua superação e a ultrapassagem do texto constitucional naquilo, inclusive, que pode ter de essencial ou idealmente nuclear. A vontade constitucional deve estar alinhada e ser traduzida por um autêntico reconhecimento da sua ainda presente vitalidade, que é, a partir da noção de que uma constituição afigura-se como “ordem fundamental jurídica da coletividade”¹², não mais que a imposição por si, e a partir de si, da sua força, na medida em que norma.

De outro lado, a vitalidade constitucional ou a sua “força normativa”¹³ depende, ainda, da sua possibilidade de realização¹⁴ e, notadamente, da vontade constitucional firmemente presente na compreensão e na crença dos “participantes da vida constitucional”¹⁵. A cogência normativa da constituição deve ser ansiada e pretendida, e assim defendida, pela sociedade à qual se dirige e à qual pertence.

Mas como “Uma geração não pode submeter a outra aos seus desígnios” ou “Os mortos não podem governar os vivos”¹⁶, é que, uma vez mais com Mendes, “Para prevenir os efeitos nefastos de um engessamento de todo o texto constitucional, o próprio poder constituinte originário prevê a possibilidade de um poder, por ele instituído, vir a alterar a Lei Maior”¹⁷.

Admita-se, contudo, como antecipado, que a adaptação ou alteração de uma constituição não se subordina sempre e absolutamente a processos formais ou diretos, isto é, com, a partir do exercício do poder de a reformar, uma modificação gramatical ou textual. A alteração em sua leitura pode dar-se independentemente de mudanças literais, frutificando no terreno da hermenêutica e assim de forma a mais pura. É o fenômeno reconhecido como de mutação constitucional. Para Horta, com referências a García-Pelayo e Pablo Lucas Verdú, e desses para Hsu Dau-Lin¹⁸, mutação constitucional ocorre quando confirmada uma clivagem entre o

11 MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, Curso de direito constitucional. 2ª ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 213.

12 HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 17.

13 HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, op. cit., p. 48.

14 *Id.*, *ibid.*

15 HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, op. cit., p. 49.

16 Essas duas citações retiradas de BARROSO, Luís Roberto, op. cit., p. 122, que em notas (nºs 3 e 4) a elas aponta como fontes, para a primeira, o art. 28 da Constituição Francesa de 1793, e para a segunda, as palavras, veementes, reconhecidas a Thomas Jefferson e Thomas Paine.

17 MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 213.

18 HORTA, Raul Machado, op. cit., p. 102. Como notas de nºs 17 e 18 (p. 102), o Autor faz referência a GARCÍA-PELAYO, Manuel, in *Derecho constitucional comparado*. Alianza Editorial, 1984, p. 137, e à VERDÚ, Pablo Lucas, in Curso de derecho político. Madrid: Tecnos, 1984, v. 4, pp. 179/180.

preceituado constitucionalmente e a realidade. O mesmo Autor, a partir de Dau-Lin, informa que a mutação constitucional pode assumir quatro formas:

- i) mutação constitucional decorrente da prática;
- ii) mutação constitucional resultado da impossibilidade de exercício de dada atribuição constitucional;
- iii) mutação constitucional também resultante de atuação prática, porém em contraposição ao texto constitucional; e
- iv) mutação constitucional produto de interpretação. Focalize-se esta última forma de mutação constitucional.

Gilmar Mendes reafirmando a percepção consagrada de que norma não se confunde com texto, concebe que, “por força de uma nova visão jurídica”, uma constituição pode passar a ser lida de outro modo, assumindo o seu texto novo e diverso sentido, embora gramaticalmente mantido intocado¹⁹. Forte na premissa de que, alinhado a Barroso, “A idéia do bem, do justo, do ético varia com tempo”²⁰, a releitura interpretativa de um texto constitucional original importa considerar situações em que, segundo Anna Cândida da Cunha Ferraz, ou

- i) há elastério no sentido do grafado, alcançadas novas realidades; ou
- ii) impõem-se novos e outros sentidos, adaptando-se o (texto constitucional) a novas realidades sociais; ou
- iii) superam-se lacunas textuais (constitucionais); ou, por fim,
- iv) sublinhando-se, “quando se modifica interpretação anterior e se lhe imprime novo sentido, atendendo à evolução da realidade constitucional.”²¹

No entanto, uma interpretação que inove a leitura do constitucional, modificando a sua mensagem, deve submeter-se a atenções especiais, uma vez que “O fenômeno da mutação constitucional por alterações da realidade tem implicações diversas, inclusive e notadamente no plano do controle de constitucionalidade”²².

Seja de que modo for, concebida uma alteração literal e textual da constituição ou uma sua revisão interpretativa, esta última como confirmação do fenômeno da mutação constitucional e a primeira como decorrente do exercício do poder de reformar embutido formal e expressamente em sua textualidade, esses são momentos, ainda que de instabilidade constitucional, distantes dos críticos e traduzíveis como de emergência ou de crise.

Parece pertinente trazer a este texto a anotação de Hesse, ao explicitar o que denomina de modificação constitucional - para ele a modificação pura e direta do texto

19 MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.*, p. 230.

20 BARROSO, Luís Roberto, *op. cit.*, p. 136.

21 FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 38-39.

22 BARROSO, Luís Roberto, *op. cit.*, p. 138.

constitucional original -, distinguindo-a da mutação constitucional e do rompimento constitucional. Mutação constitucional seria antes uma fórmula de concretização constitucional, assim na medida em que seus pressupostos alterados apontam para soluções interpretativas diferentes das precedentes. Já rompimento constitucional, o termo define, é um desvio do texto. O Autor, portanto, estabelece uma tipologia para o fenômeno da, em gênero, alteração constitucional, concebendo a

- i) modificação constitucional, em que há mudança textual explícita da redação original da constituição;
- ii) mutação constitucional, por intermédio de exercício interpretativo; e, finalmente,
- iii) rompimento constitucional, situação constitucional em que se volta a mensagem original, e sem qualquer alteração do texto e sem, sublinhe-se a concepção do Autor, substituição da constituição. Aparece mais ser um esgarçamento do texto constitucional.

De se registrar uma sua expressão, bem definidora dos espaços conceituais: “A problemática da modificação constitucional começa lá onde as possibilidades de uma mutação constitucional terminam”²³.

Transitando na rota das ocasiões que escapam das noções de crise e de emergência constitucionais, é preciso assinalar o incabimento do emprego desses termos, os momentos em que as situações são assim definidas (como de crise ou emergência) por rendição a simplificações.

Indiscutivelmente, seja a noção de crise constitucional, seja a de emergência constitucional, mais notadamente aquela, ambas têm sido invocadas para situações que são antes próprias da normal, não exatamente cotidiana, prática constitucional. Retome-se a noção que aponta uma tensão entre a pretensão dos seus redatores a uma superior compreensão do todo político e social e a movimentação sísmica determinada pelas placas da História. Para Levinson e Balkin, “In fact, there is nothing new about promiscuous use of the term ‘crisis’ to describe constitutional conflicts of every size”.²⁴ Para os Autores, o uso comum do termo crise é inadequado exatamente porque termina designado para meros, na acepção de freqüentes e mesmo esperados, conflitos entre instituições de governo. Para eles, ainda que profundos, conflitos não devem definir uma situação de crise constitucional: instituições governamentais estão sempre em conflito²⁵.

E mais. Se, segundo, e.g., a prática constitucional norte-americana, as situações conflitivas, as quais abrangeriam diferentes ramos de governo, naturalmente abarcadas instituições e órgãos, federais ou estaduais, sempre orientadas para suas soluções conforme as técnicas de freios e contrapesos, prestarem-se à subsunção ao conceito,

23 HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, op. cit., p. 46.

24 LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M., op. cit., p. 710. Em tradução livre: Na verdade, não há nada de novo sobre o uso promíscuo do termo "crise" para descrever os conflitos constitucionais de todos os tamanhos.

25 LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M., op. cit., p. 711. No original: “Government institutions are always in conflict”.

em especial, de crise constitucional “we would have to conclude that the American Constitution was designed to place country in a state of perpetual crisis”²⁶.

Para os Professores, ao contrário, a situação de conflito é uma marca do sistema constitucional, não um defeito por ele carreado e por ele produzido, sendo, na verdade, antes, uma sua propriedade ou característica positiva a presença de instrumental apropriado para o tratamento de tais situações ou ocorrências. O termo crise constitucional deve, objetivamente, ser somente invocado para uma “classe mais especial de situações”²⁷.

Nas situações que seriam da classe mais especial não estariam ainda aquelas que mobilizam um nível maior de emoções. O fato de dado contexto mexer fortemente com as emoções pessoais dos envolvidos ou dos que percebem ou suportam alguma ordem de suas repercussões não é suficiente para que se o tome por classificável como crise constitucional. Os mesmos Autores citam o caso das eleições norte-americanas do ano de 2000, situação em que acusações de que fomentação de crise constitucional por um dos lados contendores chegaram a ser ouvidas. Seja de que modo for, “[...] its elements of *sturm and drang*²⁸, it did not rise to the level of a constitutional crisis”²⁹.

Defendem Levinson e Balkin, que no esforço de bem caracterizar conceitualmente crise constitucional se observe não mero desacordo, mas se estude o problema a partir do que desenhado constitucionalmente. Se considerado dado momento, por mais emocional ou sensibilizante que ele se mostre, para ele registrada alternativa institucional segundo previsão constitucional, não se está ante uma autêntica crise constitucional.

Para que se confirme uma situação de crise constitucional há que se apresentar uma situação, emocionalmente e especialmente mobilizante ou não, que aponte, à míngua de saídas institucionais constitucionais, para um momento de ruptura na história de uma ordem constitucional. Anote-se com eles que “A constitutional crisis, then, is a potentially decisive turning point in the direction of the constitutional order, a moment at which the order threatens to break down, just as the body does in a medical crisis”³⁰.

Ainda que se admita que embates ou conflitos governamentais ou crises constitucionais não sejam situações que se tomem, considerada a normalidade constitucional como a situação ótima, como as preferidas, crise constitucional é

26 *Id.*, *ibid.* Em tradução livre: nós teríamos de concluir que a Constituição Americana foi desenhada para colocar país em um estado de crise permanente.

27 *Id.*, *ibid.* No original: “more special class of situations”.

28 Momento cultural sob o nome original de *sturm und drang* do romantismo alemão na segunda metade do século XVIII, voltado especialmente para a literatura e marcadamente emocionalista. Por todos consulte-se CARPEAUX, Otto Maria, *in A história concisa da literatura alemã*. São Paulo: Faro Editorial, 2013, pp. 54-66.

29 LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M., op. cit., p. 711. Em tradução livre: (...) estes elementos de *sturm e drang*, não elevam (a situação) para um nível de crise constitucional.

30 *Id.*, *ibid.* Em tradução livre: Uma crise constitucional, então, é um ponto de viragem potencialmente decisivo na direção da ordem constitucional, um momento no qual a ordem ameaça romper, assim como se dá com um corpo em uma crise médica.

claramente mais grave, na medida em que diz mais de perto com a ruptura da ordem constitucional. Nestes momentos, para os quais o texto constitucional não oferece autênticas saídas, há risco potencialmente grave de um rompimento irreversivelmente irremediável com os ideais constitucionais originalmente eleitos.

Há distinção ainda entre crise constitucional e emergência constitucional.

Para os Autores Levinson e Balkin, emergências podem precipitar crises, mas elas não são necessárias nem suficientes a tanto³¹. Podem-se ter emergências constitucionais sem que a situação derive para uma autêntica crise constitucional. Para os mesmos Professores a diferença entre as figuras da emergência constitucional e da crise constitucional está em que aquela se radica na percepção de urgência para as pessoas, sendo momento para exercício das atribuições, competências e responsabilidades governamentais com demonstração de habilidade pública, enquanto a última envolve o uso legítimo do poder. E enquanto uma emergência constitucional pode ser produto de ameaças externas, políticas públicas ineficientes ou imprudentes, ou mesmo eventos demográficos ou naturais, uma crise constitucional se faz quando um ator constitucional (*authority*) é fustigado ou desafiado, “[...] not because there is an emergency or even quite extraordinary action, but rather because there is a dispute between constitutional actors about the nature of the emergency and the legitimate way to respond to it”³².

Acaso instado um ator a fazer algo ou se abster desse fazer, reclamos advindos de outros atores, ignora ele os apelos, o passo subsequente pode produzir uma autêntica crise constitucional. A autoridade pública atribuída a alguém, se não exercida em linha com as expectativas mais gerais, poderá deixar de ser legitimada, impondo um embate político de consequências imprevisíveis.

Mas uma outra situação, esta talvez a mais peculiar, pode gerar um quadro percebido como de crise constitucional. Referem-se os Autores às situações percebidas como de emergência, mas que não tem correspondência com a realidade. Estas situações, delas pode derivar uma crise constitucional. Esse desalinhamento entre a percepção e a realidade de emergência pode decorrer, inclusive, de manobras artificiosas por quem interessado, a partir do reconhecimento e do convencimento dos demais participantes do jogo constitucional de que ante um quadro de crise, na instalação da desestabilização constitucional e política e, por consequência, objetivando uma nova ordem constitucional que supere a anterior. Premidos pelo contexto, atores governamentais e participantes do jogo político movem-se energicamente. Chamando de afirmações de poder, os Autores descrevem um quadro em que “indeed, assertions of power in the absence of perceived emergencies may be the most likely to generate

31 LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M., *op. cit.*, pp. 716/718.

32 *Id.*, *ibid.* Em tradução livre: "(...) Não porque há uma emergência ou mesmo situação extraordinária, mas porque há uma disputa entre atores constitucionais sobre a natureza da emergência e sobre a forma legítima de a responder".

perceptions of crisis.”³³ O de mais sensibilizar é que mesmo em tais contextos, de descolamento da realidade, resultado de percepções meramente equivocadas ou de práticas artificiosas, podem resultar em respostas constitucionais rigorosamente congruentes com a mensagem constitucional.

3. LEGALIDADE CONSTITUCIONAL NA CONSTITUÇÃO DE WEIMAR

Sempre que se toca no nome de Carl Schmitt, as referências primeiras apontam à adesão ao nacional-socialismo alemão, ao nazismo, e ao desenvolvimento conceitual da categoria política e jurídico-constitucional conhecida como Decisionismo. Mas essas são, se não referências, ao menos a primeira, equivocadas, são, no mínimo, referências superficiais e simplificadoras do elaborado pelo Autor e da apreensão da cadência histórica.

O pensamento do Jurista alemão guarda maior sofisticação, ainda que se admita, como historicamente comprovada, a sua adesão ao regime totalitário referido e ao conseqüente aproveitamento de parte das suas idéias e construções. Para HIRST, “Se Carl Schmitt tivesse abandonado tranquilamente a Alemanha em janeiro de 1933, seria lembrado internacionalmente como o mais importante teórico jurídico e político daquele país no século XX”.³⁴ É que para esse Autor, não se faz justiça ao deixar de lado o legado e o fato de que Schmitt foi antes e exatamente um crítico, e um dos poucos a assinalar prematuramente sobre esse perigo, do nazismo. Embora não tenha se mantido crítico, afastado ou, ao menos, silente nos terríveis anos de 1933 até 1945 - antes, o contrário, aderindo ao regime e após “reemergir como figura de proa na República Federal”³⁵ -, o fato incontroverso é que o Jurista alemão, ainda em 1932, teve oportunidade de apontar para os riscos que a própria Constituição de Weimar trazia a si mesma. É a crítica ao formalismo da democracia parlamentar e à sua forma distante do que poderia ser definido como autêntica adesão à vontade constitucional.

Hirst afirma ainda - ao tratar de um resgate do Schmitt havido na Europa a partir dos anos setenta do século passado - que o principal a se observar, considerada uma perspectiva de crítica prévia ao fenômeno totalitário, que se confirmou nos anos trinta, e até meados da década subsequente do século XX, que se encontra em sua Obra uma feroz censura ao liberalismo parlamentar, “[...] precisamente por não pensar que o Estado e a política podiam ser definidos exclusivamente em termos de direito”³⁶.

33 LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M., *op. cit.*, p. 718. Em tradução livre: “Na verdade, as afirmações de poder, na ausência de emergências autênticas, podem ser o mais provável a gerar percepções de crise”.

34 HIRST, Paul. *A democracia representativa e seus limites*, *op. cit.*, p. 144.

35 *Id.*, *ibid.*

36 HIRST, Paul. *A democracia representativa e seus limites*, *op. cit.*, p. 145.

Para Schmitt, “que nega que a política possa ser contida por normas”³⁷, o núcleo da atividade política e das suas conseqüências está antes na luta e que toda ordem legal tem “um exterior”³⁸. A normalidade da prática política não caberia na normalidade da prática (puramente) jurídica, sendo tal expectativa uma percepção derivada de uma exceção.

Sempre com Hirst, para Schmitt, contudo, ao contrário do comumente reconhecido, a sua crítica ao Estado de Direito, isto é, assentado exclusivamente na potência do Direito, deve ser lida como um alerta. Schmitt teria vislumbrado, e claramente vislumbrado, onde imperava a cegueira do liberalismo do *Rechtsstaatlich*, os riscos potenciais de uma alteração destruidora da Constituição a partir das práticas parlamentares legalmente admitidas e constitucionalmente assentadas. De Macedo Jr. a anotação de que ainda em seu texto de 1932, *Legalidade e Legitimidade*³⁹, o Autor alemão fazia esse alerta, isto é, de abrogação normativa da Constituição de Weimar a partir dela própria com a chegada de orientações políticas radicais ao poder e conseqüente alteração de todo o arcabouço político-institucional⁴⁰. O que há de essencial, na linha da crítica ao liberalismo parlamentar e ao seu formalismo jurídico crédulo, pode ser assim sintetizado, enfim:

“[...] em *Legalidade e Legitimidade* (1932) formula-se juízo devastador sobre o mero formalismo da democracia moderna na sua forma parlamentar. Encontra-se aí uma brilhante análise dos paradoxos do parlamentarismo democrático e de sua tendência de substituir a decisão política pela exclusiva valorização da maioria quantitativa dos votos.”⁴¹ (itálico do original)

Mas no que consiste precisamente o conjunto de alertas que Carl Schmitt apresenta e aciona?

Falando sobre o art. 68 da Constituição de Weimar^{42 43}, Schmitt afirma que a mensagem deste dispositivo atende ao que chama de “modo de pensar puramente funcionalista”⁴⁴, assim na exata medida em que se desconhece qualquer relação entre o conteúdo da norma editada pelo parlamento e a decisão da correspondente maioria (parlamentar). Diz o Autor a propósito que “[...] Direito, lei e legalidade

37 *Id.*, *ibid.*

38 *Id.*, *ibid.*

39 SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade*. Luiz Moreira (coord. e superv.), Tito Lívio Cruz Romão (trad.). Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2001, 102p.

40 MACEDO JR., Ronaldo Porto. *Carl Schmitt e a fundamentação do direito*. São Paulo: Max Limonad, 2001, 225 p.

41 Hans G. Flickinger na Apresentação a SCHMITT, Carl, *in O conceito do político*, Álvaro L. M. Valls (trad.), Petrópolis: Vozes, 1992, p. 11.

42 Artikel 68: Die Gesetzesvorlagen werden von der Reichsregierung oder aus der Mitte des Reichstags eingebracht. Die Reichsgesetze werden vom Reichstag beschlosse.

43 Art. 68 da Constituição de Weimar: Projetos de lei são propostos por membros do governo Reich ou por membros do Reichstag. As leis são aprovadas pelo Reichstag. (tradução livre)

44 SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade*, op. cit., p. 28.

tornam-se modos de processo e procedimentos de votação neutros, indiferentes e acessíveis a qualquer conteúdo”⁴⁵.

E mais, que essa dissociação entre o que decidido pela maioria parlamentar e o estofamento substantivo da norma votada e aprovada termina por fragilizar todas as garantias de justiça e razão, e que “[(...) o conceito de lei e de legalidade (que) ver-se-ão acabados em meio a uma conseqüente falta de substância e de conteúdo funcionalista, (tudo) em decorrência da adoção de idéias majoritárias aritméticas [...]”⁴⁶.

Mais adiante, mantendo-se na linha da advertência, assinala que um partido pode obter posição tal, que passa a ter à mão a (simples) “[...] posse dos meios hegemônicos legais em um Estado dominado por esse tipo de legalidade”⁴⁷.

Adverte claramente, portanto, a partir dessas anotações - cujo objeto é de inquestionável preocupação com a subordinação de qualquer valor ou ideal normativo-constitucional a maiorias, que podem ser circunstanciais, mas ainda assim fortes o suficiente -que realidades políticas podem adquirir dinâmicas incontrolláveis, dando à maioria, novamente circunstanciais, rota e meio para propor e fazer avançar alterações tais que a ordem constitucional posta deixa virtualmente de existir.

É daí, desse primeiro passo, decorrente de maioria parlamentar e da atenção estrita aos ritos legais parlamentares, que se pode alcançar o que chamou de “recompensa supralegal pela posse legal do poder e pela obtenção da maioria”⁴⁸. Passa-se, com esteio no próprio texto constitucional, a dispor dos meios e das competências, eventualmente até extraordinárias, do estado de exceção. Presente a partir de então uma situação de crise, o quadro de maioria parlamentar acrescida da presunção formal de legalidade e da imediata exequibilidade do decidido parlamentarmente, e o caldo de cultura para uma mudança constitucional, até mesmo aprofundada, está criado.

Atente-se agora ao disposto pelo artigo 76 do Texto Constitucional weimariano:

Die Verfassung kann im Wege der Gesetzgebung geändert werden. Jedoch kommen Beschlüsse des Reichstags auf Abänderung der Verfassung nur zustande, wenn zwei Drittel der gesetzlichen Mitgliederzahl anwesend sind und wenigstens zwei Drittel der Anwesenden zustimmen. Auch Beschlüsse des Reichsrats auf Abänderung der Verfassung bedürfen einer Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen. Soll auf Volksbegehren durch Volksentscheid eine Verfassungsänderung beschlossen werden, so ist die Zustimmung der Mehrheit der Stimmberechtigten erforderlich.

Hat der Reichstag entgegen dem Einspruch des Reichsrats eine Verfassungsänderung beschlossen, so darf der Reichspräsident dieses Gesetz nicht verkünden, wenn der

⁴⁵ *Id.*, *ibid.*

⁴⁶ *Id.*, *ibid.*

⁴⁷ SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade*, *op. cit.*, p. 33.

⁴⁸ *Id.*, *ibid.*

Reichsrat binnen zwei Wochen den Volksentscheid verlangt.⁴⁹

Dispositivo voltado ao processo constitucional de alteração constitucional, como se pode verificar.

Atente-se igualmente ao veiculado pelo art. 48, *caput*, da mesma Constituição:

Wenn ein Land die ihm nach der Reichsverfassung oder den Reichsgesetzen obliegenden Pflichten nicht erfüllt, kann der Reichspräsident es dazu mit Hilfe der bewaffneten Macht anhalten.

Der Reichspräsident kann, wenn im Deutschen Reiche die öffentliche Sicherheit und Ordnung erheblich gestört oder gefährdet wird, die zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nötigen Maßnahmen treffen, erforderlichenfalls mit Hilfe der bewaffneten Macht einschreiten. Zu diesem Zwecke darf er vorübergehend die in den Artikeln 114, 115, 117, 118, 123, 124 und 153 festgesetzten Grundrechte ganz oder zum Teil außer Kraft setzen. Von allen gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 dieses Artikels getroffenen Maßnahmen hat der Reichspräsident unverzüglich dem Reichstag Kenntnis zu geben. Die Maßnahmen sind auf Verlangen des Reichstags außer Kraft zu setzen. Bei Gefahr im Verzuge kann die Landesregierung für ihr Gebiet einstweilige Maßnahmen der in Abs. 2 bezeichneten Art treffen. Die Maßnahmen sind auf Verlangen des Reichspräsidenten oder des Reichstags außer Kraft zu setzen. Das Nähere bestimmt ein Reichsgesetz.⁵⁰

Norma cuja mensagem aponta para sua aplicação a situações julgadas como de crise. O núcleo da norma parece estar localizado na autorização posta, que faculta ao Presidente da República (*Reich*) a promulgação de, nas palavras de Schmitt⁵¹, decretos substitutivos de leis. Este dispositivo específico teve o reconhecimento da juridicidade do seu emprego, segundo a referida perspectiva, isto é, para as situações extraordinárias, plenamente chancelado por importante doutrina⁵² e copiosa jurisprudência de patamar superior⁵³.

49 Artigo 76: A Constituição poderá ser emendada pela legislação. Mudanças constitucionais tornam-se válidas somente se, pelo menos, presentes dois terços dos membros, pelo menos dois terços dos membros votarem a favor da emenda. Do mesmo modo, resoluções do Reichsrat sobre uma emenda constitucional exigem uma maioria de dois terços. Caso uma alteração constitucional deva ser decidida, atendendo a solicitação popular por intermédio de referendo popular, exigir-se-ão a aprovação pela maioria dos eleitores. Se o Reichstag decidir sobre uma emenda constitucional contra uma objeção do Reichsrat, o Presidente do Reich não pode proclamar a alteração, se o *Reichsrat*, dentro de um período de duas semanas, demandar a realização de um plebiscito. (tradução livre)

50 Artigo 48: Se um estado não cumprir as obrigações impostas a ele pela Constituição Reich ou pelas leis do Reich, o Presidente do Reich pode usar as Forças Armadas para o fazer cumprir. No caso da segurança pública estar seriamente ameaçada ou perturbada, o Presidente do Reich pode tomar as medidas necessárias para reestabelecer a lei e a ordem, se necessário com uso das Forças Armadas. Na busca desse objetivo, ele pode suspender os direitos civis descritos nos artigos 114, 115, 117, 118, 123, 124 e 154, parcial ou totalmente. O Presidente do Reich tem de informar imediatamente ao *Reichstag* sobre todas as medidas tomadas, conforme os §§ 1º e 2º do presente artigo. As medidas serão imediatamente suspensas se o *Reichstag* o exigir. Se o perigo for iminente, o governo do Estado pode, em seu território, implementar as medidas descritas no § 2º. Estas medidas têm de ser suspensas se assim for reivindicado pelo presidente do *Reich* ou o *Reichstag*. Os porrmnores serão regulamentados por uma lei do Reich. (tradução livre).

51 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição, op. cit.*, p. 171.

52 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição, op. cit.*, p. 172.

53 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição, op. cit.*, p. 171.

Informa Schmitt que o Tribunal do *Reich* homologara a praxe, tratando o Presidente do *Reich* como legislador, inclusive para expedição de decretos jurídicos, ainda que contivessem dispositivos penais e, assinale-se, autorizando - reconhecendo o direito, conforme Schmitt - a mesma autoridade a decretar normas para tratamento de emergências (crises).

Citando ainda doutrinador dedicado ao tema, preocupa-se Schmitt em transcrever o seguinte excerto: “Estes decretos (pelo artigo 48, § 2º) podem tudo prescrever ou proibir, para o que é necessária e suficiente uma lei ordinária do Reich e não de emenda à Constituição”⁵⁴ (g.n.).

Mas talvez a suma de tal entendimento é a parte final desta passagem do texto referido⁵⁵. Julga-se de importância, dessa forma, uma transcrição:

“Se, na presente situação constitucional da Alemanha, se formou justamente uma praxe do estado de exceção (econômico-financeiro) com um direito de baixar decretos substitutivos de leis, isso, então, não é arbitrariedade nem acaso, nem mesmo “ditadura” no sentido da divisa vulgar e político-partidária, mas a expressão de uma relação profunda e internamente legal. Corresponde ao rumo que um estado legiferante toma para o Estado econômico e que não mais pode ser executado por um parlamento pluralisticamente dividido” (g.n.)⁵⁶.

E acrescenta: “O estado de exceção revela, como mostrado anteriormente, o núcleo do Estado em sua particularidade concreta (...)” (g.n.)⁵⁷.

Fato concreto é que, e a História dá o seu testemunho incontestável⁵⁸, a partir de tal concepção jurídica, de fortalecimento dos poderes presidenciais, nas relações político-institucional e político-constitucional vivenciadas pela República de Weimar, terminou-se por, crise após crise, minar o próprio regime e a própria ordem constitucional.

Neste sentido, a

“A posição de Carl Schmitt, ao reforçar (argumentativamente) o poder presidencial em detrimento do Parlamento, como atestam os últimos gabinetes de Weimar (Brüning, Papen e Schleicher), nomeados pelo Presidente Hindenburg à revelia das maiorias parlamentares, ajudou a gerar a crise política final do regime democrático, que desembocaria no nazismo.”⁵⁹

54 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição*, op. cit., p. 172.

55 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição*, op. cit., segunda parte, A Concreta Situação Constitucional da Atualidade, seção 6, Remédios e Movimentos Contrários, subseção 6.5, Procedimento do Governo Constitucional segundo o Artigo 48 da Constituição do Reich; Desenvolvimento do Estado de Exceção Militar-Policial rumo ao econômico-financeiro.

56 SCHMITT, Carl. *O guardião da constituição*, op. cit., p. 190.

57 *Id.*, *ibid.*

58 Há abundante literatura sobre o tema. Por todos, veja-se a trilogia de EVANS, Richard J., e sobre os embates políticos e jurídicos, com destaque para o segundo capítulo O Fracasso da Democracia, pp. 121-209, em *A chegada do terceiro reich*. Lúcia Brito (trad.). São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2010, 669 p.

59 Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Carl Schmitt, o estado total e o guardião da constituição*. Disponível em: <<http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/viewFile/30/31>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

3.1 Extrato histórico

Em 27 de fevereiro de 1933 queimam-se primeiramente as cortinas do Reichstag. Em seguida, ele próprio sucumbe quase que completamente às chamas. Ainda naqueles momentos iniciais de confusão, desenvolve-se a certeza que fora obra de comunistas, o movimento inicial em direção a um golpe de extrema-esquerda. O primeiro comunista a ser detido é alguém que detém um perfil mais do que adequado. Um holandês, isto é, um estrangeiro, e com passado confessadamente esquerdista radical. Ele admite a autoria do ato e apresenta a sua motivação: protesto contra a ascensão ao poder da direita. Estudos desenvolvidos em anos subseqüentes ao término do evento nazista apenas confirmaram não passar de um mentalmente perturbado, longe de um consciente militante da causa comunista internacional. Mesmo que dado conhecer já a época, o que parece ser perfeitamente possível de se admitir, tal fato teria sido, ou o foi, de uma irrelevância incontornável.

Ainda na mesma noite, a par com a atuação das forças policiais, que passaram a prender opositores, incluídos deputados, produziram-se as primeiras linhas, com a sua publicação ocorrendo no dia imediatamente seguinte, dia 28 de fevereiro, de um ato, que ficou conhecido como o Decreto do Presidente do *Reich* para a Proteção do Povo e do Estado ou Decreto do Incêndio do *Reichstag*. Nesse, de uma só vez, estabeleceram-se, dentre outras, a supressão da liberdade de expressão, da liberdade de opinião, do direito de reunião, de imprensa, além de serem conferidos poderes interventivos imediatos (exequibilidade imediata) nos Estados (*Länder*).

Esse desfecho, a partir de um contexto classificado como situação de crise, propiciadora, portanto, de uma situação de exceção constitucional, já estava gestado pela prática político-institucional, conforme dito, mais que abonada. Tudo que foi necessário foi a ocorrência de um contexto passível de abordagem emergencial, percebido e explorado, para emprego do instrumental já à disposição. O artigo 48 da Constituição dava ao Presidente do *Reich* o poder de decisão.

Para Schmitt, não se poderiam impor “travas normativas”⁶⁰ autênticas ante uma situação de crise, uma situação excepcional, momento a partir do qual passa a prevalecer a realidade da luta política em sua forma mais crua, essencial, estando o Estado, antes de tudo, em tais casos, atento à sua “própria conservação”⁶¹. O Direito é subordinado ao que lhe é exterior⁶².

60 SCHMITT, Carl. *Teología política, cuatro ensayos sobre la soberanía*. Francisco Javier Conde (trad.), Argentina: Struhart e Cia., 2005, p. 30.

61 *Id.*, *ibid.*

62 Vide Nota nº 38, *supra*.

4. SIMILAR EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

O Brasil esteve sob regime constitucional em muito aparentado com o alemão de a partir de 1919. A Constituição Brasileira de 1934 não escondeu a sua modelagem democrática e fortemente social apoiada, dentre outros textos, no da Constituição de Weimar. Com vida curtíssima, menos do que três e meio, trouxe ao Brasil um conjunto de provisões sociais inéditas com atenção aos direitos econômicos, sociais e trabalhistas.

Afirma Horta que “A Constituição de 16 de julho de 1934 é verdadeiro marco no território constitucional brasileiro”⁶³, buscando inspiração nas constituições mais modernas representativas do que denominou de “constitucionalismo social do século XX”⁶⁴. Referência às Constituições mexicana de 1917 e espanhola de 1931, mas também na Constituição alemã de 1919, a de Weimar.

Estando inserida, no entanto, em um contexto histórico e político que avançava de modo célere para uma situação radicalmente conflituosa em termos ideológicos, terminou soçobrando⁶⁵. Percebiam-se os termos, os quais se submete a longa transcrição, tamanha a percepção da sua significância, com que um clássico, contemporâneo ao momento e especialíssimo ator, explicava o sentimento da época, pano de fundo político ao roteiro para a compreensão constitucional e soluções decorrentes adotadas então:

As massas encontram-se sob a fascinação da personalidade carismática. Esta é o centro da integração política. Quanto mais volumosas e ativas as massas, tanto mais a integração política só se torna possível mediante o ditado de uma vontade pessoal. O regime político das massas é o da ditadura⁶⁶.

Prossegue, afirmando que

A única forma natural de expressão da vontade das massas é o plebiscito, isto é, voto-aclamação, apelo, antes do que escolha. Não o voto democrático, expressão relativista e cética de preferência, de simpatia, do pode ser que sim pode ser que não, mas a forma unívoca, que não admite alternativas, e que traduz a atitude da vontade mobilizada para a guerra⁶⁷.

E arremata:

Há uma relação de contraponto entre massa e César. Os ouvidos habituados a distinguir, à distância, o rumor das coisas que se aproximam, percebem, sob o

63 HORTA, Raul Machado, *op. cit.*, p. 53.

64 *Id.*, *ibid.*

65 Para uma ampla abordagem histórica do período, por todos, consulte-se NETO, Lira, *in Getúlio: do governo provisório à ditadura do estado novo* (1930-1945). São Paulo: Companhia das Letras, 2013.

66 CAMPOS, Francisco. O estado nacional. E-Book. Disponível em: < <http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/chicocampos.html>>. Acesso em: 4 jun. 2019.

67 CAMPOS, Francisco. O estado nacional, *op. cit.*, *loc.cit.*

tropel confuso das massas, cuja sombra começa a dominar o horizonte da nossa cultura, os passos do homem do destino. Essa relação entre o Césarismo e a vida, no quadro das massas, é, hoje, um fenômeno comum. Não há, a estas horas, país que não esteja à procura de um homem, isto é, de um homem carismático ou marcado pelo destino para dar às aspirações da massa uma expressão simbólica, imprimindo a unidade de uma vontade dura e poderosa ao caos da angústia e de medo de que se compõe o pathos ou a demonia das representações coletivas. Não há hoje um povo que não clame por um César. Podem variar as dimensões espirituais em que cada povo representa essa figura do destino. Nenhum, porém, encontrando a máscara terrível, em que o destino tenha posto o sinal inconfundível do seu carisma, deixará de colocar-lhe nas mãos a tábua em branco dos valores humanos⁶⁸.

Com tal caldo cultural, em que pese não prever o Brasil em seu texto constitucional de 34 de dispositivos diretamente autorizativos de medidas de exceção⁶⁹, e as contradições contextuais e textuais políticas e ideológicas não terem sugerido ou apontado para uso frequente e indiscriminado de medidas legais construídas a partir da figura do ato com força - não forma - de lei (decreto), assim em substituição clara ao labor parlamentar, ajudou quadro de embate político no processo de superação da Constituição de 16 de julho⁷⁰. Anote-se sempre a propósito:

“Conflitos ideológicos, rivalidades regionais, as resistências à sucessão presidencial, o temor do assalto ao poder e outros fatores estranhos aos mecanismos constitucionais acabaram conduzindo, por maquiavélica manipulação, à destruição da Constituição de 1934, que sucumbiu diante do Golpe de Estado desfechado nas instituições democráticas, em 10 de novembro de 1937”.⁷¹

Bastaria surgir uma oportunidade, uma situação que apontasse um quadro de emergência para que se chegasse à declaração de que presente um momento de crise constitucional. Isso se deu em 1935 e, diga-se, clara situação de perigo político presente.

Antes, porém, da finalização desse processo, em um momento de sua aceleração, editou-se a Lei nº 38, de 4 de abril de 1935, que definia crimes a ordem política e social, dando ao Governo poderes especiais para repressão às atividades políticas definidas como subversivas.

Com a revolta comunista de 23 de novembro de 1935, a partir de Natal e chegando à capital federal, Rio de Janeiro, mesmo com seu inquestionável fracasso, aí estava dado o fundamento para a alternativa política institucional, rota que culminou,

68 CAMPOS, Francisco. *O estado nacional, op. cit., loc.cit.*

69 Nada obstante o disposto no caput do art. 159 do seu Texto. Confira-se: Todas as questões relativas à segurança nacional serão estudadas e coordenadas pelo Conselho Superior de Segurança Nacional e pelos órgãos especiais criados para atender às necessidades da mobilização.

70 Para um panorama do referido contexto, com, inclusive, ênfase nas contradições que terminaram por permitir a edição de legislação penal política, confira-se MARQUES, Raphael Peixoto de Paula, *RÉPRESSÃO política e usos da Constituição no governo Vargas (1935-1937): a segurança nacional e o combate ao comunismo*. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/10412/3/2011_RaphaelPeixotodePaulaMarques.pdf. Acesso em: 22 mar. 2014.

71 HORTA, Raul Machado, *op. cit.*, p. 54.

evidentemente, com a superação da ordem constitucional vigente, alcançada situação de exceção, com a promulgação de um novo texto constitucional ou, mais precisamente, na outorga de uma Carta Constitucional, a de 1937.

4. CONCLUSÕES

Emergências constitucionais e crises constitucionais são conceitos que se aproximam, mas que não se confundem;

As emergências constitucionais podem derivar de causas múltiplas, e.g., causas naturais, como fenômenos climáticos; causas econômicas, como surtos inflacionários; etc. Dependem em muito da percepção dos atores envolvidos. Delas podem advir autênticas crises constitucionais, mas não necessariamente;

A fundamental diferença entre emergências constitucionais e crises constitucionais é que estas últimas estão fundadas na disputa por espaço político, isto é, por quem deve assumir a autoridade na direção para soluções de impasses políticos, constitucionais e institucionais;

Outra marcante distinção é que as emergências constitucionais podem ser tratadas como se autênticas crises fossem, embora a resultante de tal perspectiva dependa fundamente da forma como as primeiras são tratadas, incluídos aí fatores de manipulação da opinião geral;

Carl Schmitt defendeu que para autênticas crises constitucionais a resposta deve estar calcada na compreensão pelo Estado de que a sua sobrevivência está em jogo. Daí o seu diagnóstico do fundamental e insuperável papel daquele que decide e do instrumental ao seu dispor, mais especificamente da possibilidade de edição de ato executivo exclusivo e superior com força de lei;

Considerado o contexto político à época da vigente Constituição alemã inaugurada em 1919, da dita Constituição de Weimar, e o uso frequente, abonado doutrinária e judicialmente, de dispositivo autorizativo da edição de decretos presidenciais com força de lei, o aproveitamento por tendências políticas extremistas, a partir, especialmente, de dado evento político, terminou em grande medida facilitado;

O Brasil, no curso da ordem constitucional de 1934, viveu fenômeno parcialmente similar, aberta, mesmo, a vereda, igualmente a partir de contexto propiciador mais a ocorrência de evento político de impacto, para uma mudança da referida ordem constitucional;

Os eventos históricos considerados terminam por apontar como máximas conclusões as de que:

- a) a sobrevivência de uma constituição deve incorporar, dentre outras diretivas,

a atenção aos riscos das maiorias de ocasião; e

b) da agenda dos atores constitucionais, o valor máximo a ser atendido é o do prestígio à vontade de constituição.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional e contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Princípios constitucionais brasileiros: ou de como o papel aceita tudo*. Revista Jurídica Themis, Curitiba, nº 7, pp. 17/39, out. 1991.

_____. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

_____. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. *Carl Schmitt, o estado total e o guardião da constituição*. Disponível em: <<http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/viewFile/30/31>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CAMPOS, Francisco. *O estado nacional*. E-Book. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/chicocampos.html>>. Acesso em: 4 jun. 2019.

CARPEAUX, Otto Maria. *A história concisa da literatura alemã*. São Paulo: Faro Editorial, 2013.

CARVALHO NETTO, Menelick de. *Controle de constitucionalidade e democracia*. In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (Org.). *Constituição e democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

EVANS, Richard J. *A chegada do terceiro reich*. Lúcia Brito (trad.). São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2010.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERREIRA, Bernardo. *O risco do político: crítica ao liberalismo e teoria política no pensamento de Carl Schmitt*. Belo Horizonte, Rio de Janeiro: UFMG, IUPERJ, 2004.

FINN, John E. *Constitutions in crisis: political violence and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 1991.

GOZZI, Gustavo. *Estado de Direito e direitos subjetivos na história constitucional alemã*. In: COSTA, Pietro. ZOLO, Danilo (Orgs.). *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Tradução de Carlo Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HIRST, Paul. *A democracia representativa e seus limites*. Maria Luiza X. de A. Borges (trad.). Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1992.

HORTA, Raul Machado. *Curso de direito constitucional*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

LEVINSON, Sanford, BALKIN, Jack M. *Constitutional crises*. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1267979>>. Acesso em: 12 out. 2013.

MACEDO JR., Ronaldo Porto. *Carl Schmitt e a fundamentação do direito*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MARQUES, Raphael Peixoto de Paula. *REPRESSÃO política e usos da Constituição no governo Vargas (1935-1937): a segurança nacional e o combate ao comunismo*. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/10412/3/2011_RaphaelPeixotodePaulaMarques.pdf. Acesso em: 22 mar. 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 489.

MÜLLER, Friedrich. *Quem é o povo? a questão fundamental da democracia*. Tradução de Peter Naumann, Revisão de Paulo Bonavides. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NETO, Lira. *Getúlio: do governo provisório à ditadura do estado novo (1930-1945)*. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.

PINTO, Cristiano Paixão Araujo. *Modernidade, tempo e direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

RICHARD, Lionel. *A República de Weimar (1919-1923)*. Tradução de Jônatas Batista Neto. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

SCHMITT, Carl. *O conceito do político*. Tradução de Álvaro Valls. Petrópolis: Vozes, 1992.

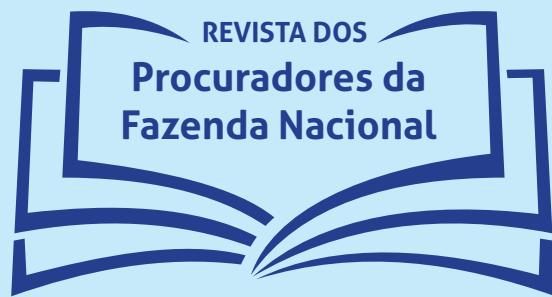
_____. *O guardião da constituição*. Geraldo de Carvalho (trad.), Luiz Moreira (coord. e superv.). Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

_____. *Legalidade e legitimidade*. Luiz Moreira (coord. e superv.), Tito Lívio Cruz Romão (trad.). Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2001.

_____. *Romanticismo político*. Ed. Carlo Galli. Milano: Giuffrè, (1924) 1981.

_____. *Teología política, cuatro ensayos sobre la soberania*. Francisco Javier Conde (trad.), Argentina: Struhart e Cia., 2005.

_____. *Teoría de la constitución*. Tradução de Francisco Ayala. Madrid: Alianza Editorial, 2001.



**CORRUPÇÃO E BENEFÍCIOS FISCAIS:
DOS INSTRUMENTOS LEGAIS À
DISPOSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PARA COBRANÇA DOS VALORES NÃO
RECOLHIDOS EM VIRTUDE DA FRUIÇÃO
DE BENEFÍCIOS FISCAIS VICIADOS POR
ATOS DE CORRUPÇÃO**

Alex Ribeiro Bernardo¹

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Tributário pela PUC-Minas. Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ.

Resumo. Trata-se de artigo desenvolvido com o objetivo de realçar a necessidade de análise dos benefícios fiscais indevidamente concedidos em razão de atos de corrupção, sobretudo nos casos em que os vícios ocorrem na formação do próprio ato normativo. A importância do tema deve-se ao fato de que a prática de atos de corrupção, cumulada com o não recolhimento dos tributos devidos, em virtude de benefícios fiscais indevidamente concedidos, acarreta sérias consequências negativas ao regular desenvolvimento social e econômico dos estados contemporâneos, enfraquecendo sobremaneira o regime democrático de direito. Para tanto, foram apresentadas soluções legais que dão suporte para que a Administração possa anular os benefícios fiscais viciados, bem como cobrar das pessoas jurídicas envolvidas os valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos. Neste sentido, apontou-se uma vasta lista de possibilidades, tendo sido consideradas principalmente as normas dispostas no Código Tributário Nacional, na Lei Anticorrupção e na Lei de Improbidade Administrativa.

Palavras-chave: Corrupção. Benefícios Fiscais. Cobrança. Instrumentos legais.

Abstract. It is an article developed with the purpose of highlighting the need to analyze the tax benefits improperly granted due to acts of corruption, especially in cases where the vices occur in the formation of the normative act itself. The importance of this theme is due to the fact that the practice of acts of corruption, combined with the non-collection of tax revenues due to improperly granted tax benefits, has serious negative consequences for the regular social and economic development of contemporary states, democratic system of law. In order to do so, legal solutions have been presented that support the Administration's ability to annul the tax benefits vitiated, as well as to collect from the legal entities involved the amounts that are no longer collected from the public coffers. In this sense, a broad list of possibilities was pointed out, mainly considering the rules set forth in the National Tax Code, the Anti-Corruption Law and the Administrative Improbability Law.

Keywords: Corruption. Tax benefits. Collection. Legal instruments.

SUMÁRIO: Introdução; 1 A evolução normativa do combate à corrupção; 2 Efeitos negativos da corrupção e da concentração de renda e capital; 3 Benefícios fiscais. Conceito e modalidades; 4 Dos instrumentos legais à disposição da Administração para cobrança dos valores não recolhidos em virtude da fruição de benefícios fiscais conhecidos por atos normativos viciados por atos de corrupção; 4.1 Atos de corrupção detectados antes da fruição por completo dos benefícios concedidos. Necessidade de anulação dos benefícios e de retomada da cobrança. Possibilidade de aplicação das regras dispostas no Código Tributário Nacional; 4.2 Atos de corrupção detectados após a fruição por completo dos benefícios fiscais indevidamente concedidos; 4.2.1 Código Tributário Nacional; 4.2.2 Lei de nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção); 4.2.3 Lei de nº 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa); 4.2.4 Código Penal c/c Código de Processo Civil; 5 Conclusão; Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

Um dos fenômenos mais debatidos atualmente no seio da sociedade brasileira é a corrupção, discussão que foi fomentada sobretudo em razão da descoberta, no curso da denominada “Operação Lava Jato”, de vários esquemas ilegais perpetrados por agentes públicos e setores da iniciativa privada, os quais teriam desviado ilicitamente bilhões de reais dos cofres públicos, culminando inclusive com a prisão de vários empresários e de figuras políticas importantes do país. Apesar de inicialmente deflagrada no ano de 2014, ainda é possível visualizar, nos dias de hoje, desdobramentos desta operação.

O estudo do fenômeno em questão, no entanto, não é recente, tendo recebido ao longo das últimas décadas tratamento de destaque tanto no cenário internacional como no âmbito interno, sendo válido registrar, neste sentido, a edição da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que veio a dispor sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, além de outras providências. É a chamada “Lei Anticorrupção”.

Ocorre que, sem desmerecer a necessária atenção que deve ser dada ao tema específico da corrupção, que geralmente é relacionada a casos de contratos superfaturados e licitações viciadas, outros desdobramentos também precisam ser analisados e enfrentados pelos estudiosos da matéria, como é o caso da possível utilização de práticas corruptivas para a obtenção de benefícios fiscais.

De acordo com estudos realizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, estima-se que, no ano de 2019, os valores dos incentivos fiscais irão ultrapassar a cifra astronômica de R\$ 306 bilhões², o que representa mais do que o dobro do déficit primário anunciado para o mesmo ano, que é de aproximadamente R\$ 139 bilhões³.

RIBEIRO (2017) chega a sustentar que o principal ralo do dinheiro público no Brasil não é a corrupção, como muitos defendem atualmente. Na verdade, ao lado da corrupção, outros fenômenos deveriam ser considerados como facilitadores de desvio de recursos públicos, incluindo-se, dentre eles, a concessão indiscriminada de benefícios fiscais⁴.

² Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>. Acesso em: 10 mar. 2019.

³ Registre-se que o valor total das desonerações vem apresentando aumento significativo com o passar dos anos: 2011 (116 bilhões), 2012 (145 bilhões), 2013 (170 bilhões), 2014 (282 bilhões), 2015 (282 bilhões), 2016 (271 bilhões), 2017 (284 bilhões), 2018 (283 bilhões) e 2019 (306 bilhões) - valores aproximados. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>. Acesso em: 11 mar. 2019.

⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A corrupção não é o Principal Ralo do Dinheiro Público*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-out-26/ricardo-lodi-corrupcao-nao-principal-ralo-dinheiro-publico>. Acesso em: 26 out. 2017. Na opinião do ilustre professor, além da corrupção, da sonegação e da concessão indiscriminada de benefícios fiscais, o principal fator de desvio de recursos públicos no Brasil seria a estrutura regressiva do nosso sistema tributário.

Apesar de não ser possível condenar a totalidade desses incentivos, eis que muitos são plenamente justificáveis, concretizando outros benefícios e valores tutelados constitucionalmente, estimulando, por exemplo, a geração de empregos e o desenvolvimento de determinadas regiões e atividades econômicas, fato é que sua concessão indiscriminada muitas vezes pode estar atrelada a práticas corruptivas.

A propósito, o Ministério Público Federal no Paraná apresentou recentemente denúncia na qual sustenta que atos de corrupção teriam sido praticados no intuito de facilitar a aprovação das Medidas Provisórias de nº 470 e 472, as quais estabeleceram benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de interesse das empresas integrantes do grupo Odebrecht⁵, contribuindo com a economia de cifra superior a R\$ 1 bilhão de reais.

Ainda envolvendo as empresas do grupo Odebrecht, assim se manifestou CARVALHO (2018) ao criticar a política de desonerações fiscais adotada pelo governo federal e ao abordar os vícios possivelmente existentes na edição da Medida Provisória nº 613 de 2013:

Tomemos o exemplo da aprovação da Medida Provisória 613, que criou um regime de desoneração fiscal para a aquisição de matérias-primas no setor químico, o chamado Regime Especial da Indústria Química (Reiq). A conversão em lei da medida provisória é um dos objetos de inquérito aberto pelo ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Edson Fachin no âmbito da operação Lava Jato. De acordo com as delações que deram origem às investigações, a aprovação da MP 613 no Congresso teria custado à Odebrecht 7 milhões de reais em propinas a parlamentares.⁶

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o MPF também investiga hipótese na qual empresas teriam pago propina a agentes públicos do alto escalão do governo estadual para que fossem concedidos benefícios fiscais a setores específicos⁷.

No entanto, além da necessidade de apuração da responsabilidade penal dos infratores, outras questões precisam ser consideradas. Na denúncia antes mencionada, relativa à suposta “compra” das Medidas Provisórias de nº 470 e 472, tratou-se apenas da responsabilidade penal das pessoas físicas envolvidas nos atos de corrupção e de lavagem de dinheiro, não tendo sido sendo abordados outros pontos altamente relevantes, como aqueles relacionados à necessidade de quantificação e de recuperação dos valores que efetivamente deixaram de ser recolhidos à União em função da edição dos aludidos atos normativos, que estabeleceram benefícios fiscais relativos ao IPI em favor das empresas integrantes do grupo Odebrecht. A despeito de

⁵ Denúncia distribuída por dependência aos autos de nº 5054008-14.2015.4.04.7000, 5043559-60.2016.4.04.7000, 5010479-08.2016.4.04.70005003682-16.2016.4.04.700 e conexos, em trâmite perante a 13ª Vara Federal de Curitiba. No caso, além da imputação dos crimes de corrupção ativa e passiva, alguns réus também foram acusados da prática de lavagem de capitais, nos termos da Lei nº 9.613/1998.

⁶ CARVALHO, Laura. *Valsa brasileira – do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 1 edição, 2018, p. 71.

⁷ Investigação deflagrada no curso da Operação “C’est fini”. As medidas cautelares correlatas foram requeridas em processo distribuído por dependência aos autos de nº 0509503-57.2016.4.02.5101, em trâmite perante a 7ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

ter sido postulada a aplicação da pena de perdimento de bens dos réus denunciados, fato é que, geralmente, são as pessoas jurídicas envolvidas que detêm capacidade econômica de suportar a cobrança dos valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos, o que reforça a necessidade de se aprofundar o estudo da matéria em questão.

Nesse contexto, qual solução pode ser adotada pela Administração se houver a comprovação de que atos de corrupção foram praticados para viabilizar a edição de ato normativo concedendo benefícios fiscais a determinado(s) contribuinte(s)? Como recuperar os valores que deveriam ter sido recolhidos aos cofres públicos caso o benefício fiscal não tivesse sido concedido indevidamente? O Código Tributário Nacional apresenta solução satisfatória? A Lei Anticorrupção ou outros diplomas legislativos podem ser invocados?

Enfim, trata-se de questão que precisa ser enfrentada pelos estudiosos e profissionais que trabalham com a matéria, visto que a prática de atos de corrupção, cumulada com o não recolhimento de valores expressivos de receitas tributárias, em virtude de benefícios fiscais indevidamente concedidos, onera não apenas o orçamento público, prejudicando a prestação de serviços públicos de interesse de toda a sociedade, mas também contribui para o enfraquecimento do regime democrático, conforme será exposto nos capítulos a seguir.

1. A EVOLUÇÃO NORMATIVA DO COMBATE À CORRUPÇÃO

A corrupção tem recebido ao longo das últimas décadas atenção especial da comunidade internacional, tendo sido elaboradas várias convenções com normas atinentes à prevenção e ao combate deste fenômeno, o que acabou influenciando a edição de normas internas pelos vários países signatários desses acordos, inclusive no Brasil. É o chamado “movimento anticorrupção”.

Neste sentido, podem ser apontados os seguintes marcos no plano internacional: Convenção Interamericana contra a Corrupção, adotada em Caracas, em 29 de março de 1996; Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, no âmbito da Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento (OCDE), finalizada em Paris, em 17 de dezembro de 1997; Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003.

Já no âmbito interno, é importante registrar os seguintes atos: Decreto Presidencial nº 3.678, de 30 de novembro de 2000, que promulgou a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, no âmbito da Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento (OCDE); Decreto Presidencial nº 4.410, de 7 de outubro de 2002,

que promulgou a Convenção Interamericana contra a Corrupção; Decreto Presidencial nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006, que promulgou a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção; edição da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que veio a dispor sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, além de outras providências (“Lei Anticorrupção”).

É necessário salientar no entanto que, antes do advento da chamada Lei Anticorrupção, já existiam no ordenamento jurídico pátrio outros diplomas que serviam de fundamento para o combate à corrupção, como o Código Penal, que prevê as figuras da corrupção passiva e ativa nos seus artigos 317 e 333, e a Lei de nº 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa), a qual dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, além de outras providências, e cuja análise será feita com maior profundidade nos próximos capítulos.

Vê-se, então, que o Brasil e a comunidade internacional têm envidado esforços no sentido de criar mecanismos mais eficientes de combate à corrupção, em razão das inúmeras consequências negativas que tal fenômeno acarreta no desenvolvimento econômico e social de qualquer Estado.

2. EFEITOS NEGATIVOS DA CORRUPÇÃO E DA CONCENTRAÇÃO DE RENDA E CAPITAL

Um aspecto que geralmente é enfatizado neste campo (consequências negativas) se refere aos custos econômicos da corrupção, ou seja, de que forma este fenômeno afeta a economia de determinado país, seja por prejudicar a regular destinação dos recursos públicos, que deixam ser aplicados em atividades de interesse de toda a sociedade, como segurança pública, saúde e educação, seja em razão do prejuízo que provoca na livre concorrência.

No entanto, além do aspecto negativo no campo econômico, que de nenhuma forma pode ser relativizado, outro ponto que merece destaque e que foi brilhantemente explorado por POWER & TAYLOR (2011)⁸ refere-se aos efeitos negativos que a corrupção sistêmica pode gerar em relação à percepção da sociedade acerca do regime democrático.

Ao abordarem o efeito da corrupção na percepção dos brasileiros acerca dos atores políticos, assim se manifestaram os aludidos autores:

⁸ POWER, Timothy J. et al. *Corruption and Democracy in Brazil – The Struggle for Accountability*. Indiana: University of Notre Dame, 2011, pp. 1-3.

Almost by definition, the costs of corruption cannot be measured. But recent estimates suggest that corruption in Brazil may eat up somewhere between 1.35% of GDP (FIESP 2006) and 5% of GDP (Época 2008). Whatever their true scale, the costs are high enough that international organizations have called for new measures to fight corruption (e.g. OECD 2007), and organized domestic initiatives against corruption have become increasingly widespread (e.g., AMB 2007; Instituto Ethos 2006). But the economic costs are perhaps the least important aspect of corruption's effects: polls, for example, suggest that there has been a steady decline in trust in political actors over the past decade and a half. In the run-up to the impeachment of former president Fernando Collor de Mello in 1992, confidence in politicians stood at 31% and confidence in parties stood at 26%. Driven at least in part by recurring scandals, the corresponding figures by late 2005 were only 8% and 9% (Opinião Pública 2006).

Como se vê, a descoberta em larga escala de esquemas de corrupção no setor público acaba fazendo com que os indivíduos percam gradativamente a confiança em relação aos atores políticos e representantes eleitos pela sociedade. Essa crise do regime democrático, por sua vez, além de afastar o cidadão dos debates políticos, ainda abre espaço para o surgimento de ideias e de lideranças políticas que não tenham qualquer apreço pela democracia.

Sob outra ótica, também é possível vislumbrar ameaça ao regime democrático se for considerado que os atos de corrupção, acompanhados do não recolhimento de receitas tributárias, como se dá no caso de fruição de benefícios fiscais indevidamente concedidos, acabam auxiliando no aumento injustificado da concentração de renda e capital de determinados grupos da sociedade, que acabam influenciando desproporcionalmente o processo político, fazendo com que seus interesses privados se sobreponham aos interesses do resto da coletividade, em um círculo vicioso difícil de ser quebrado.

Acerca do tema, REPETTI (2008) apresenta casos e dados empíricos que comprovam a influência que determinados grupos de alta renda podem exercer, de forma desproporcional, no governo e em suas comunidades, sendo válida a transcrição do trecho a seguir, o qual retrata o poder de influência das contribuições de campanha nos resultados eleitorais dos EUA⁹:

Campaign contributions influence election results. Studies have shown the major impact that campaign financing has on the outcome of U.S. Senate elections, gubernatorial contests, and state legislative elections. For example, in elections for open Senate seats, the financial resources and relative experience of the candidates are the most important determinants of the outcome. Moreover, campaign expenditures of challengers are the most important factor affecting the incumbent senator's reelection chances. In state legislature elections, candidate spending is the "overwhelming" indicator of success where the primary elections are not preceded or followed by a convention.

⁹ REPETTI, James R. *Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity*. Boston College Law School, 2008, pp. 1155-1156.

Por todo o exposto, demonstra-se que a prática de atos de corrupção cumulada com o não recolhimento de receitas tributárias, por conta de benefícios fiscais viciados, oferece graves riscos ao desenvolvimento sadio e democrático de qualquer sociedade, razão pela qual os órgãos responsáveis devem se conscientizar acerca da importância e da necessidade de combate, com rigor, dos vícios aqui apontados.

3. BENEFÍCIOS FISCAIS. CONCEITO E MODALIDADES

Não há unanimidade na doutrina acerca de um conceito determinado que caracterize os benefícios fiscais, sendo possível afirmar que se trata de um dos mais confusos e polêmicos temas em matéria de direito tributário.

Existe ainda certa divergência na utilização das expressões “benefícios fiscais” e “incentivos fiscais”, sendo que a legislação também não oferece um critério exaustivo para distinguir e conceituar tais fenômenos.

Na Constituição Federal de 1988, é possível encontrar referências aos termos “incentivos” e “benefícios fiscais” em várias passagens, conforme se infere, por exemplo, das regras dispostas no parágrafo 2º do art. 43¹⁰ e no inciso I do art. 151¹¹, não sendo possível precisar se o legislador constituinte pretendeu utilizar tais expressões para designar fenômenos idênticos ou distintos.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, apenas faz referência ao termo “benefício” no §1º do art. 14¹², enquanto que a regra disposta no caput do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)¹³ trata dos “incentivos” e dos “benefícios” sem apresentar maiores contornos acerca do efetivo significado de tais fenômenos.

Como o escopo do presente artigo não é o de aprofundar o conceito, a natureza e/ou possíveis distinções entre tais fenômenos, mas sim de analisar os efeitos nocivos da corrupção no contexto da concessão de tais favores, será adotado o entendimento

10 “§ 2º. Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I – igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custo e preços de responsabilidade do Poder Público; II – juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

11 Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país;

(...)”

12 “§ 1º. Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no parágrafo 1 do artigo 9, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”.

13 “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)”

de que os benefícios fiscais¹⁴ são medidas excepcionais que implicam na redução ou exoneração, direta ou indireta, da carga tributária, e que geralmente são utilizadas como instrumentos de políticas extrafiscais que visam a concretizar outros objetivos e valores tutelados constitucionalmente, de natureza econômica e social. Assim, o ordenamento autoriza excepcionalmente que o ente tributante renuncie a determinadas receitas tributárias para que uma finalidade extrafiscal específica seja concretizada.

Tais benefícios devem ser concedidos, em regra, por meio de lei específica, conforme determina a regra disposta no § 6º do art. 150 da Constituição Federal¹⁵, cuja redação fora dada pela Emenda Constitucional nº 03/93.

Conforme entendimento AMARO (1998), o objetivo visado com essa disposição é evitar que certas isenções ou figuras análogas sejam aprovadas no bojo de atos normativos que tratem de outras matérias, o que poderia aumentar o risco de o Legislativo aprovar tais benefícios sem lhes dedicar atenção específica.¹⁶

As regras dispostas no § 6º do art. 150 da Constituição Federal e no § 1º do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), apesar de não estabelecerem uma definição legal, apresentam uma lista exemplificativa de modalidades de benefícios fiscais, como a remissão, anistia, isenção, subsídio, crédito presumido, redução de alíquota, modificação da base de cálculo e diferimentos:

§ 1ºA renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Para os fins do presente trabalho, a análise irá se restringir às hipóteses de remissão, anistia e modalidades de diferimento (moratória e parcelamento)¹⁷.

A remissão, regulada pelo art. 172 do Código Tributário Nacional¹⁸ e classificada como uma das formas de extinção do crédito tributário, é um perdão, concedido através de lei, que dispensa o sujeito passivo do pagamento total ou parcial do crédito tributário¹⁹. Na hipótese de remissão parcial, o perdão abarcará apenas

14 Expressão que também servirá para abarcar os incentivos fiscais.

15 “§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual, ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, parágrafo 2, XII, g”.

16 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 113.

17 Apesar de o presente artigo focar na análise de determinados benefícios fiscais, nada impede que as conclusões aqui adotadas sejam utilizadas em relação às demais modalidades, guardadas as respectivas peculiaridades.

18 “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

– à situação econômica do sujeito passivo;

– ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante”.

19 CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 695.

alguns dos elementos do crédito tributário, atingindo, assim, o valor principal do débito, os juros ou a multa.

A anistia, por sua vez, é regulada pelos artigos 180 e seguintes do CTN, sendo ainda classificada como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Pode ser -definida como perdão da infração tributária praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária²⁰.

Apesar de semelhantes, as figuras da remissão e da anistia não se confundem, eis que a primeira se aplica a créditos já constituídos, podendo abarcar o valor principal da dívida, juros e multa, enquanto que a anistia abarca apenas a infração cometida pelo contribuinte, mas ainda não descoberta pelo Fisco. CARNEIRO (2011) assim se manifestou acerca da diferença entre esses dois institutos²¹:

O caput do art. 172 prevê que a remissão também poderá ser parcial e, nesses casos, abrangerá apenas alguns dos elementos do débito, que poderá ser somente o tributo, a correção monetária, os juros ou a multa. Nesse sentido, temos que a remissão não alcança apenas os tributos, mas também as multas, daí se confundir com a anistia. A diferença entre ambas é que na remissão parcial, ou seja, em relação à multa, a penalidade já foi lançada pelo Fisco, caso contrário será anistia, que é uma modalidade de exclusão do crédito. A remissão, na verdade, pode abranger crédito como um todo, ou apenas a penalidade já aplicada. Já a anistia implica no perdão da infração cometida e ainda não descoberta, isto é, ainda não punida com a sanção pecuniária.

Já as hipóteses de diferimento, representadas pelos institutos da moratória e do parcelamento, permitem que os contribuintes possam postergar o recolhimento do tributo devido para momento posterior ao que havia sido estabelecido pela regra geral de incidência.

A moratória é regulada pelos artigos 152 e seguintes do CTN, podendo ser concedida de forma geral ou individualmente, enquanto que o parcelamento, regulado pelo artigo 155-A, permite que o contribuinte promova a quitação do seu passivo tributário mediante o recolhimento dos valores devidos em parcelas, desde que atendidos os requisitos e condições estabelecidos na legislação de regência.

Há quem entenda que o parcelamento seria uma espécie de moratória (“moratória parcelada”)²², enquanto que existem autores sustentando que o parcelamento constitui modalidade autônoma de diferimento²³.

Talvez a principal diferença entre esses dois institutos é que, na moratória, o contribuinte pode obter não só o parcelamento, mas também a prorrogação do prazo

20 CARNEIRO, op. Cit., p. 721.

21 CARNEIRO, op. cit., p. 696. Registre-se que o entendimento aqui deduzido não é unânime na doutrina. Luciano Amaro, por exemplo, entende que a anistia *tanto é aplicável às infrações cujas sanções pecuniárias já tenham sido descritas num auto de infração como àquelas que ainda não foram apuradas pelo Fisco, e assim também àquelas às quais a lei comina sanções não pecuniárias* (AMARO, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 457).

22 Seguem este entendimento Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro.

23 Neste sentido, Ricardo Alexandre, Cláudio Carneiro e Eduardo Sabbag.

para pagamento, não sendo exigíveis, ainda, juros e multa. Já no parcelamento, salvo disposição de lei em contrário, são exigíveis juros e multa²⁴.

A escolha na delimitação de tais institutos deve-se ao fato de que se tem observado, ao menos no âmbito federal, profusão indiscriminada na edição de programas especiais de refinanciamento fiscal, popularmente conhecidos como REFIS²⁵.

Em tais programas, é possível verificar que o legislador se vale da concessão dos benefícios fiscais antes arrolados em um mesmo ato normativo, eis que determina a remissão (perdão) de dívidas, autorizando ainda o pagamento parcelado, com redução generosa de juros e de multa, cujos percentuais variam de acordo com a modalidade escolhida pelo devedor.

A título ilustrativo, veja-se a disposição das regras dispostas no programa de refinanciamento fiscal instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as quais interessam ao presente estudo:

Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial

– PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

(...)

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do

24 CARNEIRO, op. cit., p. 676.

25 A sigla em questão foi utilizada inicialmente com o advento da Lei nº 9.964/2000, que instituiu o Programa de Regularização Fiscal no âmbito federal – REFIS. Posteriormente, tal expressão continuou sendo usada por advogados e contribuintes para designar outros programas de parcelamento instituídos no âmbito federal, como se deu com a Lei nº 11.941/2009, chamada de “REFIS da Crise”, ainda que a lei instituidora não tenha formalmente utilizado tal denominação.

Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

- pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
- parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
- parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
- parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou
- parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

(...)

Art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

A própria Medida Provisória nº 470, antes noticiada como tendo sido editada de forma viciada para favorecer os interesses privados de um grupo econômico específico, mediante a prática de atos de corrupção, conforme fatos narrados na denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal, é um exemplo do que fora anteriormente afirmado, visto que tal diploma permite a quitação de forma diferida da dívida e ainda estabelece redução generosa de juros e multa, conforme se infere da regra disposta no art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados - NT.

§ 1º Os débitos de que trata o caput deste artigo poderão ser pagos ou parcelados

em até doze prestações mensais com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal.

§ 2o As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento ou parcelamento nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes aos débitos, inclusive multas e juros, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido próprios, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação desta Medida Provisória, devidamente declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3o Na hipótese do § 2o deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de vinte e cinco por cento e nove por cento, respectivamente.

§ 4o A opção pela extinção do crédito tributário na forma deste artigo não exclui a possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009.

A justificativa normalmente apresentada para a edição de tais programas especiais de refinanciamento consiste no oferecimento de oportunidade, especialmente em momentos de crise, de regularização do passivo tributário das empresas, a fim de que estas possam obter certidão de regularidade fiscal, peça fundamental para o exercício da atividade empresarial, auxiliando, assim, na retomada do crescimento econômico e na queda do nível geral de desemprego. Outro fundamento invocado refere-se ao efeito positivo no tocante à arrecadação²⁶.

No entanto, o que fazer quando restar comprovado que tais benefícios fiscais tenham sido concedidos em razão de ato normativo viciado por práticas de corrupção, concretizando não uma finalidade extrafiscal, mas beneficiando interesses exclusivamente privados de um determinado grupo de contribuintes?

Tais questões serão desenvolvidas nos capítulos a seguir.

4. DOS INSTRUMENTOS LEGAIS À DISPOSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PARA COBRANÇA DOS VALORES NÃO RECOLHIDOS EM VIRTUDE DA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS POR ATOS NORMATIVOS VICIADOS POR ATOS DE CORRUPÇÃO

Conforme antes noticiado, tem sido frequente a edição de programas especiais de refinanciamento fiscal no âmbito federal, nos quais são concedidos benefícios fiscais aos contribuintes que venham a optar pela quitação de suas dívidas nos termos estabelecidos na legislação de regência.

²⁶ Tal fundamento é fortemente criticado pelos órgãos da Administração Tributária, eis que, na prática, apesar de haver um aumento momentâneo de receitas, observa-se que a edição indiscriminada de tais programas especiais de refinanciamento tem gerado, na verdade, efeitos perversos no campo da arrecadação, pois acabam estimulando a inadimplência dos contribuintes, que deixam de regularizar suas dívidas na espera do próximo parcelamento a ser instituído.

Mas o que fazer se um desses atos normativos tiver sido elaborado de forma viciada, em razão de atos de corrupção, ou seja, se tiver sido instituído apenas com o fim de favorecer interesses privados de determinado grupo de contribuintes, que se valeram do pagamento de vantagens indevidas a agentes públicos como forma de obtenção de benefícios fiscais²⁷?

Nesse contexto, é preciso distinguir, desde logo, duas situações de fato que podem ocorrer, eis que as soluções a serem adotadas não serão necessariamente as mesmas. Primeiramente, pode ocorrer que os atos de corrupção que viciaram a edição do ato normativo tenham sido detectados pela Administração antes mesmo de os contribuintes corruptores terem se favorecido por completo dos benefícios fiscais. Seria o caso, por exemplo, de descoberta dos atos de corrupção após a adesão do contribuinte ao programa de refinanciamento, mas antes da efetiva quitação da dívida. Já a outra situação vislumbrável consiste na revelação dos atos de corrupção apenas após a fruição por completo dos benefícios concedidos e quitação formal da dívida.

4.1. Atos de corrupção detectados antes da fruição por completo dos benefícios concedidos. Necessidade de anulação dos benefícios e de retomada da cobrança. Possibilidade de aplicação das regras dispostas no Código Tributário Nacional

No caso de descoberta dos atos de corrupção antes da fruição por completo dos benefícios concedidos, é possível encontrar solução para o tratamento da matéria no próprio Código Tributário Nacional.

Isto porque este diploma legislativo dispõe que os benefícios fiscais não aproveitam aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele, não se exigindo maiores digressões acerca do enquadramento dos atos de corrupção nestas situações.

Assim dispõe a regra disposta no parágrafo único do art. 154 do CTN, ao tratar da moratória:

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, 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.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

²⁷ Ainda que indiretamente tais atos possam beneficiar contribuintes que não tenham qualquer relação com os atos de corrupção praticados. Aqui, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade do ato normativo, seus efeitos deverão ser observados em relação aos demais contribuintes que não tenham participado das práticas corruptivas.

CARVALHO (2000) fez o seguinte comentário acerca desta regra²⁸:

O parágrafo único desse preceito veda o aproveitamento da moratória, nos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceira pessoa em benefício daquele. A proibição é categórica e corresponde a um valor moral que o sistema prestigia. Não impedir a concessão, em comportamentos dolosos que visassem a obtê-la, significaria um tratamento paritário aos postulantes de boa fé, estimulando a prática de condutas ilícitas.

Já MACHADO (2007) sustenta que, uma vez “*provado o vício, é como se não houvesse sido concedido o favor*”²⁹.

Trata-se, portanto, de dispositivo que visa a desprestigiar atos que não tenham sido praticados de boa fé, vedando-se que benefícios possam ser usufruídos por contribuintes que tenham se utilizado de atos dolosos, fraudulentos ou simulados, o que abarca, obviamente, atos de corrupção³⁰.

Tal sistemática também se aplica aos casos de parcelamento, conforme regra disposta no § 2º do art. 155-A, *in verbis*:

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Registre-se que tais regras não definem o momento em que deve ser praticado o ato doloso, fraudulento ou simulado para que não haja o aproveitamento da moratória ou do parcelamento. Ou seja, não há distinção se os atos de corrupção foram praticados ainda na formação do ato normativo ou apenas em momento posterior, na etapa em que os contribuintes necessitam comprovar o regular cumprimento dos requisitos e condições exigidos para fruição dos benefícios³¹. Na verdade, vislumbra-se maior carga de reprovabilidade quando os ilícitos são praticados ainda na etapa de formação do ato normativo, eis que, além de atentarem contra a Administração, também maculam o processo legislativo inerente à aprovação da matéria, com grave violação ao regime democrático de direito.

O Código Tributário Nacional, além de dispor genericamente acerca da impossibilidade de aproveitamento da moratória ou parcelamento nas situações em que os contribuintes tenham agido com dolo, fraude ou simulação, prevê especificamente que não há direito adquirido na hipótese de moratória concedida em caráter individual, se comprovado que o contribuinte não satisfazia ou deixara de satisfazer as condições, ou não cumprira ou tenha deixado de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora, conforme se infere da regra disposta no art. 155, *in verbis*:

28 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2000, p. 437.

29 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 211.

30 A Lei n 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, também possui disposição que obriga o contribuinte a agir com boa-fé em suas relações com a Administração, conforme regra disposta no inciso II do art. 4º.

31 O que pode ocorrer, por exemplo, na hipótese de o contribuinte, na etapa de adesão ao programa de parcelamento, cometer atos fraudulentos para ludibriar o Fisco acerca do regular cumprimento dos requisitos exigidos para fruição do benefício.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado 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:

- com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
- sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Registre-se que tal comando também se aplica às hipóteses de remissão e anistia, conforme se infere das regras dispostas no parágrafo único do art. 172 e parágrafo único do art. 182, respectivamente:

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

(...)

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Apesar de o CTN mencionar que a concessão do benefício deve ser “revogada” de ofício, trata-se, na verdade, de hipótese de anulação do ato, evidenciando impropriedade terminológica no dispositivo, conforme sustentando por MACHADO (2007)³²:

A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, diz o art. 155 do CTN, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor. Há no dispositivo evidente impropriedade terminológica. Pode, e deve, a Administração Pública anular seus próprios atos quando verifique terem sido praticados com infração à lei. Se a concessão da moratória se deu com alguma infração à lei, é caso de anulamento do ato.

Com o anulamento da moratória torna-se o respectivo crédito tributário exigível. É então cobrado com os respectivos juros de mora. E com a penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste.

Apesar de os manuais de direito tributário não aprofundarem quais casos concretos seriam abarcados pela regra em questão, quando o fazem, limitam-se a vislumbrar apenas situações em que os contribuintes tenham agido indevidamente no momento da obtenção do benefício, ao tentarem comprovar, perante a autoridade administrativa, o regular cumprimento dos requisitos e condições

32 MACHADO, op. cit., p. 211.

previstos na legislação de regência. ALEXANDRE (2018) apresenta a seguinte situação hipotética, na qual o contribuinte teria agido dolosamente no sentido de ludibriar o Fisco acerca do regular cumprimento do requisito exigido por uma lei concessiva de moratória de tributos federais para produtores rurais que tivessem imóveis localizados no polígono das secas³³:

Suponha-se que o contribuinte “B”, também proprietário de um imóvel rural localizado em Itabuna/BA, sabendo que não foi beneficiado pela lei, falsifique uma certidão do cartório, para que nela passe a constar a informação de que seu imóvel está localizado em Jequié/BA, Município localizado no polígono das secas. A autoridade fiscal analisa e defere o requerimento. Percebida a fraude, o benefício também será “revogado”, mas o contribuinte será punido, e o tempo decorrente entre a concessão e a “revogação” da moratória não será levado em consideração para o efeito de prescrição.

Nada impede, contudo, que tais regras sejam interpretadas para que também sejam abarcadas hipóteses nas quais os contribuintes tenham agido de forma fraudulenta ainda na formação do próprio ato normativo, visto que representam atos com maior carga de reprovabilidade, conforme antes asseverado, prestigiando-se, assim, os princípios constitucionais da moralidade administrativa e da isonomia, dentre outros.

Valendo-se da hipótese concreta apresentada na parte introdutória, em que denúncia fora oferecida com base no fato de que propinas foram pagas a agentes públicos para aprovação das Medidas Provisórias nº 470 e 472, caso não seja aceito o resultado interpretativo antes mencionado, chega-se à esdrúxula conclusão de que os benefícios das empresas envolvidas não podem ser anulados pela Administração pelo simples fato de os atos de corrupção terem sido praticados apenas no momento da formação do ato normativo, não sendo esta, obviamente, a *mens legis* das normas aqui examinadas.

Neste sentido, é válido trazer à baila entendimento esposado por GUASTINI (2013) que, ao abordar os tipos de interpretação, assim se manifestou acerca da interpretação extensiva, sob o argumento “*a fortiori*”, plenamente aplicável à hipótese em tela:

El argumento *a fortiori* se presenta, a grandes rasgos, de la siguiente forma: la disposición D (“Si F1, entonces G”) vincula la consecuencia jurídica G al supuesto de hecho F1; pero dado que el supuesto de hecho F2 merece, *com mayor razón*, la misma consecuencia jurídica, entonces la disposición D debe ser entendida em el sentido de que la consecuencia G se aplica también al supuesto de hecho F2.³⁴

Como se vê, não há como se fazer uma mera interpretação literal dos dispositivos antes mencionados, sob pena de serem excluídos do seu campo de aplicação casos

33 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. Salvador: Jus Podivm, 2018, pg. 493.

34 GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 2013, p. 222.

que possuem maior carga de reprovabilidade e que, com maior razão, devem servir de fundamento para anulação dos benefícios indevidamente concedidos.

Desta forma, é possível concluir que, uma vez identificados atos de corrupção na formação do ato normativo, a Administração poderá e deverá anular os benefícios concedidos aos contribuintes que tenham agido fraudulentamente³⁵, nos termos das regras antes descritas e com apoio nas Súmulas 346³⁶ e 473³⁷ do Supremo Tribunal Federal, retomando a cobrança do crédito tributário ainda não quitado³⁸, com aplicação das penalidades cabíveis e mediante prévia notificação do sujeito passivo, em respeito ao contraditório e à ampla defesa³⁹.

4.2. Atos de corrupção detectados após a fruição por completo dos benefícios fiscais indevidamente concedidos

Outra situação que pode vir a ocorrer no caso em concreto refere-se à descoberta dos atos de corrupção na formação do ato normativo apenas em momento posterior à total fruição dos benefícios e quitação da dívida correlata. Tomando como base o caso concreto vislumbrado no presente feito (“compra” da MP 470), seria, por exemplo, a hipótese de descoberta das práticas corruptivas após o regular pagamento das doze prestações da dívida consolidada e efetiva extinção do débito.

Nesta situação, parece que há mais de uma alternativa a ser considerada. Veja-se.

4.2.1 Código Tributário Nacional

Primeiramente, poder ser adotada a solução já apontada no capítulo anterior, anulando-se os benefícios, nos termos das regras antes dispostas e Súmulas 346 e 473 do STF, e recalculando-se a dívida como se tais benefícios nunca tivessem sido concedidos, isto porque, conforme já asseverado, os contribuintes não possuem direito adquirido na hipótese de terem procedido com dolo, fraude ou simulação, situações que abarcam, evidentemente, atos de corrupção. No exemplo antes citado, bastaria à Administração recalcular o valor total da dívida sem as reduções legais e retomar a cobrança do saldo remanescente que deveria ter sido pago caso não tivessem sido

35 No que se refere aos demais contribuintes que não tenham participado das práticas corruptivas, os benefícios não poderão ser anulados, ao menos até que haja eventual declaração de inconstitucionalidade do ato normativo.

36 Súmula 346, STF. A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

37 Súmula 473, STF. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

38 No caso, eventuais recolhimentos já efetuados pela empresa corruptora devem ser considerados para quantificação do saldo devido.

39 Acerca do procedimento a ser adotado, podem ser aplicadas as regras dispostas na Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo fiscal. Ressalva-se, no entanto, a hipótese na qual o ato de corrupção já tenha sido comprovado judicialmente, por meio de decisão transitada em julgado, caso em que não será necessário reabrir o contraditório na esfera administrativa, eis que as garantias constitucionais relativas ao devido processo legal já foram observadas no âmbito judicial.

concedidos os benefícios fiscais⁴⁰. Essa parece ser a alternativa mais plausível e eficaz a ser adotada pelos próprios órgãos da Administração Tributária.

No entanto, outras soluções podem ser encontradas no ordenamento jurídico pátrio, que também respaldam a cobrança dos valores nas hipóteses apontadas.

4.2.2. Lei de nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção)

No caso, a Lei Anticorrupção pode servir de fundamento para que a Administração venha a efetuar a cobrança dos valores não recolhidos em razão de benefícios fiscais indevidamente concedidos.

O Brasil editou a Lei nº 12.846/2013 em virtude das pressões internas e dos compromissos assumidos no âmbito internacional para a implementação de medidas eficazes de combate à corrupção, conforme já asseverado no tópico referente à evolução normativa do combate a este fenômeno. Tal diploma trata da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, além de outras providências. Vale aqui registrar que o ato normativo em questão trata apenas da responsabilidade administrativa e civil das pessoas jurídicas de direito privado, não abarcando, assim, sanções de cunho penal⁴¹. Saliente-se, ainda, que a lei em questão admite a cumulação das penalidades nela previstas com aquelas decorrentes de atos de improbidade administrativa, previstas na Lei nº 8.429/1992, bem como de atos ilícitos abarcados pela Lei nº 8.666/1993.

Pois bem. O artigo 5º da lei em questão assim define os atos considerados lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira:

Art. 5o. Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1o, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a licitações e contratos:

40 Aqui, também deve ser observado o contraditório e a ampla defesa, cabendo a aplicação das regras dispostas na Lei nº 9.478/1999.

41 Na seara penal, os atos de corrupção praticados pelas pessoas naturais continuam sob o regime de responsabilização previsto no Código Penal de 1940 (corrupção ativa: art. 333; corrupção passiva: art. 317).

- a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;
 - b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;
 - c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;
 - d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;
 - e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;
 - f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou
 - g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;
- V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

Como se vê, o ato de corrupção praticado com o objetivo de obter benefícios fiscais pode ser enquadrado como o ato lesivo previsto no inciso I, se for efetivamente comprovado que determinada pessoa jurídica, por meio de seus dirigentes, tenha prometido, oferecido ou dado, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada, no intuito de se valer das vantagens de determinado benefício fiscal⁴².

Já o artigo 6º assim dispõe acerca das sanções administrativas a serem aplicadas às pessoas jurídicas de direito privado que tenham praticado os atos lesivos nela previstos:

Art. 6º Na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções:

I - multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e

II - publicação extraordinária da decisão condenatória.

§ 1º As sanções serão aplicadas fundamentadamente, isolada ou cumulativamente, de acordo com as peculiaridades do caso concreto e com a gravidade e natureza das infrações.

⁴² Aqui, é importante registrar a existência de entendimento em sentido diverso, que preconiza o deslocamento do caso para a Lei de Improbidade Administrativa caso fique comprovado que a promessa, ou o oferecimento ou a dação forem efetivamente aceitos pelo agente público.

§ 2º A aplicação das sanções previstas neste artigo será precedida da manifestação jurídica elaborada pela Advocacia Pública ou pelo órgão de assistência jurídica, ou equivalente, do ente público.

§ 3º A aplicação das sanções previstas neste artigo não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado.

§ 4º Na hipótese do inciso I do caput, caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

§ 5º A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma de extrato de sentença, a expensas da pessoa jurídica, em meios de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional, bem como por meio de afixação de edital, pelo prazo mínimo de 30 (trinta) dias, no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, de modo visível ao público, e no sítio eletrônico na rede mundial de computadores.

Nos termos da regra disposta no inciso I do art. 6º, caberá multa, no valor de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos.

Caso não seja possível a utilização do critério do valor do faturamento, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

Registre-se, no entanto, que a multa nunca será inferior à vantagem auferida pelo corruptor, quando for possível sua estimativa.

Esse é o mesmo entendimento de CHAVES & FÉRES (2018)⁴³, *in verbis*:

Registra-se, portanto que, a despeito de referido dispositivo apontar para um valor mínimo e máximo da penalidade pecuniária, com base no faturamento bruto, se o proveito econômico obtido com o ato corruptor suplantar tal limite, a multa administrativa deverá alcançar montante equivalente ao referido proveito.

Desta forma, no caso específico do tema abordado no presente estudo, uma vez comprovado que o ato lesivo tenha relação com a obtenção de determinado benefício fiscal, a multa aplicada deverá levar em consideração a vantagem que a pessoa jurídica tenha auferido em razão da fruição indevida deste benefício⁴⁴.

Infere-se que tal sanção poderá ser aplicada na própria via administrativa, desde que observadas as regras procedimentais previstas nos artigos 8º a 15⁴⁵, admitindo-se

43 CHAVES, Natália Cristina et al. *Responsabilidade Administrativa de Pessoas Jurídicas na Lei Anticorrupção: sanções e critérios de fixação*. In: FÉRES, Marcelo Andrade; CHAVES, Natália Cristina [Orgs.]. *Sistema Anticorrupção e Empresa*. Belo Horizonte: D' Plácido, 2018. p. 230.

44 Uma vez quantificado o valor destinado à reparação da Fazenda Pública, nada impede que o valor da multa seja agravado em razão da consideração das situações arroladas no art. 7º.

45 Aplicam-se ainda o Decreto 8.420/2015, que regulamenta a lei em questão, bem como, subsidiariamente, as regras relativas ao processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. (Lei nº 9.784/1999).

que os entes públicos, por meio de seus órgãos de representação judicial, requeiram medidas judiciais necessárias para a investigação e o processamento das infrações, inclusive de busca e apreensão. Uma vez concluído o processo administrativo e não havendo pagamento, o crédito apurado será inscrito em dívida ativa da fazenda pública e posteriormente cobrado na via judicial, nos termos das regras previstas na Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal).

É necessário registrar ainda que, mesmo na hipótese de celebração de acordo de leniência entre a Administração Pública e as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos de corrupção, não se afasta a necessidade de reparação integral dos danos causados ao erário, os quais, no caso em tela, guardam relação com os valores que deixaram de ser recolhidos em razão da fruição indevida dos benefícios fiscais concedidos. Neste sentido é a regra disposta no § 3º do art. 16, *in verbis*:

§ 3º O acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado.

4.2.3. Lei de nº 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa).

Outra possibilidade seria a aplicação da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, a qual dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, além de outras providências. É o diploma legal que disciplina os casos de improbidade administrativa.

Registre-se que há dispositivos específicos tipificando como atos de improbidade administrativa a concessão indevida de benefícios fiscais, conforme se infere das regras dispostas no inciso VII do art. 10 e caput do art. 10-A⁴⁶, *in verbis*:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

(...)

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o **caput** e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Por outro lado, apesar de dispor precipuamente acerca das sanções cabíveis aos agentes públicos que tenham praticado atos de improbidade, a lei em questão também permite a responsabilização das pessoas jurídicas que tenham se beneficiado do ilícito, em razão do estabelecido no art. 3º, *in verbis*:

⁴⁶ Aqui, trata-se de benefício fiscal específico do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Art. 3º As disposições desta lei são aplicáveis, no que couber, àquele que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma direta ou indireta.

Esse também é o entendimento perfilhado por JUNIOR & ROSA (2014)⁴⁷:

Estão sujeitos à incidência da Lei nº 8.249/1992 pessoas físicas e jurídicas, agentes públicos ou não. O art. 2º fornece amplo conceito de agente público abrangendo todo aquele que exerce lato sensu função pública em cargo, função (strictu sensu) ou empenho público e mandato mediante eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo. Portanto, abrange agentes políticos (vitalícios ou eletivos), servidores e empregados públicos, agentes honoríficos, contratados temporários etc.

Por sua vez, o art. 3º estende a responsabilidade por improbidade administrativa àqueles que não sendo agentes públicos sejam partícipes ou coautores do ato por indução ou concurso ou, ainda, dele sejam beneficiários diretos ou indiretos. A tais pessoas, físicas ou jurídicas, serão aplicáveis as sanções legais que não sejam privativas de agentes públicos.

Assim como a Lei Anticorrupção, a Lei de Improbidade Administrativa também prevê a necessidade de ressarcimento integral do dano causado ao erário, o que, no caso estudado, seria o ressarcimento dos valores que deixaram de ser pagos em razão da fruição dos benefícios fiscais indevidamente concedidos, com a recomposição do patrimônio público lesado, conforme autorizam as regras dispostas nos artigos 5º e 12, *in verbis*:

4.2.4. Código Penal c/c Código de Processo Civil.

Poderia ser invocada ainda a possibilidade de execução de eventual sentença penal condenatória, passada em julgado, pelo ente federativo lesado, conforme autorizam as regras presentes no inciso I do art. 91 do Código Penal⁴⁸ e inciso VI do art. 515 do Código de Processo Civil⁴⁹.

No caso, se uma sentença penal condenatória vier a condenar pessoas naturais pela prática de atos de corrupção relacionados com a concessão indevida de determinado benefício fiscal, o ente federativo lesado, na qualidade de vítima, pode pleitear judicialmente uma reparação dos danos causados pelo crime, eis que se trata de um dos efeitos da sentença penal condenatória, nos termos da regra disposta no inciso I do art. 91 do Código Penal. Para tanto, bastaria promover a execução deste título judicial em seu favor, conforme autoriza o inciso VI do art.

47 JUNIOR, Wallace Paiva Martins (Co-autor). *Estudo Comparativo entre as Leis nº 8.429/1992 e 12.846/2013*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 302-303.

48 “Art. 91. São efeitos da condenação:
I – tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime”.

49 “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste título:
(...)

VI – a sentença penal condenatória transitada em julgado”.

515 do Código de Processo Civil.

No entanto, há um inconveniente na adoção desta solução, eis que a obrigação de reparar os danos fica limitada às pessoas naturais que tenham sido condenadas pelas práticas corruptivas, não abarcando, assim, as pessoas jurídicas envolvidas, que geralmente são as que possuem capacidade econômica de suportar o pagamento de valores de grande monta, o que revela possível ausência de efetividade na utilização deste procedimento.

5. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, verifica-se que o intuito do presente artigo, sem pretender esgotar o assunto, é o de despertar a atenção dos estudiosos da matéria e dos órgãos da Administração acerca da necessidade de serem empreendidos maiores esforços no controle e combate às práticas corruptivas no âmbito da concessão de benefícios fiscais, sobretudo como forma de preservação e fortalecimento do regime democrático de direito, tendo sido apresentados os instrumentos legais disponíveis que fundamentam a anulação e cobrança dos valores que deixaram de ser recolhidos por conta dos ilícitos praticados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. Salvador: Jus Podivm, 2018. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Laura. *Valsa brasileira – do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 1 edição, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2000.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CHAVES, Natália Cristina et al. *Responsabilidade Administrativa de Pessoas Jurídicas na Lei Anticorrupção: sanções e critérios de fixação*. In: FÉRIES, Marcelo Andrade; CHAVES, Natália Cristina [Orgs.]. *Sistema Anticorrupção e Empresa*. Belo Horizonte: D' Plácido, 2018.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – estudios de teoria y metateoria del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 2013.

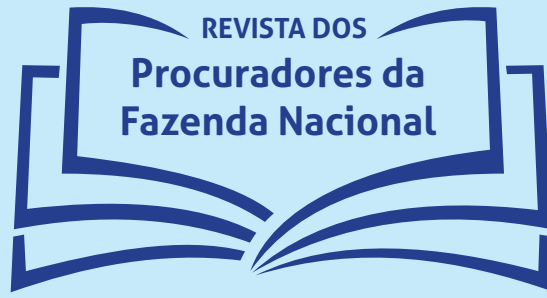
JUNIOR, Wallace Paiva Martins (Co-autor). *Estudo Comparativo entre as Leis nº 8.429/1992 e 12.846/2013*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2007.

POWER, Timothy J. et al. *Corruption and Democracy in Brazil – The Struggle for Accountability*. Indiana: University of Notre Dame, 2011.

REPETTI, James R. *Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity*. Boston College Law School, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A corrupção não é o Principal Ralo do Dinheiro Público*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-out-26/ricardo-lodi-corrupcao-nao-principal-ralo-dinheiro-publico>. Acesso em: 26 out. 2017.



TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E *TAX COMPLIANCE* COMO MECANISMOS DE COMBATE À CORRUPÇÃO

*Aline Della Vittoria*¹

¹ Procuradora da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Civil pela Universidade Cândido Mendes – UCAM. Especialista em Direito Tributário pela PUC – Minas. Mestranda em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ.

Resumo. A ambivalência e insegurança gerados pela sociedade de risco mundial implica afirmar que os perigos deixaram de ser um assunto de direito interno de cada país, os quais são incapazes de combater referidos perigos sozinhos. A globalização dos riscos e a insuficiência da atividade legislativa diante da complexidade de determinados temas impõe a necessidade de reconfiguração da relação entre instituições estatais e sociedade, bem como a busca por novos princípios como o da transparência, visando a minimizar os efeitos nocivos instaurados pela sociedade de perigo. É notória a existência de um crescente movimento internacional de cooperação entre as diversas jurisdições, com vista a decretar fim à opacidade financeira que leva à erosão da base tributária e permite o acobertamento de diversos ilícitos praticados nos países de origem. Dentro desse contexto, a troca de informações entre as autoridades fiscais das diversas jurisdições, aliada a uma maior integração e cooperação entre as próprias instituições pátrias de fiscalização e controle, bem como ao fomento de práticas de *tax compliance* pelas corporações, desempenha um forte papel coadjuvante no combate e desestímulo à prática da corrupção, na medida em que permite aferir o destino e montantes dos recursos ocultados pelos agentes corruptos, expondo-os às diversas consequências legais decorrentes dos atos ilícitos perpetrados em desfavor de toda a sociedade.

Abstract. The ambivalence and insecurity generated by the world risk society implies that the dangers are no longer a matter for the domestic law of each country, which are incapable of fighting such dangers alone. The globalization of risks and the insufficiency of legislative activity in the face of the complexity of certain issues impose the need to reconfigure the relationship between state institutions and society, as well as the search for new principles such as transparency, with a view to minimizing the harmful effects created by society of danger. There is a growing international cooperation movement between the various jurisdictions with a view to ending the financial opacity that leads to the erosion of the tax base and allowing the cover-up of various illicit practices in the countries of origin. In this context, the exchange of information between the tax authorities of the various jurisdictions, together with a greater integration and cooperation between the country's own supervisory and control institutions, as well as the promotion of tax compliance practices by corporations, plays a strong supporting role in combating and discouraging corruption, insofar as it allows us to determine the fate and amounts of resources concealed by corrupt agents, exposing them to the various legal consequences resulting from unlawful acts perpetrated against the whole of society.

Palavras-chave: Tributário. Internacional. Transparência. Cooperação. Corrupção.

Keywords: Taxation. International. Transparency. Cooperation. Corruption.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Novas demandas da sociedade de risco: da busca pelo princípio da transparência. 3. Necessidade de flexibilização do conceito de soberania externa diante da realidade de uma sociedade globalizada. 4. Opacidade financeira e a problemática dos paraísos fiscais. 5. Movimento anticorrupção e transparência fiscal internacional. 6. Rede nacional de integração e cooperação como medida anticorrupção. 7. *Tax compliance* como mecanismo de combate à corrupção. 8. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

O fenômeno da corrupção certamente não é recente² e sua ocorrência não pode ser justificada com base em quaisquer critérios objetivos, razão pela qual esse é um tema que envolve grande complexidade. Alguns atribuem suas causas a eventos relacionados a fatores históricos, culturais, institucionais, sociais e políticos, porém é unanimidade que tal prática afeta o desenvolvimento de qualquer país no mundo, além de causar danos severos à economia e acarretar a desconfiança nas instituições.

Diante de tal conjuntura, tem tomado vulto, nas últimas décadas, um movimento global anticorrupção, com a participação de diversas organizações internacionais e de diversos países que, havendo aderido a tratados específicos sobre o tema, têm concentrado seus esforços na busca de soluções transnacionais para o combate à corrupção.

Como resposta aos compromissos internacionais firmados junto à Organização das Nações Unidas - ONU, Organização dos Estados Americanos - OEA e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, foi editada, no Brasil, a Lei nº 12.846, de 01 de agosto de 2013, denominada de “Lei Anticorrupção ou “Lei da Empresa Limpa”, que trata da responsabilização objetiva, administrativa e civil, de sociedades empresárias pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

Ainda no âmbito nacional, foi recém-aprovada a Lei nº 13.726, de 08 de outubro de 2018, que visa a desburocratizar e racionalizar os procedimentos administrativos dos Poderes da União, dos Estados e do Distrito Federal, externando sinais de preocupação do legislador no que se refere à adoção de medidas anticorrupção.

Ao lado desse paulatino sistema de combate à corrupção exsurge um outro movimento global, voltado à coordenação internacional visando à transparência fiscal, troca de informações tributárias entre os diversos países e à redução dos índices de evasão fiscal. Já é uma realidade a coexistência do movimento em prol da transparência fiscal e aquele destinado a criar medidas anticorrupção, sendo salutar que ambos andem juntos e atuem como copartícipes na luta contra o enriquecimento ilícito de agentes corruptos.

Nossa sociedade tem vivenciado, ao longo das últimas décadas, diversos escândalos de corrupção, sem que se tenha informação, em muitos casos, do destino do produto dos ilícitos praticados no Brasil – os quais são remetidos a contas sediadas em *tax havens* no exterior que não têm se comprometido perante a comunidade internacional em proceder à troca de informações fiscais.

2 Vito Tanzi registra que a corrupção é uma atividade humana que remonta a milhares de anos. Inicialmente, a corrupção não era sequer considerada indesejável ou ilegítima, e algumas sociedades chegavam a ser tolerantes com sua prática. Em Roma, quando um moderno sistema legal começou a ser desenhado, a corrupção passou a ser vista como uma atividade indesejável e ilegítima, sendo que Dante chegou a retratar pessoas corruptas, em suas obras de arte, nos níveis mais profundos e dolorosos do inferno, cf. TANZI, Vito. *Corruption, Complexity and Tax Evasion*. Sydney: Atax, 2017, p. 145.

O resultado de tal opacidade financeira é desastroso do ponto de vista social e econômico, uma vez que além de tornar a sociedade refém de práticas inescrupulosas que geram a desconfiança em todo o sistema político, além de prejuízos financeiros inexoráveis a toda uma nação – decorrência da irrecuperabilidade do patrimônio desviado –, acarreta a erosão da base fiscal do país em que cometido o ilícito, comprometendo a própria noção de justiça tributária.

O objetivo deste trabalho é demonstrar que, além das medidas adotadas no âmbito dos tratados internacionais específicos do combate à corrupção, tal qual o *compliance* – que serve como fomento à participação do setor privado no gerenciamento de riscos e fraudes que envolvem a Administração Pública – também a troca de informações fiscais pelas autoridades das diversas jurisdições constitui importante mecanismo anticorrupção, e sua prática deve ser priorizada e fomentada em escala global.

2. NOVAS DEMANDAS DA SOCIEDADE DE RISCO: DA BUSCA PELA TRANSPARÊNCIA

Um conceito a ser discutido na pós-modernidade é o da sociedade de risco, termo preconizado pelo sociólogo alemão BECK em sua obra *Risikogesellschaft* (1986) e que pode ser traduzida como aquela em que os aspectos negativos ou riscos (sociais, políticos, econômicos e individuais) superam os aspectos positivos e, sobretudo, escapam do controle das instituições sociais.

A sociedade de riscos se caracteriza, em suma, pela insegurança, ambivalência, pela procura de novos princípios e pela reconfiguração da relação entre as atribuições das instituições do Estado e da sociedade, o que impõe desafios tanto ao legislador quanto ao intérprete das normas jurídicas.

Como destaca ROCHA (2015): “A sociedade de risco traz consigo riscos que transcendem a individualidade das pessoas e até mesmo as comunidades locais, países e regiões com o que se pode chamar de globalização dos riscos (...) Na sociedade de risco, todavia, os riscos coletivos transcendem a competência controladora do legislador, ao mesmo tempo em que inviabilizam a socialização de seus custos por todos os indivíduos mediante contrato de seguro.”³

A sociedade de riscos se caracteriza pela insegurança, ambivalência, pela procura de novos princípios e pela reconfiguração da relação entre as atribuições das instituições do Estado e da sociedade, o que impõe desafios tanto ao legislador quanto ao intérprete das normas jurídicas.

Com efeito, a insuficiência da atividade legislativa diante da complexidade de determinados problemas implica necessariamente a busca de novos princípios,

³ ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 21/22.

tais como os da transparência, proporcionalidade, responsabilidade, tolerância e ponderação.⁴

Interessa-nos, especialmente, o princípio da transparência, tanto em sua vertente pública (sob o ponto de vista da transparência da atividade estatal) quanto da privada (que envolve práticas do contribuinte). Segundo o escólio de Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência “sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, da abertura e da simplicidade”.⁵

A adoção do princípio da transparência busca, pois, minimizar os efeitos negativos da instauração da sociedade de risco, superando-se a insegurança e tornando hialino e translúcido o que antes era impenetrável e revestido de obscuridade. Segundo ROCHA (2015), “a transparência fiscal tem ocupado um espaço cada vez maior no Direito Tributário, em particular no Direito Internacional Tributário, assumindo um papel especialmente destacado no campo onde atualmente trava-se batalha contra os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados”.⁶

Um dos efeitos colaterais da globalização é o de que a tributação doméstica de cada país deixou de ser um assunto de interesse meramente nacional, passando a assumir considerável relevância no âmbito global.

Pessoas físicas e jurídicas, com vista a maximizar seus lucros ou ocultar recursos decorrentes de atividades ilícitas cometidas em seus países de origem, passaram a transferir valores e investimentos para as *low tax jurisdictions* (jurisdições com baixa tributação) ou *preferential tax regimes* (jurisdições com regime fiscal privilegiado), geralmente pequenos países ou ilhas localizadas no Pacífico Sul ou Caribe. Nessa toada, os anos 1980 foram marcados por uma grande fuga de capitais para tais jurisdições, usualmente denominadas de “paraísos fiscais” (*tax havens*).

O fato é que a globalização, ao mesmo tempo em que gera oportunidades para o crescimento da riqueza mundial, resulta em maiores riscos, razão pela qual a transparência fiscal e a cooperação entre os países são imprescindíveis para que se assegure que contribuintes dotados de alto poder financeiro não possuam um “porto seguro” para esconder suas rendas e seu patrimônio, fazendo o pagamento do *quantum* devido no local correto.⁷

4 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 179.

5 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, pp. 243 e 244.

6 ROCHA, Sergio André. *Op. Cit.*, p. 25.

7 OECD. *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose*. Paris: OECD, 2010. P. 2. Disponível em: <http://oecd.org/newsroom/44431965.pdf>. Acesso em: 18/07/2018.

3. NECESSIDADE DE FLEXIBILIZAÇÃO DO CONCEITO DE SOBERANIA EXTERNA DIANTE DA REALIDADE DE UMA SOCIEDADE GLOBALIZADA

A soberania apresenta, na ordem interna e externa, significados diferentes. Na ordem interna, a soberania equivale ao poder exercido pelo Estado sobre os indivíduos dentro de seu próprio território, enquanto a soberania externa diz respeito à inexistência de subordinação ou de dependência nas relações recíprocas entre os Estados, os quais se submetem apenas ao seu próprio regramento jurídico e vontade.

O conceito de soberania externa é complexo e a evolução constante da sociedade não permite que se adote a sua concepção original, caracterizada por ser um poder absoluto e supremo, regulador da coexistência entre as unidades políticas soberanas.

Nos dias atuais, em que a globalização leva a uma integração econômica e social e a um intercâmbio cada vez maiores entre os diversos Estados, não se pode cogitar em um conceito absoluto de soberania. Nesse sentido, GEVORGYAN (2001) atenta para existência de duas teorias que tratam da flexibilização do conceito de soberania externa em face das normas de direito internacional⁸:

The limitation of state sovereignty, as noted in the literature, occurs as a result of the development of international law and international organizations, which, in their turn, is the cause of the development of states' cooperation.

In theoretical works on international law and to this day the question of limiting state sovereignty under international law remains quite controversial. On this issue, there are two main doctrinal points of view. The supporters of one of them (D. Levin, A. N. Talalayev, Yu. M. Kolosov, H. M. Velyaminov and others) believe that international law, any international agreement limits the sovereignty of the state. Professor A. N. Talalayev notes in this regard that “[a]ny agreement is some limitation of the sovereignty of states, but this does not contradict the essence of the agreement, if only based on the principles of voluntariness, reciprocity and sovereign equality (emphasized by us - K. G.) and does not go beyond certain limits behind which begins the violation of sovereignty.” Even you can find a statement which tells that states' voluntary limitation of their sovereignty is one of its manifestations.

The supporters of another point of view (V. A. Vasilenko, I. I. Lukashuk, V. S. Shevtsov) deny the possibility of limiting state sovereignty under international law, international-legal norms.

VASCONCELOS (2010) expõe a necessidade de se proceder a uma relativização do conceito de soberania externa diante dos desafios gerados pela globalização e consequente transnacionalização das relações humanas⁹:

⁸ GEVORGYAN, Karen. *Concept of State Sovereignty: Modern Attitudes*. Disponível em http://ysu.am/files/Karen_Gevorgyan.pdf. Acesso em 06/10/2018.

⁹ VASCONCELOS, Raphael. *Estado e Direito Internacional: Unidade e Fragmentação*. Maceió: RMDUFAL, 2010, pp. 83/84. Disponível em <http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/viewFile/275/225>. Acesso em 06/10/2018.

O mundo se torna dia após dia menor, as relações humanas são hoje transnacionais, multiconectadas, produto direto da técnica, das máquinas, do apreço à razão e à tecnologia.

O direito e a sociologia se ocupam cada vez mais da relação entre o local e o global, entre o geral e o específico, o universal e o relativo, o uniforme e o multicultural. Alguns se posicionam firmemente em defesa da sobreposição do geral ao local, outros defendem a diversidade acusando defeitos na uniformização, mas tanto em um quanto no outro grupo existem aqueles que claramente tentam refinar o discurso e harmonizar aquilo que aparentemente surge como antagonico e inconciliável.

As relações entre os sujeitos de direito internacional passaram, nesse contexto, gradualmente da coexistência westfaliana à cooperação. Em meio a tal evolução, o clássico conceito de soberania relativizou-se e toda a técnica jurídica do direito das gentes passou a exigir novas sistematizações. Inserido nessa redefinição do paradigma soberano, o debate acerca da relação entre o geral e o específico repercutiu em toda a estruturação teórica do direito internacional e traduz-se hoje, principalmente, nas discussões acerca de seu caráter unitário ou fragmentado à luz, principalmente, da análise da relação dos Estados com os novos sujeitos multilaterais de direito internacional.

Muito embora ainda exista certa controvérsia na doutrina quanto à possibilidade de limitação da soberania externa diante das normas de direito internacional, entendemos que a flexibilização da soberania é irremissível na medida em que crescem o número de organizações internacionais e em que se avoluma a ratificação dos Estados a diversos tratados, notadamente àqueles que visam ao implemento de propósitos cooperativos.

LEFREVE (2016) destaca que “No âmbito de sua soberania, cada país é livre para cobrar quaisquer tributos que ele desejar. Enquanto houver desarmonia entre os sistemas de tributação dos países, sempre haverá oportunidades internacionais para planejamento tributário e evasão fiscal”.¹⁰

Certamente, cada país é livre para determinar, no âmbito de sua soberania interna, quais as espécies e montantes de tributos que irá cobrar. Todavia, enquanto houver incongruência e desarmonia entre os sistemas tributários dos diversos países e, especialmente quando os recursos sobre os quais incide a tributação tiverem origem internacional, há que se relativizar o conceito de soberania externa, já que a falta de informação ou de cooperação poderá violar a soberania do Estado que sofreu os efeitos gerados pela ausência do recurso, relativização essa que é ainda mais justificada quando se trata da fuga de um recurso cuja origem se deu pelo desvio de verbas públicas.

¹⁰ LEFREVE, Tyler A. *Justice in Taxation*, in *Vermont Law Review*, 2016, pp. 795/796 (tradução livre). Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2792393. Acesso em 01/10/2018.

4. OPACIDADE FINANCEIRA E A PROBLEMÁTICA DOS PARAÍSOIS FISCAIS

Paraísos fiscais ou *tax havens* são Estados nacionais ou regiões autônomas que possuem uma legislação favorável ao refúgio de capitais estrangeiros, já que criam mecanismos de eliminação ou minimização do encargo tributário, com o estabelecimento de políticas de concessão tributária destinadas a atrair mais investimentos e atividades empresariais.

De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, a Receita Federal do Brasil considera paraísos fiscais os Estados que não tributam a renda ou que a tributam com alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. Referido ato normativo elenca, atualmente, 62 países ou jurisdições com regimes de tributação favorecida, tais como Mônaco, Hong Kong, Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Americanas; Ilhas Virgens Britânicas, Panamá, Belize, Brunei, Irlanda, Aruba, Hong Kong, Gibraltar, Ilha de Man, Bahamas, Curaçao, Maldivas e Liechtenstein.

Devido às baixas alíquotas tributárias, garantia de proteção do sigilo bancário e mecanismos frágeis de supervisão e de regulamentação financeira, corporações transnacionais abrem subsidiárias em paraísos fiscais a fim de efetuar planejamento tributário e desenhar estratégias de investimento em diferentes países.

Da mesma maneira, pessoas físicas e empresas não internacionalizadas instituem subsidiárias ou *trusts* em paraísos fiscais para fugir do pagamento de imposto ou para proceder à lavagem de capitais, ocultando recursos não declarados nos países de origem, tenham estes sido obtidos de forma lícita ou ilícita.

Atenta ao crescimento de tais movimentações financeiras para contas em *tax havens*, a comunidade internacional passou a elaborar diversos estudos nas décadas de 1970 e 1980, com vista a introduzir propostas para a intensificação das trocas de informações fiscais entre os Estados, evitando-se, com isso, o planejamento tributário agressivo de escala internacional.

A partir dos anos 1990 a OCDE desenvolve um relatório identificando as práticas, efeitos danosos e possíveis medidas para desestimular o uso de paraísos fiscais. O relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*¹¹, editado em 1998 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) aponta que a existência de paraísos fiscais ou de regimes fiscais privilegiados que possuam alíquotas efetivas significativamente abaixo das alíquotas praticadas em outros países, têm o potencial de causar diversos danos, tais como: i) propiciar distorções

11 Disponível em http://www.uniset.ca/microstates/oced_44430243.pdf. Acesso em 18/07/2018.

financeiras; ii) minar a integridade e justiça dos sistemas tributários; iii) desencorajar o *compliance* pelos contribuintes; iv) não propiciar a relação desejável entre receitas tributárias e gastos públicos; v) causar indesejáveis mudanças de parte da carga tributária para bases fiscais menos móveis, como folhas de salários e consumo; e vi) incrementar os custos administrativos e encargos de *compliance* sobre as autoridades fiscais e contribuintes.

No ano de 2000, a mesma Comissão da OCDE, por meio do Relatório “Para uma cooperação fiscal global” definiu mecanismos para integrar as práticas dos países membros, aprofundando o diálogo com os países que se apresentam cooperativos na eliminação de práticas fiscais prejudiciais.

Também tendo como foco o propósito de evitar a evasão e a elisão fiscal, o Relatório da OCDE “*Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*”, datado de 19 de janeiro de 2010, propõe a promoção da cooperação entre os órgãos da Receita Federal de dezenas de jurisdições, bem como o desenvolvimento de boas práticas de administração tributária visando a promover a transparência fiscal internacional e a troca de informações.

Com efeito, são inúmeros os efeitos nocivos decorrentes da falta de transparência fiscal no âmbito internacional: a oferta de vantagens tributárias propiciada pelos paraísos fiscais gera distorções no campo da concorrência e também entre a própria distribuição de receitas entre países, com inegável favorecimento de um cenário de desigualdade.

A ausência de informações no campo fiscal permite, ainda, que as pessoas beneficiadas por tais vantagens deixem de pagar os tributos decorrentes das atividades ilicitamente praticadas, o que os encoraja à prática e repetição dos mesmos atos de sonegação fiscal, levando à erosão da base tributária do país de origem e, conseqüentemente, ao agravamento dos problemas econômicos e sociais.

Outro efeito da opacidade financeira é o efeito gerado no campo concorrencial, já que a concessão de auxílios e benefícios fiscais é admissível desde que necessária à atração de investimentos a determinadas regiões, não havendo de implicar uma manipulação no comércio internacional.

A existência de regimes fiscais privilegiados, aliada à falta de transparência fiscal traz à tona a figura do *free rider*, que consiste no indivíduo ou sociedade empresária que usufrui da infraestrutura de determinado país, mas se vale de paraísos fiscais e de regimes fiscais privilegiados para evitar, a todo custo, o pagamento de tributos naquele mesmo país.

Os malefícios à economia dos países e as distorções sociais geradas pela ocultação de receitas em paraísos fiscais foi bem observada por GALLE (2009) em artigo intitulado “Hidden Taxes”:

Probably the central question for hidden taxes is whether they might enable government to raise revenue without also distorting the economy. If so, I argue, they have the potential to radically refashion the architecture of redistributive government. But, as also show, whether that is true turns on the cognitive mechanisms that might permit taxes to go unnoticed. For example, if hidden taxes are caused not by rational ignorance but by cognitive shortcomings, then it is likely that the burden of a hidden tax will be borne disproportionately by poorer taxpayers, and vice-versa.¹²

Essa nova preocupação mundial em combater os malefícios gerados pela concorrência fiscal prejudicial levou diversos países a aderirem a convenções sobre a tributação da renda e do capital, as quais, não raro, seguem ao menos em parte o disposto no artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE.¹³

O art. 26 da Convenção Modelo da OCDE prevê, em seu bojo, a possibilidade de troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados Contratantes, os quais se obrigam a fornecer informações fiscais, tendo por base as normas e limitações previstas no direito interno. Esse dispositivo, que vem sendo reproduzido em convenções bilaterais para evitar a bitributação, visa a facilitar a cooperação entre os países signatários dos referidos instrumentos.

Ainda, o art. 27 da mesma Convenção também prevê a possibilidade de troca de informações, com o propósito de promover assistência na cobrança de tributos, alargando a assistência mútua para incluir residentes e não residentes. Note-se que referido dispositivo teve inspiração na Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Brasil em 2016.

Em consonância com esse movimento internacional em prol da perspicuidade fiscal, foi criado, também no âmbito da OCDE, o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para fins tributários, com o propósito de enfrentar os riscos à conformidade tributária gerados pelos paraísos fiscais, buscando implementar padrões de transparência e de troca de informações na área tributária. Uma das principais preocupações do Fórum é evitar que as normas referentes a tributos sejam descumpridas ou que pessoas e empresas se beneficiem de lacunas para cometer atos ilícitos. Periodicamente são relatados aos países do G-20 os resultados do trabalho de referido Fórum, consistente na promoção de padrões internacionais de transparência e troca de informações para fins fiscais, com foco nos chamados planejamentos tributários abusivos ou agressivos.

A intensificação do uso da transparência fiscal como meio de se combater o planejamento tributário abusivo e a subsistência de paraísos fiscais demonstra uma real necessidade de repatriação dos recursos enviados ao exterior, já que a

12 GALLE, Brian. *Hidden Taxes*. Georgetown: Georgetown Law Library, 2009, p. 59. Disponível em <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2840&context=facpub>. Acesso em 01/10/2018.

13 Disponível em [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf). Acesso em: 18 de julho de 2018.

maioria dos países ocidentais se organizou como Estados Fiscais, o que vale dizer que sua receita advém do produto da arrecadação tributária. ZUCMAN (2014) revela que sem a evasão fiscal maciça possibilitada pelo sigilo bancário, a dívida pública da França não atingiria 94% do PIB, mas sim 70%¹⁴, o que sucede dizer que a existência de paraísos fiscais possui relação direta com a falta de recursos públicos e agravamento dos problemas econômicos e sociais nos países onde se produziu o lucro.

Como ainda pontua o referido autor, para alguns a existência do capitalismo sem paraíso fiscal seria uma utopia: os ricos e poderosos do mundo tendem a remeter recursos a países que prometem menos tributos e regras que seus vizinhos. Já para outros, a determinação dos governos de diversos países e da própria OCDE levarão à derrocada dos paraísos fiscais, já que, à procura de obtenção de novas receitas após a crise financeira, todos prometem abandonar o sigilo bancário em busca da prestação de contas pelas multinacionais.¹⁵ A pesquisa de ZUCMAN (2014) informa que os paraísos fiscais jamais deram tão bons resultados como atualmente, bem como que, embora alguns paraísos fiscais tenham firmado compromissos perante a comunidade internacional, estes são demasiadamente fluidos e permitem a impunidade quase total para os defraudadores, o que leva ao seguinte questionamento: ainda vale a pena investir na luta pelo combate aos paraísos fiscais?

A resposta deve ser positiva, na medida em que os custos do combate aos paraísos fiscais devem ser comparados aos prejuízos do atual *status quo*, os quais são exorbitantes não apenas em relação ao valor que é deixado de ser recolhido aos cofres públicos em razão da evasão de divisas, mas também no que se refere aos recursos ilicitamente obtidos no país de origem – muitas vezes oriundos da prática de atos de corrupção - e que devem ser, portanto, restituídos ao Erário.

Fato é que, ainda nos dias atuais, a existência de regimes fiscais privilegiados permite a crescente evasão fiscal e o surgimento de diversas distorções no campo concorrencial e até mesmo a ocultação de produtos decorrentes da prática de atos ilícitos no país de origem. A opacidade financeira gera enormes prejuízos aos países onde produzida a renda – seja pela ausência de pagamento de impostos, seja pela fuga de recursos obtidos mediante atos ilícitos e altamente lesivos ao patrimônio público. A sofisticação de meios utilizados pelos agentes corruptos para evadir recursos ao exterior – a exemplo do esquema do “dólar-cabo” revelado nas Operações Eficiência e *Unfair Play* - aumenta a relevância e insistência no debate acerca dos atuais instrumentos disponíveis de transparência fiscal internacional, assim como sobre a prática de *tax compliance* enquanto mecanismos de combate às atividades ilícitas e à corrupção.

14 ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações: Inquérito sobre os Paraísos Fiscais*. Lisboa: Círculo de Leitores, 2014, p. 16.

15 ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações: Inquérito sobre os Paraísos Fiscais*. Lisboa: Círculo de Leitores, 2014, pp. 07/08.

5. MOVIMENTO ANTICORRUPÇÃO E TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

Ao lado dessa tendência de se promover a cooperação com o objetivo de permitir uma maior transparência das movimentações financeiras transfronteiriças, granjeia forças um crescente movimento de inúmeras organizações internacionais – tais como a *Transparency International* - TI, a Organização das Nações Unidas - ONU, o Banco Mundial e a própria OCDE - em torno de iniciativas que promovem medidas anticorrupção, formando o que já foi denominado por MICHAEL (2009) de “indústria anticorrupção”.¹⁶

A respeito do crescimento de um movimento global anticorrupção que envolve o esforço de diversas organizações internacionais e de governos para a implantação de políticas que previnam atos de corrupção, vale transcrever o registro de HOUGH (2013)¹⁷:

The exponential rise in the number of organisations attempting to measure corruption has gone hand-in-hand with a much increased profile for what Bryane Michael describes as the ‘anti-corruption industry’, Ed Brown and Jonathan Cloke deride as the ‘international crusade against corruption’ and what Steve Sampson simply calls ‘anti-corruptionism’. Whatever one thinks of the merits of the enterprise, incorporating measures to tackle corruption certainly became a fundamental part of the aid and development strategies of many international organisations, think-tanks and indeed governments departments. Undoubtedly, anti-corruption rhetoric and policy has long since become evident in thinking on ethics, governance, socio-economic policy, public administration and a role range of other areas. Being encouraged to fight corruption is now so self-evidently a ‘good thing’ that is incorporated either directly or indirectly into virtually all national and international public policy discourse.

Non-governmental organisations (NGOs) such as TI have done an impressive job of raising awareness but the international policy environment has been shaped mainly by international finance organisations such as the World Bank and the IMF, as well as the United Nations (UN), Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), the Council of Europe (CoE), the European Union (EU) and last but not least the United States.

Certamente, a corrupção não é um fenômeno que ocorre de forma isolada no Brasil e tampouco consiste em característica exclusiva da cultura brasileira. Trata-se de problema que está alçado à escala mundial, tendo sido intensificado com o recrudescimento das relações internacionais e o avanço da globalização.

Existe uma demanda geral das nações em prol de uma maior perspicuidade nas relações jurídicas, prevenindo-se o cometimento de ilícitos e comportamentos

¹⁶ MICHAEL, Byane. *The Evolution of the Anti-Corruption Industry in the Third Wave of Anti-Corruption: work Proceedings from the Konstanz Anti-Corruption Conference (2009)*. Disponível em https://works.bepress.com/bryane_michael/50/. Acesso em 30/09/2018.

¹⁷ HOUGH, Dan. *Corruption, Anti-Corruption and Governance*. New York: Palgrave Macmillan, 2013, p. 20.

obscuros movidos por interesses egoísticos, priorizando-se, em escala global, a transparência e o combate à existência de jurisdições que viabilizem o planejamento tributário agressivo e até mesmo o acobertamento de atividades ilícitas.

Com efeito, a transparência fiscal e a adoção de medidas uniformes de boas práticas de administração tributária pelas jurisdições signatárias dos tratados supracitados podem influenciar, de forma negativa, o comportamento dos agentes corruptos que adotam a prática de remeter o produto de sua atividade ilícita para os denominados *tax havens*, mantendo-se incólumes à persecução criminal e à incidência de tributos advindos da atividade ilícita (*non olet*).

As atividades ilícitas e corruptas perpetradas pelos detentores de poder, aliadas aos instrumentos de planejamento tributário abusivo e utilização de paraísos fiscais produz reflexos inexoravelmente perniciosos sobre a economia do país, além de gerar iniquidades e desigualdades sociais, com destaque para a majoração da carga tributária aos setores menos favorecidos da sociedade. Nesse aspecto, defende-se que há potencial violação à soberania externa do país ao qual a informação é recusada, na medida em que há a contraposição de dois interesses a serem ponderados: de um lado, o interesse público nacional do Estado de origem e, de outro, o direito do particular de ter suas informações privadas protegidas, à luz da legislação do país estrangeiro.

Os efeitos perniciosos da corrupção e a priorização ao seu combate foram ressaltados na Cartilha da Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, editada pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle:

É certo que a corrupção existe desde a formação das primeiras civilizações e que hoje ela é uma realidade tanto nos países desenvolvidos como naqueles em desenvolvimento. A corrupção é uma prática antidemocrática que acarreta o descrédito nas instituições públicas e o enfraquecimento dos valores morais.

A partir da década de 1990, desenvolveu-se na comunidade internacional o consenso de que o avanço da corrupção contribui para o aumento da pobreza, além de causar impacto negativo nas relações comerciais. Com a priorização do combate à corrupção na agenda internacional e com a certeza de que as sociedades justas e democráticas não podem desenvolver-se com o avanço dessa prática, diversos acordos multilaterais passaram a ser celebrados. Assim, governantes de todo o mundo se mobilizaram no intuito de desenvolver instrumentos internacionais que abrangessem a prevenção, a criminalização, a cooperação internacional e a recuperação de ativos.¹⁸

Dessa forma, não há como se aceitar que a privacidade das remessas de recursos ao exterior seja questão afeta unicamente à soberania do Estado em que depositados tais recursos. Em verdade, trata-se de questão afeta à soberania

¹⁸ “Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção”- Cartilha publicada pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle – 2016. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/assuntos/articulacao-internacional/convencao-da-onu/arquivos/cartilha-onu-2016.pdf>. Acesso em 28 de setembro de 2018.

do próprio Estado de origem, já que a falta daquele recurso, além de causar um enfraquecimento da economia local e inegável prática de concorrência desleal no mercado internacional, gerará a erosão da base tributária e o recrudescimento das desigualdades sociais daquele país, tratando-se de matéria de interesse de toda uma nação.

NABAIS (2005) alerta para os riscos produzidos pela deslealdade na concorrência fiscal prejudicial diante do atual quadro de integração e globalização econômica, sob o fundamento de que se deve respeitar a função redistributiva dos tributos, restando claro que a concessão de auxílios irrestritos acaba por impor alto ônus aos Estados que “preocupados com a atracção do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável, nomeadamente para a manutenção de um estado social ainda que emagrecido”.¹⁹

O aumento das atividades corporativas globais e o intercâmbio comercial cada vez intenso entre as diversas nações torna a cobrança de tributos mais dificultosa, por propiciar oportunidades para a evasão de tributos relacionados à própria prática do ato de corrupção. TANZI (2017) dá a exata dimensão de tal problemática, alertando para o fato de que os governos não podem ignorar o impacto que os sistemas tributários de alguns países têm sobre os de outros:

By facilitating increasing multicountry and global economic activities of corporations and HNWI's, globalisation has made tax collection more difficult than it previously had been. It has created new opportunities for tax evasion, for tax-related corruption, and for opportunities for some countries to take advantage of the existing global tax arrangements. In today's world, multinational corporations and HNWI's operating globally must deal with, and can try to exploit, tax evasion opportunities that global economic operations offer. Governments can no longer ignore the impact that the tax systems of other countries can have on their own countries.²⁰

Na seara da adoção de medidas anticorrupção, o Brasil vem ampliando e fortalecendo sua relação com outras jurisdições com o específico propósito de promover a prevenção e o combate às práticas corruptas, havendo ratificado três Tratados Internacionais que regem a matéria: a Convenção Sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais (OCDE), a Convenção Interamericana contra a Corrupção (OEA) e a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, celebrada na cidade de Mérida, México. É inegável o avanço que a ratificação de tais Tratados gerou no combate à corrupção no Brasil; exemplo disso é o fato de que a Convenção de Mérida tem sido bastante invocada no âmbito das ações penais intentadas pelo Ministério Público Federal dentro da Operação Lava-Jato, possibilitando a quebra de sigilo bancário de contas mantidas no exterior por diversos investigados.

19 NABAIS, José Casalta. *A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas*. In: Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 204/205.

20 TANZI, Vito. *Corruption, Complexity and Tax Evasion*. Sydney: Atax, 2017, p. 157.

O combate à corrupção também tem sido paulatinamente discutido em fóruns como o Pacto Global, mediante a reunião de governos, empresas, universidades e ONGs com a finalidade de propor contramedidas à corrupção sistêmica, com destaque à necessidade de implantação e efetivo cumprimento de políticas de integridade por grandes empresas.

A primeira constatação que se pode extrair do atual panorama é que a sociedade global não mais pode conviver com o cenário da opacidade financeira, em que poucos privilegiados, detentores da maior parte da riqueza global, ocultam suas fortunas em jurisdições com regime de tributação favorecida que se acham no direito de estabelecer atividades bancárias escusas, colaborando para a erosão das receitas fiscais de outros países e colaborando para o aumento da desigualdade social e enfraquecimento das economias locais.

Por outro lado, também se pode depreender que a corrupção sistêmica, além de acarretar o enfraquecimento das democracias locais, tem se valido da mesma falta de transparência financeira ainda proporcionada por algumas jurisdições, para resguardar os proventos dos seus ilícitos, burlando a aplicação das leis nacionais.

Os destinos dos recursos proveniente de atividades de agentes corruptos em seus países de origem certamente têm por destino jurisdições que asseguram a “privacidade” e total “sigilo” das informações bancárias de sua clientela, de modo que se não houver um tratado que possibilite a troca de informações entre as autoridades – não apenas em sede de processos criminais, mas também com relação a procedimentos fiscais -, o produto da atividade ilícita pode permanecer oculto indefinidamente, consistindo em evidente estímulo à prática da corrupção – já que, nesses casos, “o crime compensa”.

Muito dificilmente as jurisdições que atraem investimentos polpudos em razão do oferecimento de diversos privilégios fiscais abrirão, espontaneamente, mão de sua soberania para fornecer dados de seus clientes a pedido de outras jurisdições, daí porque é premente a discussão acerca do movimento global em prol da maior transparência fiscal, bem como dos esforços da OCDE para que os diversos países adiram aos tratados que possibilitam a troca de informações.

É certo que existe um movimento internacional anticorrupção que, havendo dado azo à celebração dos diversos tratados no âmbito do Direito Penal, possibilitou a obtenção de diversos dados de investigados no exterior, servindo de prova robusta para a condenação criminal de agentes corruptos. Porém, o que se pretende demonstrar é que não somente os tratados que tratam especificamente de medidas anticorrupção, mas também aqueles que promovem a troca de informações fiscais entre Estados estrangeiros podem servir como fortes aliados ao combate à corrupção.

Pois bem, alinhado a esse crescente movimento internacional que tem como propósito o combate à opacidade financeira e à possibilidade de ocultação de recursos advindos de atividades ilícitas – incluindo corrupção – praticadas em território nacional, o Brasil integra o Fórum Global sobre transparência e troca de informações em matéria tributária, além de ter passado a figurar, em 2010, na “lista branca” da OCDE, o que significa que ele integra o grupo de países que implementam, da forma correta, os padrões estipulados por esse organismo.

O esboço da Convenção Modelo da OCDE de 1963 já previa a troca de informações em matéria tributária. É verdade que o impulso inicial para a inserção de um dispositivo prevendo a troca de informações entre as diversas jurisdições surgiu da preocupação – dada a maior integração da economia global - em evitar a dupla tributação das grandes corporações, bem como da necessidade de ajudar os governos locais a evitar a evasão fiscal. Embora em 1963 já houvesse um esboço completo do Modelo de Convenção da OCDE, somente em 1977 foi publicada a Convenção Modelo sobre Dupla Tributação, a qual inspirou a celebração de mais de três mil tratados sobre tributação ao redor do mundo.²¹

Em julho de 2018 entrou em vigor a MLI – *Multilateral Convention to Implement Tax Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* - destinada a implementar medidas preconizadas pelo Comitê de Assuntos Fiscais da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para prevenir a erosão das bases fiscais e o deslocamento artificial de lucros. O principal objetivo de indigitada Convenção Multilateral é o de permitir uma atualização padronizada, na maior extensão possível, dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelos Estados contratantes à luz das ações 2, 6, 7 e 14 do projeto BEPS, acrônimo de *Base Erosion and Profit Shifting*, projeto esse que teve início na reunião do G20 de 2013, em São Petesburgo.²²

Dentro dessa dinâmica em prol da maior transparência das operações financeiras realizadas além fronteiras, também a troca automática de informações (TAI), que já é algo comum na legislação da União Europeia²³ e no âmbito do *Foreign Account Tax Compliance* dos Estados Unidos – FATCA - é um objetivo a ser perseguido e alcançado pelo Brasil, que tem acompanhado as discussões, no âmbito do Fórum Global, por meio da Secretaria de Assuntos Internacionais do Ministério da Fazenda, em conjunto com a Receita Federal do Brasil.

21Dados disponíveis em http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html. Acesso em 14/09/2018.

22 As principais medidas do BEPS abrangidas pela convenção multilateral são: (i) Ação 2 – Neutralização dos efeitos dos hybrid mismatches; (ii) Ação 6 – prevenção de abusos na utilização de tratados; (iii) Ação 7 – prevenção de mecanismos para evitar a caracterização de estabelecimento permanente; e (iv) Ação 14 – introdução de mecanismos para tornar mais efetivas as resoluções de conflitos.

23 Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX:32015L2376>.

Importante ressaltar que ao lado do projeto BEPS, foi desenvolvido pelo grupo de trabalho do Forum Global da OCDE, o Protocolo Modelo de Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal (Modelo TIEA), com o objetivo de promover a cooperação internacional em questões tributárias por meio do intercâmbio de informações. O objetivo do Protocolo Modelo, aprovado em Junho de 2015, é a ampliação do escopo dos TIEAs - *Tax Information Exchange Agreements* - existentes, para cobrir também a troca automática e/ ou espontânea de informações. Ao fazê-lo, as jurisdições poderão se basear em um acordo bilateral com o propósito de implementar a troca automática de informações, nos casos em que ainda não é possível trocar automaticamente informações ao abrigo de uma Convenção Multilateral.

Também com vista a assegurar uma maior transparência às operações financeiras e a combater a erosão da base tributária, foi promulgado no Brasil, por meio do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, o texto da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em matéria tributária²⁴. O próprio preâmbulo de referida Convenção exalta a necessidade de se promover uma cooperação crescente entre as autoridades fiscais globais, dado que o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, capitais, bens e serviços - não obstante benéfico em si mesmo - acarretou também o aumento das possibilidades de evasão e fraude fiscais.

As informações fiscais compartilhadas entre os países, no âmbito de referida Convenção, também poderão ser usadas para investigações e julgamentos na área criminal, viabilizando o intercâmbio multilateral periódico e automático e tornando o ambiente impropício à realização de operações de evasão e sonegação fiscal. Ao mesmo tempo em que a ratificação da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa representa inegável avanço, no sentido de demonstrar interesse do Brasil no combate à opacidade financeira e evasão fiscal, cumpre fazer a ressalva de que foram apostas três reservas, as quais têm impedido sua aplicação.

De todo modo, é evidente que existe um movimento internacional crescente de pressão para o fomento da transparência, cooperação e troca de informações fiscais entre as diversas jurisdições e, não obstante a preocupação inicial relativa à troca de informações fiscais tenha sido, principalmente, de evitar a bitributação – risco inerente ao avanço da economia globalizada – referido instrumento pode e deve ser paulatinamente utilizado pelas autoridades fiscais dos diversos países com a finalidade de obter dados que permitam aferir o destino, no exterior, de recursos ilicitamente obtidos, consistindo em forte aliado ao combate da corrupção.

²⁴ Os cinco principais métodos de troca de informações expressamente previstos pela Convenção Multilateral são: i) troca de informações a pedido (art. 5º); ii) troca automática de informações (art. 6º); iii) troca espontânea de informações (art. 7º); iv) análises tributárias simultâneas (art. 8º) e v) análises tributárias no exterior (art. 9º).

6. REDE NACIONAL DE INTEGRAÇÃO E COOPERAÇÃO COMO MEDIDA ANTICORRUPÇÃO

As pessoas e organizações que praticam atos de corrupção alteram repetidamente suas formas de gestão, sendo extremamente dinâmicas e capazes de se reconstruir, criando e compartilhando conhecimentos em redes. A complexidade desse fenômeno e a dificuldade de identificação das redes de corrupção dependem da atuação estratégica das instituições que representam barreiras às vantagens proporcionadas pelos atos ilícitos.

É nesse jaez que cresce a relevância de que as instituições brasileiras que desempenham um papel relevante no processo de fiscalização e responsabilização pelo cometimento de atos de corrupção que tenham consequências danosas ao Erário Público realizem entre si, cada vez mais intensamente, o intercâmbio de informações obtidas em decorrência de suas atividades institucionais. Pode ser citada, como exemplo de referido intercâmbio, a disponibilização de informações obtidas no seio da Operação Lava-Jato à Receita Federal do Brasil, que tem lavrado inúmeros autos de infrações em face de pessoas jurídicas e físicas que além de cometer atos ilícitos de corrupção, alteraram fraudulentamente a base de cálculo de diversos tributos por meio de celebração de contratos simulados e contabilização indevida como despesa.

A via inversa também deve ser considerada como uma opção visando à reprimenda e ao fomento do desestímulo às atividades ilícitas realizadas por pessoas jurídicas, físicas e agentes públicos. Explica-se: a Receita Federal do Brasil, uma vez tendo acesso - em decorrência de previsão expressa em tratado internacional - aos dados fiscais de agentes corruptos no exterior, deve poder repassar tais informações às instituições responsáveis pela fiscalização e repressão de atos ilícitos, tais como a Controladoria-Geral da União - CGU, Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, Ministério Público, Tribunais de Contas etc.

Ou seja: uma vez obtida, por meio do órgão central de representação fiscal no Brasil os dados de contas, no exterior, de investigados em sede de procedimento administrativo ou criminal em razão de atos de corrupção, faz-se mister também no âmbito interno a existência de mecanismos que possibilitem o intercâmbio de informações entre a Receita Federal do Brasil e os demais órgãos, possibilitando a atuação uniforme e sincrética de todas as instituições que zelam pela recuperação dos créditos fazendários, punição dos agentes corruptos e preservação do patrimônio público.

Conforme bem observado pelos brasilianistas POWER & TAYLOR (2011), o fortalecimento das instituições que promovem o combate à corrupção parte da diminuição de conflitos e rivalidades entre estas, bem como do pressuposto de que suas ações se deem de forma integrada e coordenada:

“Second, our framework stresses the importance of proximate institutions – those with which any given institution is required to interact regularly. One question raised by many of the contributors to this volume is to what extent Brazilian institutions of accountability are competing, overlapping, and noncooperative. Some degree of institutional friction is a sine qua non of interaction between democracies, of course. But in a relatively young democracy, such conflict may be particularly apparent and unresolved, with potential drawbacks for the accountability process. Further, as several scholars have noted, the strength of formal institutions may be inversely related to support for governments perceived to be corrupt (Manzetti and Wilson 2008; Stokes 2005). In other words, practices such as clientelism may garner electoral support if institutions are weak. The concept of proximate institutions expands this perspective, illustrating that even if formal institutions are strong, friction between them may contribute to a weak overall institutional framework; as a result, even individually strong institutions – if they are embedded in a weak overall accountability system – may coexist with public tolerance and support for corrupt behaviors”.²⁵

Em outras palavras, o atendimento ao clamor da sociedade por uma atuação mais transparente e responsável por parte dos agentes públicos pressupõe a criação de uma teia de cooperação entre as diversas instituições que atuam no combate à corrupção, facilitando-se a troca de informações obtidas como forma de desestimular os comportamentos corruptos.

Assim, parece-nos hialina a ideia de que a obtenção e o compartilhamento das informações relativas a dados fiscais de investigados no exterior entre as instituições que atuam no combate à corrupção - desde que a aplicação de penalidades e demais consequências negativas advindas do ato ilícito se dê de forma sincrética e coordenada - deve desestimular, de forma inexorável, o desencadeamento de novas práticas de corrupção.

Com efeito, os dados fiscais dos agentes corruptos no exterior podem não apenas comprovar a efetivação de fraudes com vista ao não pagamento de tributos – ensejando a lavratura de autos de infração com multas elevadas, prevenindo, assim, a repetição de tal prática – como também podem servir de aparato para a tomada de medidas por diversas outras instituições que atuam em outras frentes em prol do combate à corrupção.

7. TAX COMPLIANCE COMO MECANISMO DE COMBATE À CORRUPÇÃO

Conformidade tributária ou *tax compliance* se refere ao desejo do contribuinte de promover o bom cumprimento de todas as obrigações tributárias, principais e acessórias, dentro do espírito e letra da lei, de forma transparente e espontânea, sem a necessidade de haver sua aplicação coativa pelas autoridades.

²⁵ POWER, Timothy J. TAYLOR, MATTHEW M. *Corruption and Democracy in Brazil – The Struggle for Accountability*. Indiana: University of Notre Dame Press. 2011, p. 16.

Paralelamente à necessidade da formação de uma rede de cooperação para troca de informações fiscais, também o *tax compliance* exsurge como importante mecanismo aliado no combate à corrupção. Não se pode cogitar na ocorrência de corrupção no setor público sem que se reflita, necessariamente, acerca das condutas dos setores administrativos e financeiros das corporações. Com efeito, tanto a atuação dos agentes estatais corruptos (*lato sensu*) quanto as práticas reiteradas dos gestores de determinadas corporações são faces da mesma moeda quando o assunto é corrupção. Não existe corrupção no setor público sem que haja o ingresso de recursos do setor privado, do mesmo modo que não existem corruptores no setor privado se não houver um agente público disposto a eliminar etapas burocráticas ou a criar facilitadores para a atuação de determinadas pessoas jurídicas que também pretendem se beneficiar pelo esquema de corrupção.

A tomada de decisões estratégicas e a efetiva aplicação de um código de boas condutas fiscais por parte das corporações ganha ainda mais relevância a partir da edição da Lei nº 12.846/13, mais conhecida como Lei Anticorrupção, em vigor desde janeiro de 2014 e que refletiu a posição assumida pelo Brasil quanto aos compromissos internacionais assumidos:

Promulgada em meio a uma profusão de protestos que eclodiram nos diversos recantos do Brasil, a Lei n. 12.846/2013, mais conhecida como Lei Anticorrupção, propôs-se a trazer alento aos milhares de brasileiros que clamavam nas ruas pelo combate mais rigoroso à prática de atos lesivos à administração pública, bem como pela responsabilização efetiva das pessoas jurídicas corruptoras.

Referido Diploma Legal representou, também, uma resposta aos compromissos assumidos internacionalmente pelo Brasil, especialmente perante a Organização das Nações Unidas (ONU), porquanto, desde dezembro de 2003, havia assinado a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção que, em seu art. 12.1, estabelece a obrigação de cada Estado Parte no sentido de adotar medidas de prevenção à corrupção no setor privado e de prever, diante da prática do ilícito, sanções civis, administrativas ou penais eficazes.²⁶

MURPHY (2005) aborda a existência de duas teorias que explicam o comportamento vinculado à conformidade tributária²⁷. A primeira delas seria o modelo da dissuasão – o qual tem dominado as políticas públicas na área da tributação – segundo o qual as pessoas agem inteiramente motivadas à produção de lucro, tendendo a desobedecer a lei quando os riscos de serem flagradas e o valor da punição forem pequenos em relação aos benefícios obtidos mediante o *non-compliance*:

26 CHAVES, Natália Cristina. FÉRES, Marcelo Andrade. Responsabilidade Administrativa de Pessoas Jurídicas na Lei Anticorrupção: Sanções e Critérios de Fixação. In *Sistema Anticorrupção e Empresa*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 227.

27 MURPHY, Kristina. *Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy and Tax Non-Compliance*. Canberra: National Library of Australia, 2005, p. 3. Disponível em <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/43082/2/71.pdf>. Acesso em 05/10/2018.

Two quite different theories that attempt to explain compliance behaviour are the deterrence model and the accommodative model (Kagan & Scholz, 1984). The deterrence model has tended to dominate the formulation of public policy in areas as diverse as criminal justice, welfare policy, and taxation. The theory argues that people are motivated entirely by profit-seeking. They assess opportunities and risks and disobey the law when the anticipated fine and probability of being caught are small in relation to the profits to be made through non-compliance (Kagan & Scholz, 1984). Advocates of the deterrence view believe that regulatees will only comply with an authority's rules and decisions when confronted with harsh sanctions and penalties.

Muito embora algumas pesquisas tenham concluído que a adoção de tal teoria da dissuasão - mediante aplicação de sanções e penalidades aos infratores – poderiam afetar positivamente o comportamento de conformidade tributária (ALLINGHAM & SANDMO, 1972; WILLIAMS, 2001; WITTE & WOODBURY, 1985)²⁸²⁹³⁰, também há pesquisas sustentando a visão de que as estratégias baseadas na dissuasão podem ser contraproducentes ou acarretar resultados opostos ao almejados (AYERS & BRAITHWAITE, 1992; BLUMENTHAL, CHRISTIAN & SLEMROD, 1998)³¹³², tais quais o *non-compliance*, recusas arbitrárias ao cumprimento da legislação ou mesmo a prática de atos criminosos (FEHR & ROCKENBACH, 2003; KAGAN & SCHOLZ, 1984).³³

Outra teoria que visa a explicar o comportamento decorrente da conformidade é a de TYLER (1990), segundo a qual o cumprimento, ou não, dos regramentos legais pelas pessoas está conectado às experiências destas com as autoridades e à percepção de justiça procedimental. Ou seja, existiriam evidências empíricas de que as pessoas que se sentem tratadas de forma procedimentalmente justa por determinada instituição governamental tenderão a depositar maior confiança na referida instituição e, portanto, estarão mais propensas a aceitar suas decisões, a seguir suas orientações e a agir conforme os regramentos legais (TYLER & DEGOEY, 1996)³⁴.

Algumas das maiores dificuldades de se garantir o *tax compliance* das corporações está, certamente, na complexidade da legislação tributária, na alta burocracia dos serviços públicos, assim como na existência de normas de tipicidade aberta, como a

28 ALLINGHAM, M., & SANDMO, A. (1972). *Income tax evasion: A theoretical analysis*. Journal of Public Economics, 1972.

29 WILLIAMS, R. *Prosecuting non-lodgers: To persuade or punish?* Centre for Tax System Integrity Working Paper No. 12. Canberra: Australian National University, 2001.

30 WITTE, A. D., & WOODBURY, D. F. *The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax*. National Tax Journal, 1985.

31 AYRES, I., & BRAITHWAITE, J. *Responsive Regulation: Transcending the de-regulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992.

32 BLUMENTHAL, M. CHRISTIAN, C. SLEMROD, J. *The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota*. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 6575, Massachusetts, 1998.

33 LIND, E. A., & TYLER, T. R. *The Social Psychology of Procedural Justice*. New York: Plenum, 1988.

34 TYLER, T. R., & DEGOEY, P. *Trust in organizational authorities: The influence of motive attributions on willingness to accept decisions*. In R. M. Kramer, & T. R. Tyler (Eds.), *Trust in Organizations: Frontiers of Theory and Research*. London: Sage Publications, 1996.

do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que gera dúvidas e deixa ao alvitre da autoridade fiscal a decisão acerca de se de considerar um planejamento tributário como legítimo ou não.

Um estudo realizado na Nova Zelândia no ano de 2014 concluiu que a complexidade da legislação tributária é um dos fatores que mais favorecem o *tax non-compliance*³⁵:

This study investigates taxpayers' view on their level of tax knowledge, perceived complexity of the income tax systems and the underlying reasons of non-compliance behavior. From the interviews, taxpayers appeared to have inadequate knowledge on the technical aspects of the income tax system. This issue was even critical among the self-employed participants who are expected to deal with onerous tax matters, such as PAYE, GST, Kiwisaver etc. In dealing with these tax affairs, they may have to incur more compliance costs. The income tax system was also perceived as inherently complex. The huge amount of paperwork to be completed in complying with their tax obligations further escalated the problem. This is not surprising as the New Zealand income tax system has been criticized for being overly complex. With regard to compliance behavior, participants generally believed that attitude, perceived behavioural control, complexity and fairness perceptions have partly contributed to taxpayers' non-compliance. The information obtained from this study would be beneficial to both tax literature and practice. In terms of tax literature, this information will serve as guidelines for researchers to develop tax knowledge and tax complexity measures. Also, the information on possible determinants of non-compliance could be used for future research. From the policy makers' perspectives, this information will assist tax authority to develop their tax education and simplification program.

Estudos também demonstram que quantos mais benefícios advindos do pagamento de tributos forem disponibilizados à sociedade, bem como quanto menores forem os gastos públicos, maior a predisposição dos contribuintes de cumprir adequadamente as normas tributárias³⁶:

Empirically, the more governments follow the benefit principle of taxation and provide public services according to the preferences of taxpayers in exchange for a reasonable tax price, the more taxpayers indeed comply with the tax laws. Spicer and Lundstedt (1976), Porcano (1988), Alm, McClelland and Schulze (1992), and Alm, Jackson and McKee (1992a, 1992b, 1993) present experimental evidence that governments that stick to the principle of fiscal exchange achieve more tax compliance. Pommerehne, Hart and Frey (1994) use a simulation study design to analyze the impact of fiscal exchange on tax compliance. They show that the more the citizens' optimal choice of a public good and the actual provision level

35 SAAD, Natrah. *Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayer's View*. Sintok: Elsevier, 2014, p. 1074. Disponível em https://ac.els-cdn.com/S1877042813052294/1-s2.0-S1877042813052294-main.pdf?_tid=67441f62-39f3-4333-9f0c-42dd8e1ecc66&acdnat=1538396660_2bce94994e3ab90ca6c3aca40e1c5129. Acesso em 01/10/2018.

36 FELD, Lars P. FREY, Bruno S. *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*. Heidelberg, Germany: Journal compilation, 2007, p. 111/112. Disponível em <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.391.2939&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em 01/10/2018.

and quality deviate from each other, the higher tax evasion is. Tax compliance also increases with reductions in government waste. In the experimental papers, the proposed fiscal exchange relationship is based on the provision of a public good financed by taxes. Several authors have used this analogy to public good games in order to analyze additional variables that influence tax evasion (see e.g., Feld & Tyran 2002). According to the benefit principle of taxation, such a restricted view of government action could be rationalized.

Como se entrevê, a adoção do *tax compliance* pelas corporações possui íntima relação o próprio comportamento do Estado diante do contribuinte, sendo relevante enaltecer o fato de que quanto maiores forem a confiança nas instituições mediante procedimentos justos e desburocratizados, a adequada destinação dos recursos públicos, bem como simplicidade da legislação tributária, maior também será a disposição do contribuinte em atuar consoante os regramentos legais.

A complexidade tributária, disfunção da burocracia e altos gastos do Governo sem a adequada contrapartida em serviços públicos está intrinsicamente conectada ao desestímulo da prática do *tax compliance* pelas corporações. Consequência inexorável de tal quadro é que a falta de conformidade tributária funciona como um fator agravante ao risco do cometimento de atos de corrupção que podem ser úteis ao encurtamento das etapas burocráticas, ou até mesmo à redução de tributos e obtenção indevida de benefícios fiscais.

É premente a necessidade de se criarem estímulos à prática do *tax compliance* pelas grandes corporações, como forma de se evitar que sejam criadas formas obscuras de planejamento fiscal ou engendrados esquemas de corrupção visando a transpor os obstáculos gerados pela alta complexidade da legislação tributária. A adoção de práticas de conformidade tributária pelas sociedades empresárias deve ser fomentada pelo Estado por meio de políticas públicas, mediante a simplificação da legislação tributária, eliminação de etapas burocráticas e concessão de benefícios fiscais, desde que devidamente justificados.

8. CONCLUSÕES

Após trinta anos da promulgação da “Constituição Cidadã”, o clamor social nunca foi tão exacerbado em prol de medidas que combatam a corrupção engendrada em diversos partidos políticos e protagonizada por representantes do governo, com a participação de dirigentes de grandes sociedades empresárias, tendo por resultado o desvio de bilhões de reais dos cofres públicos para contas sediadas no exterior. A adoção de mecanismos anticorrupção está na ordem do dia e o combate a práticas obscuras e antidemocráticas apenas será possível se houver um esforço global e adoção de medidas cooperativas que possibilitem que as autoridades locais tenham conhecimento dos dados fiscais relativos a recursos sediados no exterior.

O efetivo combate à corrupção depende da paulatina integração e efetiva cooperação entre todas as jurisdições mediante a adesão aos tratados internacionais já vigentes, evitando-se, com isso, o acobertamento de recursos oriundos de atividades fraudulentas ou ilícitas praticadas nos países de origem. Ainda, é salutar que haja o compartilhamento de tais informações entre as instituições nacionais que visam à recuperação do crédito fiscal e que atuam no combate à corrupção, como forma de criar barreiras e dificuldades à instauração de redes de corrupção, desestimulando a prática do ilícito mediante a prevenção e estabelecimento de pesadas sanções de caráter punitivo, seja na seara cível, penal, administrativa e fiscal.

Por fim, igualmente importante será a criação de fortes estímulos à prática do *tax compliance* pelas grandes corporações, evitando-se que sejam criadas novas formas de planejamento fiscal abusivo, ou que sejam preconcebidos esquemas de corrupção com a finalidade de transpor os obstáculos gerados pela burocracia dos órgãos estatais e complexidade da legislação tributária.

A atual sociedade de risco não mais pode conviver com o cenário da opacidade financeira, em que poucos privilegiados, detentores da maior parte da riqueza global, ocultam suas fortunas em jurisdições com regime de tributação favorecida que se escondem sob o escudo da soberania para estabelecer atividades bancárias escusas, nas quais o sigilo das operações macula os interesses dos países que têm sofrido processos de desigualdade social e crises econômicas em decorrência da crescente erosão de suas receitas fiscais. Os efeitos decorrentes da globalização econômica impõem uma solidarização dos riscos entre as diversas soberanias, maior transparência nas condutas dos agentes públicos e também dos contribuintes, condições *sine qua non* para uma sociedade global mais justa e igualitária.

Referências Bibliográficas

ALLINGHAM, M., & SANDMO, A. (1972). *Income tax evasion: A theoretical analysis*. Journal of Public Economics, 1972.

AYRES, I., & BRAITHWAITE, J. *Responsive Regulation: Transcending the de-regulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2013.

BIANCHI, Andrea. PETERS, Anne. *Transparency in International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

BLUMENTHAL, M. Christian, C. SLEMROD, J. *The determinants of income tax*

compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 6575, Massachusetts, 1998.

CHAVES, Natália Cristina. FÉRES, Marcelo Andrade. Responsabilidade Administrativa de Pessoas Jurídicas na Lei Anticorrupção: Sanções e Critérios de Fixação. *In Sistema Anticorrupção e Empresa*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

FELD, Lars P. FREY, Bruno S. *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*. Heidelberg, Germany: Journal compilation, 2007, p. 111/112. Disponível em <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.391.2939&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em 01/10/2018.

GALLE, Brian. *Hidden Taxes*. Georgetown: Georgetown Law Library, 2009. Disponível em <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2840&context=facpub>. Acesso em 01/10/2018.

GEVORGYAN, Karen. *Concept of State Sovereignty: Modern Attitudes*. Disponível em http://ysu.am/files/Karen_Gevorgyan.pdf. Acesso em 06/10/2018.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Tratado de Derecho Tributario*, 1ª ed., Lima: Palestra, 2003.

LEFREVE, Tyler A. *Justice in Taxation*, in *Vermont Law Review*, 2016. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2792393. Acesso em 01/10/2018.

LIND, E. A., & TYLER, T. R. *The Social Psychology of Procedural Justice*. New York: Plenum, 1988.

MURPHY, Kristina. *Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy and Tax Non-Compliance*. Canberra: National Library of Australia, 2005. Disponível em <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/43082/2/71.pdf>. Acesso em 05/10/2018.

NABAIS, José Casalta. *A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Econômicas*. In: Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

POWER, Timothy J. TAYLOR, MATTHEW M. *Corruption and Democracy in Brazil – The Struggle for Accountability*. Indiana: University of Notre Dame Press. 2011.

ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption: a study in political economy*. New York: Academic, 1978.

SAAD, Natrah. *Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayer's View*. Sintok: Elsevier, 2014, p. 1074. Disponível em https://ac.els-cdn.com/S1877042813052294/1-s2.0-S1877042813052294-main.pdf?_tid=67441f62-39f3-4333-9f0c-42dd8e1ecc66&acdnat=1538396660_2bce94994e3ab90ca6c3aca40e1c5129. Acesso em 01/10/2018.

TANZI, Vito. *Corruption, Complexity and Tax Evasion*. Sydney: Atax, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

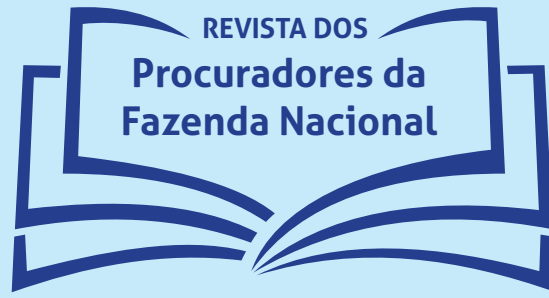
TYLER, T. R., & DEGOEY, P. *Trust in organizational authorities: The influence of motive attributions on willingness to accept decisions*. In R. M. Kramer, & T. R. Tyler (Eds.), *Trust in Organizations: Frontiers of Theory and Research*. London: Sage Publications, 1996.

VASCONCELOS, Raphael. *Estado e Direito Internacional: Unidade e Fragmentação*. Maceió: RMDUFAL, 2010.

WILLIAMS, R. *Prosecuting non-lodgers: To persuade or punish?* Centre for Tax System Integrity Working Paper No. 12. Canberra: Australian National University, 2001.

WITTE, A. D., & WOODBURY, D. F. *The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax*. *National Tax Journal*, 1985.

ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações. Inquérito Sobre os Paraísos Fiscais*. Temas e Debates – Círculo de Leitores, Lisboa, 2014.



DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CREDOR

UM NOVO PARADIGMA PARA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO

Allan Titonelli Nunes¹

André Emmanuel Batista Barreto Campello²

¹ Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Procurador Federal. Especialista em Administração Pública pela FGV e em Direito Tributário pela Unisul. Mestrando em Administração Pública pela FGV. Ex-presidente do Fórum Nacional da Advocacia Pública Federal e do SINPROFAZ. Membro fundador da Academia Brasileira de Direito Eleitoral e Político (ABRADEP).

² Procurador da Fazenda Nacional. Exerceu os cargos de Advogado da União, Procurador Federal e Analista Judiciário – Executante de Mandados do TRT 16ª Região, tendo também exercido a função de Conciliador Federal (Seção Judiciária do Maranhão). Professor de Direito Tributário da Faculdade São Luís (2005-2012) e foi professor substituto de Direito da UFMA. Especialista em Docência e Pesquisa no Ensino Superior. Membro do Conselho Superior da Advocacia-Geral da União (biênio 2010-2012). Membro do Conselho Fiscal do SINPROFAZ. Diretor do SINPROFAZ.

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 O COLAPSO DO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO; 2.1 A perda da confiança na execução fiscal; 2.2 Ineficácia dos atuais métodos de cobrança; 2.3 A Lei de Execução Fiscal está ultrapassada; 2.4 A cultura da inércia; 2.5 A destruição pelo STF do sistema de cobrança de créditos previsto na Lei de Execução Fiscal; 3 A SONEGAÇÃO COMO CONSEQUÊNCIA DO COLAPSO DO SISTEMA DE COBRANÇA; 4 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CREDOR; 4.1 O princípio da efetividade enquanto promessa constitucional; 4.2 Os Direitos Fundamentais do Credor e os novos paradigmas para a cobrança do crédito público; 5 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

RESUMO: Direitos Fundamentais do Credor: um novo paradigma para recuperação do crédito público. Trata-se de artigo que tem por finalidade expor e tecer reflexões acerca das causas da falência do sistema de cobrança judicial dos créditos públicos inscritos em dívida ativa, regido pela Lei nº 6.830/80, e a necessidade de um novo paradigma para a sua recuperação, com a consolidação dos Direitos Fundamentais do Credor, a fim de assegurar o princípio da eficiência, previsto na nossa Constituição federal. Em um primeiro momento, analisa-se o colapso do sistema de cobrança dos créditos públicos e demonstra-se como a jurisprudência do STF, cristalizada na Súmula Vinculante nº 25, retirou o alicerce sobre o qual se edificava a lógica do processo de Execução previsto na Lei nº 6.830/80. No capítulo seguinte, os autores estudam os problemas causados pela sonegação, relacionando o seu crescimento epidêmico à ineficácia manifesta da Lei nº 6.830/80. Em seguida são estudados meios para a edificação dos Direitos Fundamentais do credor, enquanto instrumento para concretização dos interesses públicos e dos valores constitucionais: um novo paradigma para uma nova realidade.

PALAVRAS-CHAVE: Processo Civil. Execução Fiscal. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CREDOR.

ABSTRACT: Fundamental Rights of the Lender: a new paradigm for recovery of public credit. This article has the purpose of exposing and reflecting on the causes of bankruptcy of the judicial collection system for public credits inscribed in active debt, governed by Law n. 6.830/80, and the need for a new paradigm for its recovery, with the consolidation of the Fundamental Rights of the Creditor, in order to ensure the principle of efficiency, provided for in our federal Constitution. Initially, the collapse of the public debt collection system is analyzed and it is shown how the case law of the STF, crystallized in Binding Summary 25, removed the foundation on which the logic of the Law n. 6.830/80. In the next chapter, the authors study the problems caused by evasion, linking their epidemic growth to the manifest ineffectiveness of Law 6.830/80. The following are studied ways to build the Fundamental Rights of the creditor, as an instrument for the realization of public interests and constitutional values: a new paradigm for a new reality.

KEYWORDS: CIVIL LAWSUIT. FISCAL EXECUTION. FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE CREDITOR.

1. INTRODUÇÃO

Não se pode mais enxergar o novo com o olhar do antigo, de modo que a realidade social, por um lado, e a transformação dos modelos jurídicos, por outro, exigem de nós um patamar diferente de imaginação institucional.

Inegavelmente estamos a viver em um mundo para o qual a Lei de Execução Fiscal – instrumento legal básico para a cobrança dos créditos públicos inscritos em Dívida Ativa – não foi criada, não se adapta e com ele não consegue conviver.

Por isso não se fala mais em crise, mas em verdadeiro colapso do atual modelo de cobrança de créditos públicos.

O vocábulo *crise*³, ao ser empregado, inevitavelmente nos remete à ideia dialética⁴ de se olhar para além do evento que se encontra em tal situação: para além dos choques entre as forças que estão se confrontando, tentando-se observar o que surgirá.⁵

Em outras palavras, a crise implica na existência de uma superação de um estágio anterior, do qual emergirá algo novo. Um novo contexto, que guardará relação com as estruturas anteriores, mas que não será idêntica a elas.⁶ A crise apresenta uma faceta criativa, já que se está na iminência do novo, que irá trazer vida a um sistema que tinha suas energias em confronto.

Por esta razão optou-se por não utilizar o termo *crise* para qualificar o estágio em que a execução fiscal se apresenta. Em verdade, o sistema da execução fiscal no Brasil está em colapso.

O *colapso*⁷ não se apresentaria como uma súbita e repentina destruição, na qual as forças que existem estão em confronto para recriar um novo sistema, se valendo das contradições da etapa anterior. Não se trata de um fenômeno

3 Etimologicamente, tal palavra encontra sua origem no grego (κρίσις), trazendo consigo a ideia de cisão, separação súbita entre etapas, o que implicaria em uma mudança entre um estado anterior e um seguinte, para pior ou para melhor.

4 Um rápido resumo do conceito da dialética hegeliana: “A premissa mais básica da filosofia de Hegel é a de que a história humana é resultado de conflitos. Duas ideias se chocam e o resultado é uma terceira ideia, que por sua vez entra em conflito com uma outra e dá origem a algo novo. A natureza da vida é, portanto, dinâmica; a mudança está no próprio cerne da existência. Hegel viu isso como algo inevitável, e chamou o fenômeno de dialética.” (GABRIEL, 2013, p.46).

5 “A dialética é um método de análise, fundamentado na contradição, que organiza o raciocínio para a busca da verdade, analisando uma situação contraditória de dada realidade: para comprovar uma tese, o investigador usa uma antítese, ou seja, a negação da própria tese original. [...] É preciso então aproveitar as contribuições positivas que existem na tese e na antítese para se chegar a uma síntese dos dados conseguidos.” (SILVA, 2010, p.97)

6 “Esse exemplo da negação da negação dá simultaneamente o retorno ao ponto de partida, mas em um nível superior. Pois não esqueçamos que essas leis formais da dialética se aplicam a um devir que é ao mesmo tempo histórico, nesse sentido de ser único, e progressivo, no sentido de que o produzido no ponto de chegada é superior ao que estava no ponto de partida. [...]” (ARON, 2005, p. 489).

7 Do latim *collapsus*, que se origina do vocábulo *collabor*, significa a queda completa, o desfalecimento (FARI, 1956, p. 191).

apocalíptico⁸, do qual a conflagração faria emergir uma nova realidade. Nada disso.

O sistema da execução fiscal está em colapso pelo fato de que tal estrutura não mais funciona como um sistema, ou seja, suas diversas partes não mais se concatenam, impedem que haja o seu regular funcionamento. Simplesmente entrou em falência.

Ao se afirmar que o sistema da execução fiscal entrou em colapso aparece a sua consequência mais grave: a paralisação dos serviços prestados pelo Poder Judiciário, impedindo que as energias e os limitados recursos dos seus órgãos venham a ser direcionados para fins relevantes.

Por essa razão os autores pretendem não apenas demonstrar que o sistema de recuperação fiscal está obsoleto, não atende mais às realidades na nossa sociedade, ao contrário, tentam erigir uma nova categoria jurídica: os **Direitos Fundamentais do Credor**.

Uma nova perspectiva para novos tempos, em que se exige do poder público muita eficiência com os poucos recursos que possuem.

A ineficácia dos meios de cobrança gera um esgotamento também das energias, por exemplo, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão responsável pela arrecadação dos tributos e demais receitas, não pagas e inscritas em dívida ativa da União, e que faz a consultoria e a defesa da União nas causas de natureza fiscal, a qual tem que utilizar seu limitadíssimo quadro de Procuradores e de servidores para atuar em milhões de processos de cobrança de crédito público.⁹

Os dados do relatório *Justiça em Números*, estudo estatístico anual que o Conselho Nacional de Justiça começou a produzir sobre o Judiciário em 2005, é consenso que a execução das decisões, precipuamente as execuções fiscais, são o grande entrave contra a morosidade de tramitação dos processos. Segundo os dados divulgados em 2017, referente ao ano de 2016, 51% das 79 milhões de ações em acervo são de execução, onde 75% desse total são execuções fiscais. Portanto, o Brasil tem hoje 40,6 milhões de execuções pendentes de “baixa”, das quais 30,4 milhões são fiscais, resultando em uma taxa de congestionamento de 73%.¹⁰

Outro estudo que ajuda na compreensão da relevância do tema foi desenvolvido pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e divulgado em janeiro de 2012. Intitulado como *Custo unitário do processo de execução fiscal da União*, tal

⁸ No sentido original da palavra grega, o apocalipse (αποκάλυψε, primeira palavra em grego deste livro canônico da Bíblia cristã: “Neste livro estão escritas as coisas que Jesus Cristo revelou” Apoc., cap. 1, vers. 1), é um livro de revelação, a “manifestação de algo oculto”, no qual o autor vai além e reflete que de uma “profunda crise”, emergirá a solução, um novo mundo. (MOLINA, 2006, p. 689-691).

⁹ “Estima-se, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, em média, a fase administrativa dura 4 anos, enquanto a fase judicial leva 12 para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa satisfação e eficácia da execução forçada (menos de 1% do estoque da dívida ativa da União ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via). O percentual do ingresso somente cresce com as medidas excepcionais de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais, mas não ultrapassa a 2,5% do estoque. (PL 5.080/2009, 2009, p. 14)” (DALLA VECCHIA, Acesso em 08.abr.2013).

¹⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, acesso em: 19.01.2017.

estudo apresentou dados relevantes sobre o tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal, concluindo que o tempo médio total de tramitação dos processos de execução fiscal ajuizadas pela PGFN é de 09 (nove) anos, 09 (nove) meses e 16 (dezesesseis) dias, que a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8% e que só é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal que não tenha por objeto a recuperação de valor inferior à R\$ 21.731,45 (vinte e um mil reais, setecentos e trinta e um reais e quarenta e cinco centavos).¹¹

Constata-se, pois, que a tramitação do processo de execução fiscal é lenta, custosa e essa morosidade gera consequências nefastas para a sociedade, pois os tributos são fundamentais para a própria existência do Estado, que deles não pode prescindir para a consecução dos seus objetivos constitucionais.

Em verdade, o desejável seria que a exposição destas falhas pudesse servir de catalisador para que houvesse uma aceleração do fim desta estrutura, que já se encontra em avançado estado de ancilose normativa, forçando sua alteração, a fim de que surja uma nova forma de cobrança do crédito fiscal.

Esta é a intenção ao se defender a verdadeira construção de alguns parâmetros iniciais para a edificação dos ***Direitos Fundamentais do Credor*** como um novo olhar sobre o ordenamento jurídico.

2. O COLAPSO DO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO

2.1 A perda da confiança na execução fiscal.

O que se vê no Brasil é que existe um moderno e relativamente eficaz sistema de lançamento de tributos federais pela Receita Federal do Brasil, mas cuja tramitação administrativa provoca uma mora indesejável para a recuperação do crédito tributário.

Ao lado deste sistema, convive-se com um arcaico e ineficaz modelo de cobrança judicial dos débitos fiscais que não foram espontaneamente pagos pelos devedores.

O resultado disto é que o estoque da Dívida Ativa da União simplesmente passa a assumir proporções incomensuráveis: 1,84 trilhões, segundo dados da própria PGFN, em 2017¹². A pergunta a ser feita é: Como se chegou a esse passivo?

Primeiro, a União concedeu remissão em massa de créditos de pequeno valor, como ocorreu com o advento do art. 14 da Lei nº 11.941/2010¹³.

11 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICO APLICADA, acesso em: 07.10.2012.

12 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, acesso em: 19.01.2017.

13 Art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Segundo, para os créditos em que a relação custo-benefício não seja viável para União¹⁴, há a determinação de arquivamento do feito, sem baixa (Portaria/MF nº 75, alterada pela Portaria/MF nº 130/2012¹⁵, a fim de que a prescrição intercorrente venha a alcançar tais créditos.

Terceiro, o credor, no caso, a União fornece ao devedor a oportunidade de aderir a periódicos parcelamentos excepcionais, ao menos, para obter mínimo pagamento referentes a estes créditos.¹⁶

Note-se que todas estas tendências indicam apenas uma coisa: ***os meios de cobrança da Dívida Ativa da União são frágeis.***

Em outras palavras, como a União vislumbra que não existe atualmente uma forma eficaz para cobrar o seu crédito (inscrito na Dívida Ativa da União) ela oferece duas alternativas: ou extingue as que não compensam a cobrança; ou oferece ao devedor meios vantajosos para que ele possa espontaneamente adimplir seus débitos (, isto é, o parcelamento).

Ou seja, o próprio credor – a União – não confia mais no sistema que ele próprio instituiu para reaver dos devedores de créditos públicos: o processo de execução fiscal.¹⁷

14 Segundo o já mencionado estudo do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), divulgado em janeiro de 2012, intitulado como “Custo unitário do processo de execução fiscal da União, não compensaria o ajuizamento e a cobrança da dívida cujo valor seja inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

15 Art. 2º. O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito.

16 Desde o final do século XX, após a estabilização econômica do país, são instituídas sucessivas modalidades de parcelamentos, com relativa periodicidade, como se pode observar na leitura do art. 1º da Lei nº 11.421/2009: “Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002 [...]”

17 Esta fragilidade da execução fiscal foi confirmada na mensagem que consta no EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU, que acompanhou o envio do PL nº 5080/2009 ao Congresso Nacional: “[...] 2. Atualmente, a execução fiscal no Brasil é um processo judicial que está regulado na Lei nº 6.830, de 1980. Nos termos desta Lei, todo processo, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, com a arrematação dos bens e a satisfação do crédito, é judicial, ou seja, conduzido por um Juiz. Tal sistemática, pela alta dose de formalidade de que se reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência. 3. Dados obtidos junto aos Tribunais de Justiça informam que menos de 20% dos novos processos de execução fiscal distribuídos em cada ano tem a correspondente conclusão nos processos judiciais em curso, o que produz um crescimento geométrico do estoque. Em decorrência desta realidade, a proporção de execuções fiscais em relação aos demais processos judiciais acaba se tornando cada vez maior. 4. Note-se que o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário. No caso da Justiça Federal, esta proporção é de 36,8%, e retrata o crescimento vegetativo equivalente ao da Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo. 5. Consoante o relatório “Justiça em Números”, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, a taxa média de encerramento de controvérsias em relação com novas execuções fiscais ajuizadas é inferior a 50% e aponta um crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na 1ª instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80% nos julgamentos em 1ª instância. 6. Estima-se, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, em média, a fase administrativa dura 4 anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa satisfação e eficácia da execução forçada (menos de 1% do estoque da dívida ativa da União ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via). O percentual do ingresso somente cresce com as medidas excepcionais de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais, mas não ultrapassa a 2,5% do estoque. 7. De fato, o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já ultrapassa a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. 8. São 2,5 milhões de processos judiciais na Justiça Federal, com baixíssima taxa de impugnação no âmbito judicial, seja por meio dos embargos, seja por meio da exceção de pré-executividade.” BRASIL, acesso em: 10.abr.2013.

2.2. Ineficácia dos atuais métodos de cobrança

Quanto à ineficácia dos métodos atuais de cobrança (Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal), como visto, os estudos do IPEA, intitulados “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal” e “Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)”, ilustram o fato.

Para se efetivar uma citação, demora-se, em média, 1523 dias. Concretizar os 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 mais 5 anos. No plano dos fatos, esse período permite que o mau devedor se desfaça de seus bens no decorrer do processo, inviabilizando a recuperação eficaz do crédito¹⁸¹⁹.

É certo que as causas para esse colapso sistêmico decorrem da legislação ultrapassada e da ineficiência inerente à prestação jurisdicional. A respeito da prestação jurisdicional, já vimos que o relatório Justiça em Números de 2017 apontou que 51% das 79 milhões de ações em acervo são de execução, onde 75% desse total são execuções fiscais, havendo 40,6 milhões de execuções pendentes de “baixa”, das quais 30,4 milhões são fiscais, cuja taxa de congestionamento chega a 73%.²⁰

Segundo Bolívar Lamounier, a ineficiência do sistema de justiça acaba gerando uma impunidade maior, alimentando ainda mais a sonegação²¹:

Um sistema deficiente de aplicação das leis (*law enforcement*) é, sem dúvida, o maior dos malefícios, pois deixa o campo aberto para a transgressão se alastrar e estimula a impunidade, retroalimentando a situação inicial. Ente os fatores responsáveis pela mencionada deficiência incluem-se problemas ligados ao próprio sistema de justiça: casos de incompetência e corrupção; mentalidades paternalistas ou inspiradas no mito do “bom selvagem”, conducentes a diagnósticos simplistas sobre possíveis causas sociais da transgressão e à debilitação da disposição repressiva; tendência a “perdoar” ações violentas e vandálicas em razão de carências sociais ou de reivindicações supostamente indiscutíveis em termos legais e morais; clientelismo e corrupção e, com importância crescente, a porosidade do território nacional a redes transgressoras de extrema periculosidade, como o narcotráfico.

Enquanto não houver uma mudança de tratamento na forma de recuperação do crédito tributário, tendo em vista a ineficiência contumaz da judicialização da execução fiscal, passando-se a mecanismo extrajurídicos de cobrança, será muito difícil alterar essa dinâmica.

Ocorre que a ineficiência do sistema vigente não se resume à prestação

18 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, acesso em 08/06/2015.

19 Idem, acesso em 08/06/2015.

20 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, acesso em 19.01.2017.

21 LAMOUNIER, 2008.

jurisdicional, mas afeta identicamente a tramitação do processo administrativo fiscal. No Brasil, adota-se um modelo de contencioso fiscal hierarquizado, muito parecido com a estrutura geral do Judiciário. No plano federal, o Decreto nº 70.235/72 regulamenta esse processamento, estabelecendo que haverá duas instâncias e outra especial. O julgamento em primeira instância é de atribuição das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs); de segunda instância, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); e de instância especial, do Ministro da Fazenda.

Essa prática acabou se disseminando pela demora da tramitação do processo administrativo fiscal, que, embora seja mais rápido que a via judicial, ainda assim apresenta-se moroso. Estudos realizados pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas, coordenado pelo professor Eurico Marcos Diniz de Santi, indicam que o tempo médio de duração do processo administrativo fiscal federal é de 5 anos ou 60 meses. Constatando, da mesma forma, que, quanto maior o valor do débito discutido, maior a mora na tramitação, podendo chegar a 7 anos (SANTI, acesso em: 12/02/2016).

Somando a média de duração do processo administrativo federal (5 anos) com a média de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal (8 anos, 2 meses e 9 dias) chega-se a um tempo total de mais de 13 anos. Isso sem registrar que, se o processo de execução fiscal passar por todas as suas etapas, poderá durar 16 anos, que se somados ao tempo máximo de tramitação do processo administrativo federal (7 anos), resultará em um tempo total de 23 anos²².

Não se pode aceitar que essa demora no deslinde de questões tributárias seja algo razoável. Fica evidente que se perde muito tempo debatendo o mérito de um lançamento ou auto de infração. Sem contar que a hierarquização da tramitação administrativa tem se mostrado contraproducente, na medida em que o acesso à via judicial também será possível.

2.3. A Lei de Execução Fiscal está ultrapassada

Soma-se ao exposto o fato de que o rito responsável pela recuperação do crédito público, previsto na Lei de Execução Fiscal, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC), está completando quase 40 anos de existência, tendo sofrido ínfimas alterações. Apesar disso o CPC foi totalmente reformado.

Além da natureza imperfeita da Lei de Execução Fiscal, quando da sua criação, o excesso de normas para dispor sobre o mesmo tema acaba por resultar um transtorno para o intérprete do direito, como ressaltado por Carlos Maximiliano (MAXIMILIANO, 1992, p. 9-10):

[...] toda lei é obra humana e aplicada por homens; portanto imperfeita na forma e no fundo, e dará duvidosos resultados práticos, se não verificarem, com esmero, o sentido e o alcance das suas pretensões. [...]

²² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, acesso em 08/06/2015.

Vale acrescer os dizeres de Norberto Bobbio, relatando o fato de ser natural o conflito de normas em um sistema complexo (BOBBIO, 1997, p. 74):

[...] Num ordenamento jurídico complexo, como aquele que temos sempre sob as vistas, caracterizado pela pluralidade das fontes, parece não haver dúvida de que possam existir normas produzidas por uma fonte em contraste com as normas produzidas por outra. [...]

No afã do Poder Legislativo de tentar resolver todos os problemas da prestação jurisdicional através da edição de leis chegamos a uma situação antinômica: **o processo de execução comum está dotado de mecanismos mais eficazes e dinâmicos na recuperação do crédito que a Lei de Execução Fiscal.**

Visto por outro ângulo, pode-se dizer que uma lei geral posterior, o CPC, trata mais favoravelmente um direito do que a lei especial anterior, a Lei de Execução Fiscal, editada para dotar a Fazenda Pública de certas prerrogativas. Dessa forma, é **extremamente contraditório que uma prerrogativa esteja sendo interpretada contra aquele que a detém.**

Logo, é necessário que o intérprete do direito resolva esse conflito aparente, através da aplicação dos métodos de hermenêutica jurídica e dos princípios gerais e específicos do direito. Na relação de complementaridade e de subsidiariedade entre o CPC e a LEF deve-se extrair o alcance real da norma, buscando-se **a máxima efetividade.**

Contudo, há que se apresentar uma solução para esse conflito: partindo de uma interpretação histórica, teleológica e sistemática, em conjunto com uma interpretação principiológica, e aplicando-se a Teoria do Diálogo das Fontes, concluiu-se que **o Novo CPC deve ser aplicado em substituição à LEF, naquilo que for mais favorável ao detentor da prerrogativa, havendo ou não lacuna.**

Essa constatação foi justificada, entre outros argumentos, porque a LEF foi editada para dotar a recuperação do crédito fazendário de maiores prerrogativas que as dos créditos comuns, cobrados pela execução prevista no CPC, não havendo motivo para subsistir uma execução de título extrajudicial geral mais célere que aquela. Além disso, pode-se dizer que uma prerrogativa não pode ser interpretada contrariamente ao seu beneficiário (NUNES, 2016).

2.4. A cultura da inércia

Na execução fiscal se cobra um crédito público, isto é, um crédito do Povo²³. A sociedade tem interesse na satisfação do crédito porque é por meio dele que as políticas públicas poderão ser financiadas e, portanto, implementadas.

Diante desta realidade, concedeu-se ao Estado-Juiz poderes para, de ofício, tornar indisponíveis bens do devedor (art. 185-A, do CTN). Entretanto, apesar de

²³ Note-se que a fazenda pública não pode renunciar, por meio dos seus agentes, ao crédito que está sendo cobrado, sem que haja uma vontade do Povo sobre o tema, cristalizada em uma lei formal, momento em que ocorre a remissão (art. 156, IV, do CTN).

tudo isto, a prestação jurisdicional, nas execuções fiscais, continua sendo ineficaz, de modo que a satisfação dos créditos cobrados é ínfima.

Sem dúvidas, contribui para isto o superdimensionamento de dois princípios: inércia do Judiciário (art. 2º, do CPC²⁴) e menor onerosidade (art. 805, do CPC²⁵). A principiologia da inércia, contida no art. 2º, do CPC, criou uma *cultura da neutralidade*, a ponto de que o Judiciário viesse a aplicar as normas processuais sem levar em conta direito material que estava subjacente, sem considerar a disputa social, que é o objeto do conflito representado na relação processual: a força da inércia talvez tenha, na execução fiscal, fulminado o impulso oficial.

Ora, em uma execução fiscal, a sociedade exige do devedor que este pague um crédito público inscrito em dívida ativa, constituído após lançamento, em que houve um regular procedimento administrativo sob o contraditório.²⁶

Trata-se de uma demanda promovida, em última análise, em nome do Povo, sob a égide da lei! Deveria o magistrado ficar insensível ao direito material que está sendo exigido? Os resquícios da exigência de um juiz equidistante (o que muitos interpretam como *ultradistante*) das partes, fez com que a lógica processual cegasse o Estado-Juiz que passou a se concentrar, sobretudo e apenas, na correta aplicação das normas processuais, para maior glória do processo civil.²⁷

Outro aspecto que cerceou utilização dos poderes fornecidos pelas leis ao Judiciário, para a solução dos conflitos, adveio do superdimensionamento do princípio da menor onerosidade, de modo a transformá-lo em efetiva *não-onerosidade*. Ressalte-se que toda execução (fiscal ou não), necessariamente, tem de ser onerosa, já que o patrimônio do devedor deverá se submeter à pretensão do credor.²⁸

A lógica deveria ser simples: se o devedor está devendo, mas não paga, deve ter parte da sua riqueza constricta, por ato do Estado-Juiz, a fim de que o exequente tenha o seu crédito satisfeito.

24 “Art. 2º O processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial, salvo as exceções previstas em lei”.

25 “Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.

Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados”.

26 É sabido que no ordenamento brasileiro vigente, salvo nos casos em que o próprio contribuinte procede ao lançamento, como se verifica nos denominados tributos sujeitos a lançamento por declaração (por exemplo: imposto sobre transmissão causa mortis) ou por homologação (imposto sobre produtos industrializados, imposto de renda), nos quais o sujeito passivo reconhece ao fisco ser devedor daquela quantia, há exigência legal de que seja instaurado um processo administrativo de lançamento, assim entendido, conforme previsão do art. 142 do CTN, como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

27 Portanto, nas clássicas palavras de THEODORO JÚNIOR, ao tratar do princípio dispositivo: “[...] uma vez deduzida a pretensão em juízo, já existe outro interesse que passa a ser de natureza pública e que consiste na preocupação da justa composição do litígio, segundo o direito vigente, dentro do menor tempo possível. Não pode o Estado permitir a eternização dos processos, porque “Justiça tardia é justiça desmoralizada.” (THEODORO JÚNIOR, 1997. p.27).

28 “Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.”

2.5. A destruição pelo STF do sistema de cobrança de créditos previsto na Lei de Execução Fiscal

O Supremo Tribunal Federal, nos RE nº 349703-RS e nº 466343-SP, concluiu pela impossibilidade de prisão civil do infiel depositário de bem penhorado, já que esta sanção deve ser aplicada apenas em face de inadimplemento inescusável (e voluntário) de obrigação alimentícia.

O RE nº 349703-RS vedou a equiparação, pelo Decreto-Lei nº 911/69, do devedor-fiduciante, no contrato da alienação fiduciária de bens móveis, ao infiel depositário (art. 5º, LXVII, da CF/88), obstando, portanto, a sua prisão civil, com escopo no art. 7º, item 7, do Pacto de San José da Costa Rica de 1992²⁹.

Na ementa do RE nº 466343-SP, ficou exposto o posicionamento do STF: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”.

Tal entendimento foi cristalizado na Súmula Vinculante nº 25, que adotou o mesmo enunciado: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”.

O Superior Tribunal de Justiça já havia, antes mesmo da edição desta última, com base na decisão proferida pelo STF no RE nº 466343-SP, também fixado seu entendimento sobre o tema, por meio da sua Súmula nº 419, em março de 2009: “Descabe a prisão civil do depositário judicial infiel”.

Tal decisão ***fragmentou o alicerce lógico da prestação jurisdicional no já combalido processo de execução.***

A execução baseia-se na possibilidade de o Estado-Juiz, pelos poderes que lhe são conferidos - em caso de recusa, ou inércia, do devedor em satisfazer espontaneamente a sua obrigação -, invadir o patrimônio do sujeito passivo (responsabilização patrimonial), para assegurar a satisfação da pretensão postulada em juízo.

Esta invasão patrimonial, regra geral, se faz pela penhora, por meio da qual parte do patrimônio do devedor é utilizada, com observância do devido processo legal, como garantia para futura satisfação do crédito objeto da execução.

Como afirmado, a penhora obedece a uma forma e ela só está aperfeiçoada com a apreensão e o depósito dos bens constrictos, ou seja, no auto de penhora deverá constar a designação do depositário, além da óbvia intimação do devedor.

A ideia é simples: quando se realiza uma penhora, sobre o bem constricto recai um gravame criado por ato judicial, razão pela qual deverá ser indicado um depositário responsável pela sua guarda e manutenção. O depositário, preferencialmente, será o próprio devedor, apesar de assim não estabelecer a lei, tendo em vista as dificuldades operacionais para remoção e entrega dos bens móveis ao depositário público.

²⁹ Promulgado pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992: “7. Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.”

Em caso de descumprimento, pelo depositário, do dever de guarda do bem, o Juiz, poderia decretar a sua prisão civil (antigo art. 666, §3º, do CPC de 1973). Tal dispositivo se encontrava em perfeita consonância com o art. 5º, LXVII da CF/88.

Na prática, a dinâmica se efetuava da seguinte forma: concomitantemente à penhora (e avaliação), o Oficial de Justiça lavrava um auto de depósito do bem constricto, nomeando geralmente o próprio executado (que, em regra, assumia este encargo, sob pena de remoção do seu bem). Antes da realização de hasta pública, em que se tentaria a alienação judicial deste bem, por ordem do juiz, deveria o oficial de justiça realizar uma nova avaliação e, quando, tal bem se encontrasse perdido, destruído, alienado etc., deveria se lavrar uma certidão. Após requerimento do executado, o fiel depositário era intimado para, em determinado prazo, apresentar o bem penhorado, no estado de conservação descrito no auto de penhora, ou o seu respectivo valor. Não observado o conteúdo deste comando judicial, era decretada a prisão civil do então infiel depositário, que, geralmente, cessava com o depósito da coisa (em bom estado de conservação) ou do valor constante no auto de penhora (valor da avaliação).

Ou seja, a prisão civil também servia como meio para dissuadir tentativas de prática de atos fraudulentos à execução.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal destruiu toda esta estrutura.

Resta a pergunta, ***para que serve a penhora atualmente?***

Deve-se observar que, se sobre o infiel depositário não recai mais a ameaça da prisão civil, ele poderá, portanto, se assim o desejar (inclusive) alienar o bem penhorado.

Alguns dirão, então, que, como alternativa, seria possível a declaração de prática de ato atentatório à dignidade da justiça, com aplicação, no máximo, de multa sobre o valor atualizado do débito.

Ora, se o devedor (que geralmente é o próprio depositário do bem penhorado) não se intimidou com a cobrança da dívida principal, expondo-se à execução, por que se atormentaria com a aplicação de uma pequena sanção pecuniária?

De fato, não existe mais nenhuma preocupação para o depositário infiel. A penhora, como meio de garantia do juízo, sem dúvidas descansa em paz. O perecimento da coisa não importaria na prisão do infiel depositário, por força dos mencionados acórdãos do STF.

Pelo que se observa, o Supremo Tribunal Federal, além de proferir uma decisão absolutamente desconexa com o substrato social brasileiro, em que impera, como notório, uma cultura do inadimplemento (como diz o clássico bordão, *vá buscar seus direitos na Justiça*), não observou que, na prática, destruiu um dos principais instrumentos para constrição do seu devedor, a penhora, atacando a eficácia da própria prestação jurisdicional.

O Supremo Tribunal Federal, com a finalidade de impedir a indevida extensão do conceito de infiel depositário, de fato contido no art. 4º, do Decreto-Lei nº 911/69, que trata da alienação fiduciária, erigiu a premissa: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.” (RE nº 466343).

A possibilidade de prisão do infiel depositário, quando realizada uma penhora, justifica-se pelo dever de colaboração com o Judiciário e também pelo fato de que a eficácia da prestação jurisdicional é um fim almejado por todas as partes da relação processual.

A prisão do infiel depositário, que voluntariamente aceitou este dever, além de se submeter ao contraditório, também se dava diante do olhar vigilante do próprio Estado-Juiz, que não decretaria, de modo irresponsável, a prisão de um indivíduo que estaria regularmente desincumbindo-se do seu dever de guarda da coisa penhorada.

Ou seja, o sistema clássico de execução previsto na Lei de Execução Fiscal, com base no Código de Processo Civil de 1973 está definitivamente extinto, já que a penhora, enquanto alicerce para concretização da satisfação da pretensão executiva, foi destruída pelo Supremo Tribunal Federal.

3. A SONEGAÇÃO COMO CONSEQUÊNCIA DO COLAPSO DO SISTEMA DE COBRANÇA

O evidente e manifesto colapso sistema de cobrança do crédito público traz consigo um problema adicional, um incentivo para a sonegação fiscal, um dos problemas centrais da realidade brasileira.

Nesse campo, a doutrina majoritária entende que a conduta do contribuinte, de tentar se eximir da incidência tributária no momento ou depois da ocorrência do fato gerador por meio de condutas ilícitas (fraude, simulação e outras), como evasão fiscal. Sendo a elisão fiscal a ação lícita tendente a não incidência da norma tributária, antes da ocorrência do fato gerador, face a inexistência de previsão legal. Sacha Calmon Coelho discorre sobre essa distinção (COELHO, 1998, p. 174):

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá

a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá forma menos onerosa.

Muito embora a elisão fiscal seja tratada como economia lícita de tributo, o Direito Tributário tem se debruçado sobre conceitos éticos e morais de sua prática. Porquanto, o planejamento tributário com a utilização do abuso de forma para tentar escapar da incidência tributária está se tornando cada vez mais corriqueiro.

Importante ressaltar nessa quadra a doutrina sobre o dever fundamental de pagar tributo, que tem contribuição pioneira de José Casalta Nabais, defensor de deveres do cidadão perante o Estado, os quais conduzem à existência de uma cidadania fiscal atrelada à concretização da solidariedade (NABAIS, 1998, p. 185):

Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

Voltando para o problema mencionado, a integração global, a internet como ambiente de negócio, entre outros mecanismos de supressão volátil das fronteiras, tornou a forma abusiva de planejamento tributário um problema internacional. Para enfrentar a questão o G-20, grupo de países constituídos para debater sobre a estabilidade econômica global, pautou a matéria para discussão na Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que ficou responsável por criar normas internacionais sobre o assunto, evitando uma “Guerra Fiscal Internacional”, face essa mitigação virtual das fronteiras. Um dos esforços concentra-se na *Base Erosion and Profit Shifiting* (BEPS - Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros -), sendo um dos planos de ações aprovados, a adoção de medidas mais transparentes por parte dos contribuintes, delineando não só evitar o planejamento tributário abusivo como definir regras de *compliance*.

O Brasil buscou regulamentar a questão por meio da MP nº 685, de 21 de julho de 2015, inaugurando o que convencionou-se chamar de declaração antielusiva e a consulta preventiva antielusiva, com o intuito de monitorar e dar segurança jurídica “as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, conforme dispôs o artigo 7º da mencionada legislação. Outrossim, essa parte da MP não foi convertida na Lei nº 13.165/2015, o que evidenciou um retrocesso no combate à sonegação.

De todo modo, com base nesses mesmos princípios de combate ao planejamento tributário abusivo, a Lei Complementar nº 104/2001 acresceu um parágrafo único ao disposto no art. 116 do CTN, que ficou conhecida como norma geral antielisiva. Contudo, a aplicabilidade do respectivo instituto ainda não foi utilizada na íntegra tendo em vista a falta de sua regulamentação, não obstante a defesa por vários doutrinadores que ele já seria autoaplicável.

A retomada do tema no cenário político internacional exige a discussão de medidas efetivas no combate à sonegação, entre as quais a regulamentação da norma

geral antielisiva, sob pena de continuarmos perdendo 10,1% do PIB anualmente com a sonegação, o que corresponderia a R\$ 571,5 bilhões levando em conta o PIB de 2016, segundo estudos do SINPROFAZ³⁰.

Inclusive, a sonegação crescente foi objeto de debate no julgamento da ADI nº 2390 (ADI 2859, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, acórdão eletrônico DJe-225, divulgação 20-10-2016, publicação 21-10-2016), em que se questionou normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária sem a intermediação do Poder Judiciário (sigilo fiscal), tendo sido referencial do voto do ministro relator Dias Toffoli, o qual faz menção a estudo do SINPROFAZ, "Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação" (lançado em 2013 e replicado nos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, cuja iniciativa partiu do presente autor, quando era Presidente da respectiva entidade).

O estudo em comento teve como objetivo estimar, com fundamento em outros trabalhos e dados da economia nacional, a sonegação no Brasil. O resultado apresentado aponta que aplicando a média dos indicadores de sonegação dos tributos que possuem maior relevância para a arrecadação (ICMS, Impostos de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia calcular um índice de 27,6% de sonegação, podendo chegar a 10,1% do PIB.³¹

O julgamento da questão do sigilo no Supremo, que na mesma data apreciou o RE 601.321/SP, com seis Ministros manifestando-se no sentido da Constitucionalidade da LC 105/2001, já demonstra mais uma quebra de paradigma em relação ao necessário cerco à sonegação fiscal.

Portanto, a sonegação não é um problema secundário a ser enfrentado pela República, mas algo que deve ser corrigido, sob pena de inviabilização do próprio Estado e das suas instituições, razão pela qual o momento exige construir uma nova perspectiva: a dos Direitos Fundamentais do Credor.

4. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CREDOR

O Direito é construído sobre tradições.³² É possível afirmar que, em alguns aspectos, seria uma tradição cristalizada na lei.

Muitas vezes uma necessidade social impulsiona o legislador a criar normas, em seguida, após a sua introdução, após décadas (ou séculos) de sua manutenção, elas

30 SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ), acesso em 27/02/2018.

31 SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ), acesso em 08/06/2015.

32 "Já vimos que primitivamente o direito jaz na consciência nacional até que o desenvolvimento social o leva a manifestar-se na legislação e jurisprudência. Mas enquanto ele jaz assim invisível no seio do povo, devem existir, e de facto existem, meios pelos quais se reconheçam os preceitos; [...]" (RIBAS, 1982. p.88). Em outras palavras, a sociedade, por meio dos seus costumes e práticas (que são um reflexo dos seus valores), constroem o Direito, o qual vai se adaptando às constantes transformações daquela (à medida que os valores também vão mudando).

passam a figurar para os operadores do Direito como algo que existe por si só, ganha uma espécie de existência que independe do substrato social que a criou. Transforma-se como que em algo sagrado, que não pode ser tocado, sob pena de (suposto) desfazimento de toda estrutura social.³³

Ou seja, as normas passam à condição de dogmas, pontos de partida inquestionáveis e que também não necessitam de justificação (ou de demonstração) pelos operadores do Direito.³⁴ Discordar de alguns destes dogmas jurídicos seria como questionar o próprio Estado brasileiro, seria como violar a democracia, seria como ofender as escolhas políticas do povo. Seria uma conduta sacrílega!

Nada mais falso, o direito que aí está, em alguns de seus dogmas, não existem para honrar a *Res Publica* (a coisa pública), nem para atender aos interesses do Povo brasileiro, são simplesmente mantidos por uma conjugação de tradições, quase que seculares, e da necessidade econômica de grupos sociais para os quais interessa a perduração de tais “institutos”.³⁵

Mesmo que as leis sejam estáticas e a sociedade dinâmica, demonstrando uma dificuldade das legislações acompanharem “a suposta vontade popular” é necessário que esse desiderato se concretize, cabendo aos legisladores resguardá-lo. E quando o fazem devem ser interpretados como novo paradigma de interpretação. Sendo certo que essa mudança está em construção no atual momento, seja após a Emenda Constitucional nº 45/2004, que incluiu o inciso LXXVIII, ao art. 5º, elevando a garantia da duração razoável do processo à condição de direito fundamental, quanto após o Novo Código de Processo Civil, que tem entre suas premissas básicas a efetividade e eficácia da prestação jurisdicional.

Nesse pormenor, os Direitos Fundamentais do Credor passam a ser uma nova forma de construir um novo paradigma, que está associado ao princípio constitucional da duração razoável do processo e da efetividade.

33 Esta situação nos remete aos estudos, mais uma vez, da Roma antiga, cuja obsessão com a tradição, engendrou uma sociedade que buscou sempre manter, com firmeza, suas tradições. Durante séculos, ritos religiosos, surgidos da era da monarquia romana (provavelmente na época do mitológico rei, o piedoso Numa Pompílio), eram repetidos, reencenados e suas ladainhas cantadas pelas procissões nas ruas romanas, apesar de nenhum dos seus atores, saberem o significado daqueles ritos. A língua em que cantavam era tão arcaica, que eles sequer entendiam o latim que eles estavam falando, apenas ratificavam as antigas tradições da sua urbe. Sobre a distância entre o latim clássico e latim vulgar sugere-se COUTINHO, 2005, p. 30. Sobre as tradições romanas que eram celebradas, mas cujo significado se perdeu no tempo v. PLUTARCO, 1951, p. 296.

34 “[...] a ciência dogmática [na qual podemos incluir o Direito] cumpre as funções típicas de uma tecnologia. Sendo um pensamento conceitual, vinculado ao direito posto, a dogmática pode instrumentalizar-se a serviço da ação sobre a sociedade. [...] Nestes termos, um pensamento tecnológico é, sobretudo, um pensamento fechado à problematização de seus pressupostos – suas premissas e conceitos básicos têm de ser tomados de modo não problemático – a fim de cumprir sua função: criar condições para ação. No caso da ciência dogmática, crias condições para a decidibilidade de conflitos juridicamente definidos.” (FERRAZ, 2008, p. 60).

35 “Muito mais para explicar, do que para compreender o fenômeno jurídico, constroem-se modelos teóricos que são pura ficção científica. Veja-se Kelsen e sua pretensa neutralidade axiológica e epistemológica. A neutralidade axiológica já não era colocada bem mesmo no Círculo de Viena. E a compreensão da realidade jurídica em termos de força material organizada está no neokantismo. A norma fundamental como pressuposto jurídico leva ao positivismo, que não é senão o represamento da decisão. Assim, toda a construção de Kelsen é uma construção dogmática que deve ser interpretada silogisticamente, segundo uma lógica superada [...].

Kelsen lisonjeia o comodismo dos aplicadores do direito, com a lei, numa interpretação racional, abstrata, pré-moldada, podemos resolver todos os problemas. Abre caminho para a cibernética e a solução do computador.” (MAMAN, 2003, p. 45).

4.1. O princípio da efetividade enquanto promessa constitucional

Os direitos assegurados pela Constituição de 1988 aos destinatários, à sociedade brasileira, não são, nem podem ser encarados pelos operadores do Direito, como uma mera promessa, como que um símbolo vazio.

Assim já decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF - RE 271.286-AgR):

*[...] O direito à saúde — além de qualificar-se como direito fundamental que assiste a todas as pessoas — representa consequência constitucional indissociável do direito à vida. O Poder Público, qualquer que seja a esfera institucional de sua atuação no plano da organização federativa brasileira, não pode mostrar-se indiferente ao problema da saúde da população, **sob pena de incidir, ainda que por censurável omissão, em grave comportamento inconstitucional.** A interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconseqüente. **O caráter programático da regra inscrita no art. 196 da Carta Política — que tem por destinatários todos os entes políticos que compõem, no plano institucional, a organização federativa do Estado brasileiro — não pode converter-se em promessa constitucional inconseqüente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado. [...]***

Portanto, os direitos e as garantias fundamentais previstas na nossa Carta constitucional representam mais do que uma utopia, são instrumentos legais para transformação da própria realidade, aos quais deve-se dar máxima efetividade.

Recentemente, como já relatado, o Poder Constituinte Derivado, atendendo aos anseios da sociedade por uma maior eficiência e efetividade da prestação jurisdicional introduziu, por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004, o inciso LXXVIII, ao art. 5º, que assim dispõe: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Para contextualizar, a referência à exposição de motivos nº 204, de 15 de dezembro de 2004, assinada pelos chefes dos três Poderes da República logo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, por meio da qual foi proposta a formalização do “Pacto de Estado em favor de um Judiciário mais Rápido e Republicano”, eis trecho inicial do documento³⁶:

Poucos problemas nacionais possuem tanto consenso no tocante aos diagnósticos quanto à questão judiciária. A morosidade dos processos judiciais e a baixa eficácia de suas decisões retardam o desenvolvimento nacional, desestimulam investimentos, propiciam a inadimplência, geram impunidade e solapam a crença dos cidadãos no regime democrático.

³⁶ BRASIL, acesso em: 23.06.2015.

Em face do gigantesco esforço expendido sobretudo nos últimos dez anos, produziram-se dezenas de documentos sobre a crise do Judiciário brasileiro, acompanhados de notáveis propostas visando ao seu aprimoramento.

A aprovação da mencionada Emenda Constitucional foi resultado da constatação de verdadeiro colapso no sistema judiciário brasileiro e da necessidade de que fossem empreendidas medidas conjuntas com a finalidade de conferir agilidade e maior efetividade ao sistema.

A doutrina, há muito, já vinha alertando para necessidade de ser conferida maior efetividade à tutela jurisdicional. Esse ideal instrumentalista é bem retratado no livro de Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco (CINTRA, 2001, p. 43):

A fase instrumentalista, ora em curso, é eminentemente crítica. O processualista moderno sabe que, pelo aspecto técnico-dogmático, a sua ciência já atingiu níveis muito expressivos de desenvolvimento, mas o sistema continua falho na sua missão de produzir justiça entre os membros da sociedade. É preciso agora deslocar o ponto-de-vista e passar a ver o processo a partir de um ângulo externo, isto é, examiná-lo nos seus resultados práticos. Como tem sido dito, já não basta encarar o sistema do ponto-de-vista dos seus produtores do serviço processual (juízes, advogados, promotores de justiça): é preciso levar em conta o modo como os seus resultados chegam aos consumidores desse serviço, ou seja, à população destinatária.

Sob o manto desse ideal, o Processo Civil brasileiro sofreu diversas alterações que ambicionaram dotar os jurisdicionados de mecanismos mais efetivos e céleres para a concretização do direito. Desde o início da década de 90 essas alterações legislativas tomaram conta do Código de Processo Civil de 1973, transformando-o em uma verdadeira “colcha de retalhos”.

Acumula-se o fato de que a simples reestruturação administrativa do Poder Judiciário não seria capaz de atender os anseios de dinamizar a prestação jurisdicional.

Assim, ao passo que buscou a reordenação do sistema processual, a nova codificação teve como norte conferir agilidade e maior efetividade à prestação jurisdicional, conforme se pode extrair das palavras do Ministro Luiz Fux, Presidente da Comissão de Juristas encarregada da elaboração do Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil³⁷: “O Brasil clama por um processo mais ágil, capaz de dotar o país de um instrumento que possa enfrentar de forma célere, sensível e efetiva, as misérias e as aberrações que passam pela Ponte da Justiça.”

Em resumo, a efetividade do processo foi elevada a garantia fundamental, o que ficou respaldado pela inclusão da **razoável duração do processo no rol de direitos e garantias fundamentais**, por meio do art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88. Dessa feita, os direitos fundamentais do credor consistem na consolidação de todas as garantias de

³⁷ BRASIL, acesso em 25.06.2015.

que o credor dispõe para ver concretizado seu direito à satisfação do seu crédito. Só assim será implementada a Justiça, dando a cada um o que é seu, sem eternização das relações processuais.

Dentro desse contexto, as **medidas alternativas de cobrança** se concretizam como o atual norte para satisfação do credor público, principalmente pela ineficácia da prestação jurisdicional.

Vários países já utilizam tais medidas alternativas de cobrança como instrumento para apertar o cerco aos sonegadores, vide o exemplo da França que veda ao sonegador o exercício de toda profissão industrial, comercial ou liberal por tempo determinado, assim também ocorrendo na Espanha em relação à obtenção de subvenções, bem como gozar de incentivos fiscais e da seguridade social. Outro país que adota essa conduta é Portugal, onde o sonegador poderá sofrer interdição temporária do exercício de atividades e profissões; vedação ao recebimento de subvenções e encerramento do estabelecimento, dissolução da pessoa coletiva a que se relacione o agente.

Portanto, não há como se concretizar o princípio da efetividade da prestação jurisdicional nas relações processuais executivas sem que haja uma evolução dos paradigmas que possibilitem ao credor alcançar, de modo ágil e célere, a satisfação do seu crédito.

4.2. Os Direitos Fundamentais do Credor e os novos paradigmas para a cobrança do crédito público

A almejada justiça da tributação, alicerçada na satisfação dos direitos fundamentais e sociais insculpidos na Constituição, somente estará plenamente preservada reduzindo a sonegação fiscal, o que enseja aplicação das novas alterações no Ordenamento Jurídico, as quais podemos nominar de **Direitos Fundamentais do Credor**.

Trata-se inegavelmente de uma nova forma de pensar o direito e de buscar concretizar o princípio constitucional da efetividade da prestação jurisdicional. Passos que já vem sendo dados pelo Legislativo e pelo próprio Supremo Tribunal Federal.

Todo esse conjunto de evoluções formam o que pode ser chamado de **Direitos Fundamentais do Credor**, que devem ser o novo paradigma de interpretação, encampando conceito que o mestre Chiovenda, citado por Cândido Rangel Dinamarco pregava, “o processo deve propiciar a quem tem um direito tudo aquilo e precisamente aquilo que ele tem direito de obter.”³⁸.

Como o Novo CPC consolidou diversas inovações, integradas ao processo de execução comum, tornando-o mais célere e eficaz, a execução fiscal sofreu algumas alterações, considerando, precipuamente, que o Novo CPC deve ser aplicado em

38 DINAMARCO, 2005, p. 331.

substituição à LEF, naquilo que for mais favorável ao detentor da prerrogativa, havendo ou não lacuna³⁹.

Mesmo sem pretensão de esgotar o assunto cabe citar algumas alterações inovadoras no Novo CPC que vão ao encontro desse ideário já manifestado aqui, da busca pela máxima efetividade da prestação jurisdicional, entre eles:

- 1) Positivção dos princípios da efetividade, eficiência e duração razoável do processo (como se observa nos artigos 4º; 6º; 8º; 139, II, VI; 521; 551; entre outros NCPC);
- 2) Introdução de conceitos inerentes à boa convivência (princípio da boa-fé e cooperação) (como se deprende da leitura dos artigos 5º; 6º; 8º; 323, parágrafo único, VI; 499, §3º; 551; entre outros NCPC); e
- 3) Estabelece princípios vetores da interpretação (bem comum, fins sociais, dignidade da pessoa humana, proporcionalidade, razoabilidade, legalidade, publicidade e eficiência) (Art. 8ºNCPC).

Teori Albino Zavscki já falava sobre a necessidade de alcançar essa efetividade antes dessas alterações processuais, com muita proficiência:

O direito à efetividade da jurisdição – que se denomina também, genericamente, direito de acesso à justiça ou direito à ordem jurídica justa – consiste no direito de provocar a atuação do Estado, detentor do monopólio da função jurisdicional, no sentido de obter, em prazo adequado, não apenas uma decisão justa, mas uma decisão com potencial de atuar eficazmente no plano dos fatos⁴⁰.

Ainda nesse pormenor, o Novo CPC passa também a combater, com mais veemência, o intuito protelatório. Logo, partindo de uma lógica Voltairiana onde “A vantagem deve ser igual ao perigo”, aumentou-se a sucumbência acaso o recurso não seja provido, além de um conjunto de multas para inibir medidas procrastinatórias, assim:

- 1) Sucumbência Recursal (Art. 87, §11 do NCPC);
- 2) Aumento das hipóteses de práticas processuais protelatórias (ato atentatório à dignidade da Justiça, atos protelatórios, atos praticados com má-fé), bem como elevação dos valores das sanções;
- 3) Aplicação de multa como elemento educador, inibidor e sancionador;
- 4) Restrição dos casos sujeitos à Remessa Necessária (Art. 507 do NCPC). Soma-se ainda ao exposto a incorporação de soluções consensuais de conflito (Art. 3º, §2 e 3 NCPC), entre elas:
 - a) Arbitragem (liberdade de escolha, sigilo, segurança, tecnicidade, rapidez e neutralidade);

39 NUNES, 2016.

40 ZAVASCKI, 1997, p. 32.

b) Mediação; i) a ausência de preferência em determinar o conteúdo do que for acordado pelas partes; ii) ausência de autoridade para impor uma decisão vinculante às partes e; iii) saber que as partes não chegam a um acordo completo até que cada parte aceite todos os termos do acordo; ec) criação dos Centros Judiciários de solução consensual de conflito (Arts. 166 a 176 NCPC). Princípios norteadores: independência, imparcialidade, normalização do conflito, autonomia da vontade, confidencialidade, oralidade e informalidade.

5) Busca incessante pela conciliação elevando-a a um dos objetivos da prestação jurisdicional como meio para dirimir os litígios.

O Novo CPC não deve ser encarado como a única solução para o problema que o Poder Judiciário, e o Brasil, passa, ao ver que sua justiça é muito lenta e cara.

Em verdade, o próprio Novo CPC não se enxerga como a solução para o problema, já que tal diploma legal traz conceitos e princípios destinados à alcançar essa mudança de paradigma, potencializando esse caminho para a transformação, exigindo-se concomitantemente:

- a) mudança da cultura (credibilidade, honestidade e boa-fé);
- b) tratar a gestão de processos profissionalmente (com especialistas); e
- c) incentivo a iniciativas que busquem soluções alternativas do conflito, sem necessariamente acionar o Poder Judiciário, caminho esse que também deve seguir a execução fiscal.

De outro giro, o desenvolvimento desses argumentos, principalmente depois da alteração Constitucional e da entrada em vigor do Novo CPC, pode servir como novo fundamento de validade para superar precedentes e súmulas contrárias à Fazenda Pública, por meio do *distinguishing* e *Overruling*, principalmente àquelas ligadas à proibição às sanções políticas (que consiste, resumidamente, na proibição da utilização de meios de coação indireta para a cobrança de tributo), privilegiando ações como o protesto das Certidões da Dívida Ativa (CDA), entre outras, que incentivam medidas alternativas de cobrança, principalmente pela ineficácia da prestação jurisdicional.

Até pelo fato de muitos países já utilizarem desse conceito (medidas alternativas de cobrança) para apertar o cerco aos sonegadores.

Diante disso, a averbação pré-executória também se insere dentro desta nova perspectiva.

A partir da sanção da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, iniciou-se um debate jurídico acerca de aspectos relacionados a efetividade, a legalidade e a constitucionalidade da “averbação pré-executória”, instituto criado por meio do art. 25 desse diploma legal.

Deve-se destacar, nesse pormenor, que a Lei nº 13.606 veio acrescentar os arts. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a qual dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (CADIN) e dá outras providências, fato esse pouco destacado até agora.

É fácil perceber que a natureza das críticas ao novel instituto da “averbação pré-executória” são similares às que foram realizadas no passado em face da lei que criou o CADIN (Lei nº 10.522/2002) e a que permitiu o protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa (Lei nº 12.767/2012, alterando a Lei nº 9.492/1997).

Seguindo esse encadeamento lógico e histórico é fulcral rememorar a decisão do plenário do STF, no julgamento da ADI 1454/DF, de relatoria da Min. Ellen Gracie, em 20/6/2007, DJe, 3 ago. 2007, na qual se declarou a constitucionalidade do CADIN (Lei nº 10.522/2002, precipuamente seus arts. 6º e 7º), pela maioria de seus Ministros.

Mais recentemente também foi ajuizada uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5135/DF) em face da Lei nº 12.767/2012, que alterou a Lei nº 9.492/1997, permitindo o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa. O Supremo, da mesma forma, por maioria (no julgamento da ADI 5135/DF, relator Min. Roberto Barroso, 09/11/2016. DJE nº 242, divulgado em 14/11/2016), entendeu que o protesto, para promover a cobrança extrajudicial de Certidões de Dívida Ativa, é constitucional e legítimo, buscando acelerar a recuperação dos créditos públicos, tendo a tese vencedora assentado que:

O protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.

Antes desse julgamento o Superior Tribunal de Justiça, por meio do RESP 1.126.515/PR, também já havia declarado a legalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa. (REsp 1126515/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013).

Assim, seja pelo entendimento do STJ ou do STF, decidiu-se que, entre outros argumentos:

- (a) não há reserva de Lei Complementar para a respectiva matéria;
- (b) a Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80) não exclui outras modalidades de cobrança extrajudiciais;
- (c) não há violação ao contraditório e ampla defesa, pois o contribuinte pode participar do processo administrativo para questionar o débito, bem como se valer da prestação jurisdicional para anulá-lo; e
- (d) não há violação dos direitos fundamentais garantidos aos contribuintes.

Esse esforço argumentativo se justifica pelo fato de que a “averbação

pré-executória” é mais um instrumento destinado a minimizar o impacto da judicialização, o qual está norteando o processo civil moderno, sem descuidar das garantias aos cidadãos, e cuja relevância foi destacada pelos respectivos relatores dos julgados acima citados, quando da análise da legalidade e constitucionalidade do protesto:

O relator destacou que a redução do número de cobranças judiciais deve fazer parte do esforço de desjudicialização das execuções fiscais, pois, segundo levantamento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), cerca de 40% das ações em tramitação no País são dessa categoria. (ADI 5135/DF, relator Min. Roberto Barroso, 09/11/2016. DJE nº 242, divulgado em 14/11/2016)

A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”, definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a “revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo”.

(REsp 1126515/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013)

Logo, a “averbação pré-executória” segue a mesma lógica: trata-se de um ato administrativo extraprocessual, que, independente de decisão judicial, se destina a produzir efeitos contra terceiros, evitando tanto a fraude à execução quanto aquele que ocorre contra credores, objetivando dar segurança jurídica aos negócios realizados com pessoas devedoras da Fazenda Pública, restando assim positivada no art. 20-B, § 3º, II, da Lei nº 10.522/2002:

Art. 20-B. [...]

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Vale ressaltar que o presente instituto possui similar no Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.115/2015, qual seja, a averbação premonitória, positivada no art. 828:

Art. 828. O exequente poderá obter certidão de que a execução foi admitida pelo juiz, com identificação das partes e do valor da causa, para fins de averbação no registro de imóveis, de veículos ou de outros bens sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade.

Perceba-se que aqui também não se exige decisão judicial a fim de realizar a averbação, mas apenas a admissão da execução, requisito que, com a Certidão de Dívida Ativa, já estaria plenamente atendido, considerando que tal título executivo

goza de presunção de liquidez e certeza, conforme dispõe o art. 204 do Código Tributário Nacional e o art. 3º da Lei nº 6.830/80.

Registre-se que o art. 54, III, da Lei nº 13.097/2015, permite serem feitas averbações administrativas, de indisponibilidade ou de outros ônus, desde que previstas em lei, para fins de restringir direitos de constituição, transferência e modificação de direitos reais sobre imóveis, assim:

Art. 54. 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:

III - averbação de restrição administrativa ou convencional ao gozo de direitos registrados, de indisponibilidade ou de outros ônus quando previstos em lei;

Apresentada tais perspectivas, fica evidente que a almejada justiça da tributação, alicerçada na satisfação dos direitos fundamentais e sociais insculpidos na Constituição, somente estará plenamente preservada reduzindo a sonegação fiscal, o que enseja aplicação das novas alterações no Ordenamento Jurídico, as quais podemos nominar de ***Direitos Fundamentais do Credor***.

Os Direitos Fundamentais do Credor poderiam ser compreendidos como um conjunto de direitos e garantias processuais e extra-processuais que viessem a oferecer uma prestação jurisdicional ágil e célere ao sujeito de direito, que é detentor de um título executivo, a fim de que o direito que está corporificado naquele título viesse a ser concretizado diante de uma injustificada resistência do devedor.

Registre-se que a compreensão dos Direitos Fundamentais do Credor como um novo paradigma para do direito brasileiro importa em:

- a) superar a tradição da necessidade de judicialização de toda e qualquer pretensão que almeje a satisfação de um crédito que não foi espontaneamente adimplido pelo devedor;
- b) superar a tendência de minimizar a oneração do patrimônio do devedor, responsável pelo adimplemento do débito cobrado; e
- c) a aceitação que realização do crédito representado pelo título executivo nada mais é que a ratificação da própria estabilidade do direito positivo; e
- d) a satisfação desse crédito está em consonância com os princípios constitucionais previstos no art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88.

Note-se não basta apenas criar instrumentos processuais ágeis e simplificados para que o credor possa executar o seu direito representado pelo título executivo. Deve-se ir além, construir mecanismos extra processuais, sem necessidade de judicialização da demanda, a fim de que a sua pretensão possa vir a ser rapidamente solucionada.

Os Direitos Fundamentais do Credor deveriam ser compreendidos como uma salutar renovação do ordenamento jurídico, já que poderia, além de afastar a cultura do litígio, retirar do Poder Judiciário o “peso” da responsabilidade de promover a custosa execução de toda e qualquer demanda em que houvesse pretensão resistida em relação ao um crédito contido em título executivo.

A edificação dos Direitos Fundamentais do Credor nada mais seria do que a ratificação do próprio ordenamento jurídico. Se o direito brasileiro já dota alguns documentos com eficácia executiva, a fim de facilitar o comércio jurídico e/ou a possibilidade de recuperação daquele crédito devido e inadimplido, a existência de uma cultura que visse a assegurar a concretização destes direitos iria contra a tendência de *não-oneração* do patrimônio do devedor, atacando diretamente a sonegação fiscal.

A necessidade de um novo paradigma para a execução das Certidões de Dívida Ativa, que representam um Crédito do Povo, é mais que urgente, já que as bases do processo executivo fiscal não mais existem, já que a Lei nº 6.830/80 não guarda mais pontos de contato com o Brasil que está a adentrar na terceira década do século XXI.

Ante o exposto, os Direitos Fundamentais do Credor seriam uma forma de assegurar ao detentor de um direito líquido, certo e exigível teria, em seu favor, o direito fundamental da efetividade. Seria uma forma de impedir que tal promessa fosse apenas um símbolo. Ao contrário, um novo paradigma jurídico para uma sociedade que exige que os direitos sejam efetivados e cumpridos.

5. CONCLUSÃO

Ao longo dessa obra buscou-se revelar ao leitor que o atual sistema judicial de recuperação dos créditos públicos inscritos em Dívida Ativa da União está em colapso.

Não se trata de uma crise. Observa-se um verdadeiro colapso deste sistema, sobretudo porque a sua lei de regência, a Lei de execuções Fiscais, um diploma sobrevive desde a década de 1980, não evoluiu e se encontra em absoluto descompasso com a realidade.

O resultado deste colapso é que o ajuizamento de milhões de execuções fiscais por ano simplesmente “travam” a máquina do Judiciário, impedindo que haja uma prestação jurisdicionais efetiva, fazendo com que o crédito público – do Povo – não possa vir a ser recuperado, nem parcialmente.

Revelou-se também que nem o próprio credor, a União, acredita no sistema de cobrança, razão pela qual busca meios para reduzir seu estoque de dívida ativa, sem recuperação eficaz destes créditos, seja por meio de remissão, pelo reconhecimento da prescrição ou por parcelamentos que cada vez mais implicam em benesses para os devedores reiterados ou grandes sonegadores.

A jurisprudência do STF, cristalizada na Súmula Vinculante nº 25, simplesmente implodiu a lógica da cobrança do crédito, por meio de um processo de execução que almeja a constrição judicial pela penhora, impedindo a prisão civil do infiel depositário.

Demonstrou-se ainda que o colapso do sistema de cobrança agravou o problema da sonegação no Brasil, que alcançou valores bilionários e natureza endêmica, devendo ser combatido por meio de novos paradigmas, já que a Lei de Execução Fiscal não mais consegue alcançar a complexa realidade brasileira, que evolui, tendo o sistema de cobrança simplesmente sofrido de grave e irremediável anciloso normativo.

Apresentou, por fim, perspectivas para buscar assegurar a consolidação dos **Direitos Fundamentais do Credor** que teriam por escopo consolidar, em última análise, o princípio da eficiência, cristalizado na nossa Carta de 1988 como um direito fundamental.

A almejada justiça da tributação, alicerçada na satisfação dos direitos fundamentais e sociais insculpidos na Constituição, somente estará plenamente preservada reduzindo a sonegação fiscal, o que enseja aplicação das novas alterações no ordenamento Jurídico, as quais podemos nominar de **Direitos Fundamentais do Credor**.

Nesse trabalho, tentou-se apresentar problemas que envolvem a execução fiscal e também algumas sugestões para superá-los. Não se pretendeu construir uma *teoria geral da execução fiscal*. Nunca foi este o objetivo do presente opúsculo, como anunciado desde a sua introdução. Não se vê razão para construir teorias para justificar um sistema que está morto, por colapso de vários de seus alicerces.

Tal texto, mais do que um artigo jurídico, também traz consigo uma inegável natureza de denúncia e que tem por objetivo transformar o direito em vigor, a fim de que o interesse público seja efetivamente alcançado.

Como escreveu o então jovem Karl Marx (que na época tinha por volta de 27 anos de idade) – um dos autores cujo pensamento foi mais deturpado pelos seus “seguidores” ao longo do século XX -, em um de seus manuscritos, *Teses sobre Feuerbach* (de 1845, antes mesmo do advento do Manifesto do Partido Comunista, de 1848), o papel da filosofia não deveria ser mais o de olhar, admirar e comentar o mundo, mas o de efetivamente transformá-lo: “Os filósofos têm apenas *interpretado* o mundo de maneiras diferentes; a questão, porém, é *transformá-lo*.”.

Talvez, por este texto, os autores também tenham um pouco desta pretensão, sobretudo porque o interesse público clama pela possibilidade de se assegurar **Direitos Fundamentais do Credor**, sob pena de a República vir a ser derrotada por sonegadores que impedem que o Estado possa, em sua plenitude, se desincumbir da missão de construir uma nova realidade para milhões de brasileiros.

Os Direitos Fundamentais do Credor seriam um conjunto de direitos e garantias processuais e extra-processuais que viessem a oferecer uma prestação jurisdicional ágil e célere ao sujeito de direito, que é detentor de um título executivo extra-judicial, a fim de que o direito que está corporificado naquele título viesse a ser concretizado diante de uma injustificada resistência do devedor.

Um novo paradigma jurídico, uma nova forma e enxergar a realidade, a fim de se quebrar uma tendência de paralisação do Poder Judiciário e de absoluta ineficácia dos direitos representados por títulos executivos extra-judiciais.

Os Direitos Fundamentais do Credor não seriam uma negação de princípios constitucionais, ao contrário, seria uma afirmação do próprio direito brasileiro, já que visaria a assegurar a concretização daquilo que o nosso ordenamento promete aos indivíduos que, de boa-fé, esperam que seus direitos subjetivos sejam realizados.

A sociedade brasileira não admite apenas que sejam previstos direitos, almeja-se que tais direitos venham a ser concretizados, realizados e exercidos, por essa razão o próprio legislador alterou a Constituição federal para acrescer o princípio da eficiência e da duração razoável do processo como um direito fundamental.

Encerramos este artigo, com uma frase que pode ter soado como enigmática na introdução: não se pode enxergar o novo com o olhar antigo, de modo que a realidade social, por um lado, e a transformação dos modelos jurídicos, por outro, necessitam da nossa imaginação a ponto de transformar as instituições.

Um novo paradigma deve surgir, sob pena de a própria República não mais conseguir se financiar e não conseguir cumprir com a missão a ela conferida pelo Constituinte originário.

REFERÊNCIAS

ARON, Raymond. **O marxismo de Marx**. Trad. De Jorge Bastos. São Paulo: Arx, 2005.
BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BRASIL. Legislação. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/186%20-%20MF%20AGU.htm>. Acesso em: 10.abr.2013.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos nº 204, de 15 de dezembro de 2004**.

Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/expmot/2004/exposicaodemotivos-204-15-dezembro-2004-592098-norma-mj.html>> Acesso em: 23.06.2015.

BRASIL. Senado Federal. **Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>. Acesso em: 25.06.2015.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 17^o ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal** – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

COUTINHO, Ismael de Lima. **Pontos de gramática histórica**. Rio de Janeiro: Editora Livro Técnico, 2005.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números**. 2017. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>>. Acesso em: 19.01.2017.

DALLA VECCHIA, Rosângela. “**O PL 5.080/2009 e a motivação para a alteração no modelo de cobrança do crédito público**”. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-pl-50802009-e-a-motivacao-para-a-alteracao-no-modelo-de-cobranca-do-credito-publico,33681.html>>. Acesso em 08.abr.2013).

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

FARI, Ernesto. **Dicionário Escolar Latino-Português**. Rio de Janeiro. CNME, 1956.

FERRAZ, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2008.

GABRIEL, Mary. **Amor e Capital: a saga familiar de Karl Marx e a história de uma revolução**. Trad. Alexandre Barbosa de Souza. Rio de Janeiro: Zahar, 2013.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICO APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12775>. Acesso em: 07.10.2012.

_____. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Relatório de Pesquisa**. Brasília: 2011. Disponível em http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf, acesso em 08/06/2015.

_____. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. *Comunicado IPEA nº 127*. Brasília: janeiro de 2012. Disponível em http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf, acesso em 08/06/2015.

LAMOUNIER, Bolívar. **Transgressão, Cultura e Economia de Mercado: 10 Pontos para Discussão**. In: CARDOSO, Fernando Henrique e MOREIRA, Marcílio Marques (coord.). *Cultura das Transgressões no Brasil. Lições da História*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MOLINA, Francisco Contreras. **Comentários ao Novo Testamento**. vol. III, trad. Alceu Luiz Orsoi. São Paulo: Editora Ave-Maria, 2006.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números – 2017**. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-de-noticias/PGFN%20em%20Numeros%202017%20V7.pdf/view>>. Acesso em: 19.01.2017.

MAMAN, Jeannette Antonios. **Fenomenologia existencial do direito: crítica do pensamento jurídico brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1992.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NUNES, Allan Titonelli. **A repercussão do Novo CPC na Lei de Execução Fiscal**. In: SANTANA, Alexandre Ávalo e MASSET, Rodrigo Santos Lacombe (Coord.). *Novo CPC e o Processo Tributário: Impactos da Nova Lei Processual*. São Paulo: Editora Contemplar, 2016.

PLUTARCO. **As vidas dos homens ilustres**. V. 1, I., Trad. Aristides das Silveira Lobo. São Paulo: Editora das Américas, 1951.

RIBAS, Conselheiro Joaquim. **Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982

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://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 12/02/2016.

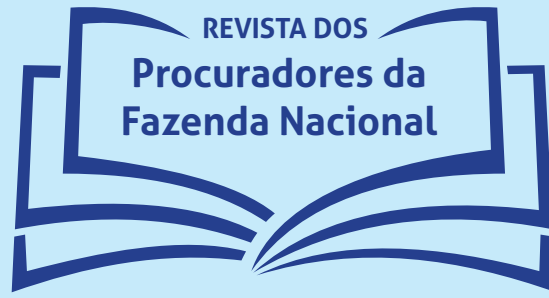
SILVA, Kalina Vanderlei e SILVA, Maciel Henrique. **Dicionário de Conceitos Históricos**. São Paulo: Contexto, 2010.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016**. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>> Acesso em: 27/02/2018.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>> Acesso em: 08/06/2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. V. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ZAVASCKI, Teori Albino. Medidas cautelares e medidas antecipatórias: Técnicas diferentes, função constitucional semelhante. In: **Inovações do Código de Processo Civil, Livraria do Advogado**. Porto Alegre: 1997.



**A PRATICABILIDADE NO DIREITO
TRIBUTÁRIO MODERNO:
FUNDAMENTO, CONCEITO
CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO
E FINALIDADE REDUTORA DA
COMPLEXIDADE**

Daniel Giotti de Paula¹

¹ Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, Procurador da Fazenda Nacional, Presidente do Instituto de Estudos Tributários e de Finanças Públicas de Juiz de Fora e Região, Professor de Direito Tributário e Direito Financeiro, autor do livro "A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade" (Ed. Multifoco).

Resumo: Este artigo trata de um tema ainda relegado no Direito Tributário brasileiro: a praticabilidade. Investiga-se, inicialmente, seu fundamento, remontando suas origens históricas e normativas. Após, é possível, a partir do contexto da Constituição da República Federativa do Brasil, cogitar-se de um conceito constitucionalmente adequado, revertendo-se uma lógica de prioridade axiológica do princípio da capacidade contributiva como alguns autores defendem. Por fim, percebe-se que a complexidade é um fato nos sistemas tributários modernos e que sua redução é, justamente, a finalidade da Praticabilidade no Direito Tributário.

Abstract: This article deals with a theme still relegated in Brazilian Tax Law: practicability. Initially, its foundation is investigated, going back to its historical and normative origins. After, it is possible, from the context of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, to consider a constitutionally adequate concept, reversing a logic of axiological priority of “ability to pay” principle as some authors argue. Finally, it is clear that complexity is a fact in modern tax systems and that its reduction is precisely the purpose of Practicality in Tax Law.

Palavras-chave: Sistema Constitucional Tributário; Praticabilidade; Complexidade; Capacidade Contributiva.

Keywords: Constitutional Tax System; Practicability; Complexity; “Ability to pay” principle.

Sumário: 1. Introdução do tema em debate: a praticabilidade. 2. Os fundamentos tradicionais da praticabilidade tributária. 3. Os fundamentos modernos da praticabilidade tributária. 4. O conceito constitucionalmente adequado de praticabilidade tributária e sua finalidade redutora de complexidade. 5. Conclusões finais. 6. Referências bibliográficas

1. INTRODUÇÃO DO TEMA EM DEBATE: A PRATICABILIDADE

Há temas no Direito que vão se incorporando à dogmática e à prática jurídicas sem sistematização e se transformam em supertrunfos ou cláusulas de suspensão de argumentação nos debates.

Foi assim que ocorreu com a supremacia do interesse público sobre o privado que, sem ter uma fonte constitucional clara, serviu para fundamentar uma série de atos administrativos ao alvedrio dos direitos e das garantias fundamentais, até ser mitigada ou superada por parcela da doutrina publicista (BINENBOJM, 2009).

Tem sido assim, também, com a dignidade da pessoa humana, a qual, servindo para todas as situações possíveis segundo parcela da doutrina e de práticos do Direito, perde força normativa e esvanece seu valor como fonte de sistemas jurídicos de matrizes republicana, democrática e liberal-igualitária.

O Direito Tributário também tem seu instituto alçado à solução para todos os conflitos tributários e com estudo analítico relegado a segundo plano: a praticabilidade tributária. Alguns exemplos demonstram isso.

Como é difícil para a Administração tributar um sem número de relações de circulação de mercadorias, como as que envolvem compras-e-vendas de automóveis em concessionárias, criou-se uma técnica especial de cobrança, a substituição tributária progressiva, vedando-se, inclusive, a repetição do indébito da diferença entre o fato gerador real e o fato gerador presumido, conforme era a orientação do STF, em decisão proferida na ADI 1851.

Se pequenas e médias empresas não podem arcar com a tributação normal, balizada pela capacidade contributiva, invoca-se a praticabilidade tributária para se criar um regime especial e unificado de cobrança de tributos dos vários entes, a partir de competência estabelecida no art. 146, III, *d*, da CR/88.

Recentemente, no bojo das discussões da ADI 4697-DF, relatada pelo Ministro Edson Fachin, que considerou constitucional a delegação legislativa que autoriza a autarquias corporativas estabelecer o valor exato da anuidade, critérios de isenção profissional, regras de recuperação de créditos, parcelamento e concessão de descontos, conforme os §§1º e 2º do art. 6º da Lei 12.514/11, também foi invocada a praticabilidade tributária.

Afirmou-se que o mandamento tributário estaria suficiente determinado, tendo em conta as categorias da praticabilidade e da parafiscalidade, próprias das contribuições corporativas. A partir deste quadro, pergunta-se, afinal, o que é praticabilidade, qual seu fundamento e qual seu objetivo?

2. OS FUNDAMENTOS TRADICIONAIS DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Tomando como base o último julgado, recorre-se, costumeiramente, ao magistério de Misabel Derzi (1998: 251), para considerar praticabilidade como “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.

Pode-se recorrer à doutrina de outra estudiosa do tema, professora Regina Helena Costa (2007: 53-54), para quem a praticabilidade é um princípio implícito no ordenamento jurídico brasileiro, decorrente, inclusive, da supremacia do interesse público sobre o privado, mas que antes de tudo consubstancia uma categoria lógico-jurídica, sendo uma exigência do senso comum que haja expedientes para adequar a execução das leis.

As duas autoras, em suas obras, também procuram enunciar quais seriam os expedientes de praticabilidade, que abrangeriam institutos e categorias jurídicas criados a partir de presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, tais como as pautas fiscais, o lucro presumido, o fato gerador pressuposto ou presumido na substituição tributária progressiva, a lista de serviços da LC 116/03, os preços de transferência etc.

Ademais, mencionam-se como decorrências da praticabilidade institutos consolidados no Brasil, tal qual o lançamento por homologação, ou institutos em via de serem implementados, tais quais meios alternativos ou adequados de solução de conflitos tributários.

Esses conceitos de praticabilidade podem ser aprimorados, caso se tentem estabelecer quais as finalidades do instituto, além de se procurar um objeto comum que permita ser seu traço distintivo na realidade jurídico-tributária. De certa forma, os planos semântico, sintático e pragmático precisam ser aproximados para se chegar a esse novo conceito.

Em minha tese de doutorado², empreendi esse esforço e considerei que a praticabilidade, que já pode ser considerada presente no esforço de racionalização de sistemas tributários enunciados nas quatro máximas da tributação de Adam Smith e de alguns outros estudiosos de finanças públicas e juristas, envolve uma dimensão coletiva de se buscar uma tributação que, de fato, abranja o maior número possível de contribuintes e relações jurídicas.

Sendo certo que Adam Smith empreenda esforços que podem ser considerados como uma tentativa de conjugar as dimensões individual e coletiva em busca da legitimação da tributação, Ricardo Lobo Torres, um de nossos homenageados, embora

² Ver PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ed. Multifoco, 2018a.

se reconheça com uma preocupação mais focada em como chegar a um modelo em que o ônus tributário seja aceito pelo contribuinte, enuncia também suas máximas, que considera, porém, como princípio de legitimação, a saber: a tributação deve ser legítima, calcada em uma legislação clara, transparente, e cobrada em relações fundadas na lealdade, boa-fé e na transparência (TORRES, 2005; TORRES, 2006, 223 e 224).

De qualquer forma, para que a eficiência na fiscalização e na arrecadação tributárias sejam alcançadas, o Direito Tributário deve criar ferramentas para facilitar o trabalho do fisco, por um lado, mas também deve estabelecer mecanismos de comodidade para o contribuinte.

Em sentido semelhante, Eduardo Morais da ROCHA (2016) afirma que os mecanismos de praticabilidade ora absorvem a confiança no contribuinte, como no caso do uso do lançamento por homologação, ora a desconfiança, como no caso da limitação da dedução dos gastos com educação para fins de IRPF.

Caso se pense na praticabilidade como uma preocupação de legitimidade da tributação, pode-se pensar que ela teria pouca utilidade, já que não estaria atrelada a uma fonte de direito, nem poderia servir para controlar juridicamente as condutas de contribuintes e dos fiscos.

Entretanto, existe uma tradição, iniciado no Direito Tributário alemão, em prol de sua caracterização jurídica.

Os estudos mais relevantes são de Josef Isensee (1976) e Hans-Wolfgang Arndt (1983), para os quais a administração de massas que envolve o Direito Tributário impossibilitaria que todos fossem fiscalizados, demandando-se uma certa ilegalidade que afastasse a busca da capacidade contributiva subjetiva em certas situações.

Como premissa de sua análise, Josef Isensee, postula que existe uma desproporção entre os deveres que a lei impõe aos administradores e a capacidade da Administração Tributária para exercer suas funções. Tal desproporção vem dada por cinco pressupostos: a complexidade do Direito Tributário, a falta de “praticabilidade” das leis fiscais, a inadequação das leis tributárias a mudanças sociais e econômicas, a inadequação da concepção jurídica de processo e do procedimento e, finalmente, a escassez de pessoal (1976: 61-67).

Esse pensamento permite que se chancelo o uso de pautas fiscais, presunções, classificações, conceitos jurídicos indeterminados, normais em branco, entre outras medidas simplificadores e padronizantes da tributação.

Para o autor, assim, no conflito entre legalidade e efetividade da execução administrativa, assume-se que prevalece a última, mas na forma de uma ilegalidade necessária, o que levou a doutrina alemã a não aderir a sua tese, pela contraditória consequência de o “não-direito” imperar sobre o direito, segundo aponta Ana Paula Dourado (2014: 675).

Para ele, existiria uma “zona cinzenta de ilegalidade necessária”, que deve ser reconhecida constitucionalmente, expressão que Ana Paula Dourado (2014: 676) colhe em outra obra do autor³.

A tipificação, porém, só é admitida para a Administração Tributária, sendo vedada ao Judiciário. Surge o questionamento: como conciliar o fato de a tipificação ser legítima, apesar de contrária à legalidade estrita, mas impedir a ação do Judiciário, que deve controlar a legalidade dos atos administrativos, inclusive os de natureza tributária? (DOURADO, 2014: 676).

É da configuração de um “estado de necessidade” da Administração que ele retira, diretamente, a margem de livre apreciação administrativa, o que, conforme importantes vozes da doutrina alemã, faria com que a lei perdesse seu significado constitucional de instrumento democrático e do Estado de Direito.

Em verdade, seria o desprestígio dos ganhos civilizatório e institucional que a tese de que o direito provém de fontes sociais, núcleo do positivismo jurídico, trouxeram para a sociedade

Não se pode concordar com a construção teórica de Josef Isensee, no sentido de que a “ilegalidade necessária” deve ser tolerada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, pois só se exigiria “a maior proximidade possível com a constituição” e não “uma total concordância com ela” (ISENSE, 1973: 173).

Recorde-se que o autor invoca o pensamento de Adam Smith e de Adolph Wagner para demonstrar que a praticabilidade irradia efeitos na formação do sistema normativo e na aplicação das leis tributárias (ISENSE, 1973: 160).

Ana Paula Dourado critica o uso inconsistente do argumento de praticabilidade feito pelo autor, pois dele se vale com múltiplas denominações, apenas se mantendo fiel a uma linha de contrapô-lo à legalidade, “como quando, por exemplo, se refere ao confronto entre ‘razão administrativa’ e ‘Direito Administrativo’”⁴.

De qualquer sorte, coloca-se como aspecto principal da obra principal do autor o fato de ter ele exposto magistralmente as causas para tipificação administrativa, ligando-a ao estado de necessidade, como criador de uma zona cinzenta de ilegalidade necessária, explicação que pode abarcar a praticabilidade como um todo (DOURADO, 2014: 675).

Em contraposição a essa perspectiva, sobretudo apontando sua discordância na admissão de uma tipificação contrária à lei e a restrição das ponderações da praticabilidade ao domínio da competência técnico-administrativa, surge a doutrina de Hans-Wolfgang Arndt (1983: 26-27), em 1983.

Esse autor procura dar conta da questão de “se as ponderações sobre a praticabilidade podem legitimar, de forma autônoma, as tipificações que simplificam

³ A obra é a seguinte: ISENSEE, J. *Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht. Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. In: “StuW, n. 3, 1973, p. 199.

⁴ A utilização de praticabilidade como razão administrativa está em ISENSEE, J. *Op. cit.*, 1973, p. 199.

os pressupostos da lei” (ARNDT, 1983: 8, 44-52), o que o conduz a procurar “saber se a praticabilidade é um tópico com força jurídica intrínseca, e não um mero elemento de interpretação teleológica, quando justifique as tipificações de simplificação, isto é, as que vão além dos parâmetros admitidos de interpretação”, conforme aponta Ana Paula Dourado (2014: 678).

Dessume-se dessa ideia que a praticabilidade envolve interpretações fora do padrão tradicionalmente aceito no Direito Tributário, o que poderia coincidir com a interpretação restritiva e presa a conceitos abstratos, universais e imutáveis, na linha dos adeptos da *tipicidade cerrada* e da reserva absoluta de lei, que então representavam a corrente dominante.

Para o jurista alemão, metodologicamente, a aplicação tipificante seria sempre uma aplicação simplificadora da lei (ARNDT, 1983: 52) o que, na linha de Josef Isensee, conduz a assumir que a praticabilidade justifica a limitação da legalidade pelo administrador, mas que tornaria irrelevante o caso da limitação criada pelo próprio legislador, conformando pressupostos e consequências de forma mais ou menos aberta, como adverte Ana Paula Dourado (2014: 678).

Arndt está de acordo com Isensee em três pontos: 1. a ‘tipificação simplificadora’ resulta de uma situação de emergência da administração de massas; 2. seu exercício restringe-se ao contexto de emergência; 3. e a tipificação parte de um *Tatbestand* de abstração e não da situação da vida real (DOURADO, 2014: 679).

Assim, “a tipificação não conduz a uma delimitação do *Tatbestand* fiel à lei, mas a uma adequação aos custos de uma parte do programa normativo” (ARNDT, 1983: 51-52), pois a tipificação empreendida, em contradição ao sentido próprio do termo, opta por esquematizações e generalizações que, longe de moldarem tipos para um pressuposto de fato, fato gerador abstrato ou hipótese de incidência, maleável e adaptável às nuances das relações sociais, fecha a interpretação com o uso de ficções e presunções.

É possível concluir que a posição de Arndt é oposta à de Isensee, pois esta contrariava a lógica jurídica e o Direito, ao admitir um espaço de não-direito.

Arndt, então, chama o fenômeno a ‘tipificação administrativa de relativização’ da legalidade, não admitindo, contudo, uma tipificação judicial (ARNDT: 679), de modo que não poderia a praticabilidade ser um instrumento para criação judicial de normas tributárias de exceção.

Para ele, resta aos tribunais, como órgãos de controle, a ponderação, se as vantagens da ‘tipificação administrativa’ não são ultrapassadas pelas desvantagens (ARNDT, 1983: 98-99)⁵, atraindo-se o controle segundo a proporcionalidade, além de o reconhecimento de uma ampla margem de livre apreciação administrativa (DOURADO, 2014: 679), — algo que já se refuta, pois existe, sim, a indeterminação não deve levar à discricionariedade.

⁵ ARNDT, H.W. *Op. cit.*, pp. 98-99. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 679.

Fica por ser respondida a questão do quê legitimaria juridicamente a ‘tipificação’ e, em consequência, a praticabilidade. Não seria, apenas, o estado de necessidade, que seria um ponto de partida na análise (DOURADO, 2014: 860), uma causa fática justificadora para a adoção do mecanismo de praticabilidade.

Em uma leitura mais complexa do fenômeno, Arndt verifica que o fim de todas as leis é o de serem aplicadas e executadas, devendo o legislador conformar as normas de modo praticável, o que levaria a legitimar a ‘tipificação’ no princípio da adequação ou conformação à lei, expressão alemã para o que se chama corriqueiramente no Brasil de princípio da legalidade, sem se afastar, aprioristicamente, a aplicação administrativa da praticabilidade.

A análise desses autores permite a análise dos fundamentos modernos da praticabilidade, afastando-se uma visão de que a praticabilidade chancela ilegalidades tributárias e se aproximando de uma categorização jurídica conforme os ditames de um Estado Democrático de Direito.

3. OS FUNDAMENTOS MODERNOS DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Embora a concepção de Josef Isensee da tipificação administrativa como uma ilegalidade admitida não tenha prosperado, sua explicação como a principal causa da praticabilidade sendo o estado de necessidade administrativo, mecanismo autorizador de distanciamento da legalidade tributária “padrão”, ainda influencia a doutrina tributária brasileira e possui o potencial perigoso de se transformar em fundamento apriorístico de legitimação de qualquer mecanismo de praticabilidade.

Além disso, existe a propensão a ver a praticabilidade como uma espécie de interpretação teleológica da norma fiscal, como se pudesse funcionar como um postulado a favor de interesses fazendários.

Assim, a categoria merece nova roupagem à luz dos paradigmas do Estado Democrático de Direito e dos avanços tecnológicos atuais, que mitigam a adoção do estado de necessidade administrativo como fundamento apriorístico de legitimação dos mecanismos de praticabilidade.

Não existiria, assim, um estado de necessidade administrativo apriorístico que fundamente a praticabilidade, mas se toma como existente a chamada categoria da hipercomplexidade do Direito Tributário brasileiro⁶.

Para tanto, estabeleci, a partir dos estudos de Christopher Evans e Bihn Tran-Ban (2014), que formularam estudos matemáticos para chegar a uma fórmula

⁶ Sobre isso, ver meu *A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária*. In: *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32, jan./abril 2018b, pp. 37-40.

de calcular o índice de complexidade da legislação tributária de cada país, que existem seis dimensões da complexidade no Direito Tributário brasileiro: 1. o total de tributos nos vários níveis de governo em um país (complexidade política); 2. o cumprimento do código tributário em termos de páginas (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); 3. a compreensibilidade da legislação tributária (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); 4. a extensão do uso de consultores tributários profissionais pelos contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade); 5. custos tributários operacionais, ou seja, o total dos custos administrativos e de conformidade (complexidade gerencial e de conformidade); 6. o tamanho do contencioso tributário (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade).

Não há espaço para tratar de cada uma delas aqui, mas a existência de quatro entes tributando por mais de uma centena de subespécies tributárias, o trato minucioso pela Constituição de 1988 do Sistema Tributário Nacional, a hiperinflação da legislação tributária, a demora das decisões administrativas e judiciais tributárias, a litigiosidade aguerrida entre contribuintes e fiscos e o excesso de obrigações tributárias acessórias, de que o Brasil é o campeão mundial, entre outros tantos exemplos, permite falar-se em hipercomplexidade tributária.

Nesse sentido, a praticabilidade, mais do que se fundamentar em supremacia do interesse público sobre o privado (COSTA, 2007: 390), o que traria a ela uma conotação de aprimoramento de mecanismos de tributação à disposição do fisco, visa a reduzir a complexidade ou hipercomplexidade tributária, que afetam direitos e interesses também dos contribuintes.

E o fundamento jurídico para tanto está em uma leitura que dá um sentido mais fraco para a capacidade contributiva no artigo 145, parágrafo primeiro, da CR/88, pois o “sempre que possível” com que se abre o texto do dispositivo apontaria a juridicidade de se afastá-la em determinadas situações.

Com base no pensamento de Paulo Victor Vieira da Rocha (2017: 246), tem-se que o princípio da capacidade contributiva é prescrito como um critério de graduação de impostos a cuja observância todo cidadão tem direito (em relação a si), configurando um direito fundamental; ao mesmo tempo que estabelece um estado ideal de coisas para que todos os contribuintes tenham seus impostos graduados segundo esses critérios, não só abstratamente nos textos jurídicos, mas também quando, significados, eles são aplicados e executadas as leis.

Em verdade, o que esse autor faz é conceber que, além da leitura tradicional que se faz acerca da capacidade contributiva subjetiva, sobretudo, enunciando-a como um direito fundamental do contribuinte, existiria o princípio da tributação conforme a capacidade contributiva, norma que prescreve um dever de otimização, para que seja repartido o ônus fiscal com base (no máximo possível) em tal critério, que pode ser mitigado frente outros critérios (ROCHA, 2010: 52).

O pensamento desse autor permite considerar a praticabilidade como uma espécie de bem coletivo, pois não se pode falar apenas no direito do contribuinte a ter uma tributação limitada por parâmetros constitucionais de forma abstrata, mas também seu direito a que, no universo de contribuintes que integra, não haja um tratamento diferenciado na prática.

O que se quer dizer, com isso, é que se a fiscalização não consegue apurar todos os fatos geradores praticados pelas classes de contribuintes previstas legalmente, não descobrindo sonegações, evasões e elisões ilícitas, o contribuinte que arcou com seu dever de pagamento do tributo e a sociedade como um todo são prejudicadas.

A praticabilidade surge, assim, como uma forma de dimensionar a capacidade contributiva como direito fundamental dos contribuintes (dimensão individual) e como dever de otimização de uma tributação conforme a capacidade contributiva de todos (dimensão coletiva).

De certa forma, isso atenderia a uma busca de equilíbrio entre valores constitucionalmente consagrados atrelados à tributação, a ideologia político-jurídica que a Constituição da República de 1988 teria instaurado, conjugado a liberdade individual e a solidariedade social⁷.

Como se pode perceber na obra de Marco Aurélio Greco, conforme arguta observação de Sérgio André Rocha (2019:22), os valores protetivos da liberdade e da proteção social devem possuir o mesmo *status*, busca de um equilíbrio que se vê no texto constitucional e que não é uma ideologia própria do intérprete e aplicador do direito.

Essas concepções, que se podem dizer modernas, consentâneas com o Estado Democrático de Direito, permitem que se supere a supremacia do interesse público sobre o privado como a raiz da doutrina em favor da praticabilidade tributária.

Lembre-se de que, conforme Gustavo Binbenojm (2008:9), tal ‘princípio’ administrativo é tributário de concepções organicistas antigas e modernas, como se fosse possível conceber “um interesse público inconfundível com os interesses pessoais dos integrantes de uma sociedade política e superior a eles”.

Além dessa fundamentação filosófica para superar a tradição da supremacia do interesse público sobre o privado como princípio, o autor demonstra que é “incompatível com a Constituição, que traz um sistema aberto de princípios, articulados não por uma lógica hierárquica estática, mas sim por uma lógica de ponderação proporcional, necessariamente contextualizada” (BINENBOJM, 2009: 9), preconizar-se a prevalência *a priori* de interesses da coletividade sobre os interesses individuais.

Assim, a supremacia do interesse público sobre o privado, que sequer possui assento em fonte positiva do direito, motivo pelo qual tem sido criticada doutrinariamente, não é apta a servir de base para fundamentar a praticabilidade, o

⁷ Tratando do tema de forma genérica, ver GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário. Dialética*: São Paulo, 2011: 70-71).

que lhe retira uma pré-compreensão como instrumento a favor da fiscalização, pois os valores protetivos da liberdade individual e da busca da solidariedade social devem ser equilibrados, quando se trata da tributação.

Por outro lado, a inserção da hipercomplexidade do sistema tributário, embora possa parecer, à primeira vista, cancelar ainda mais os instrumentos de fiscalização, cobrança e arrecadação (*tax enforcement*), supera outra categoria do Direito Administrativo, que seria a do estado de necessidade, para pontuar que deva haver equilíbrio entre interesses privados do contribuinte e interesses públicos buscado pela Administração Tributária.

A praticabilidade, surge, portanto, como norma implícita no ordenamento jurídico, que busca reduzir a complexidade da tributação, assumindo o fato de que os sistemas tributários tendem a ficar complexos, o que pode gerar desníveis na carga tributária efetivamente cobrada dos contribuintes.

4. O CONCEITO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO DE PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA E SUA FINALIDADE REDUTORA DE COMPLEXIDADE

Fixadas essas premissas, conceituo praticabilidade como

“a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária” (PAULA, 2018a: 343).

Analiticamente, esse conceito parece ter a vantagem de demonstrar o caráter ambivalente ou dúplice da praticabilidade – tanto induzindo e facilitando o cumprimento de normas jurídico-tributárias pelo contribuinte, quanto contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa dos contribuintes –, além de graduar sua concretização como redutora de complexidade conforme a capacidade institucional dos Executivos e suas Administrações Tributárias, das Casas Legislativas e dos órgãos do Poder Judiciário.

Rotula-se o conceito como constitucionalmente adequado, pois ele atende ao desiderato constitucional de equilíbrio entre os valores protetivos da liberdade individual, consubstanciado nas limitações constitucionais ao poder de tributar, mormente na capacidade contributiva como direito fundamental, e da solidariedade social, enunciando, principalmente, pela perspectiva de um princípio da tributação conforme à capacidade contributiva, titularizado pela sociedade e por todos os contribuintes de certa classe como bens coletivos.

O conceito ainda estabelece que a redução da complexidade tributária é uma meta juridicizada a cargo de variados órgãos, obviamente com funções diversas, que pode ser concretizada pela aplicação da praticabilidade tributária.

Não basta conceituar e fundamentar a praticabilidade. Considerando-se o Direito uma prática argumentativa e se valendo da jurisprudência existente, podem-se estabelecer ainda os seguintes critérios de controle:

- a) a adoção do mecanismo de praticabilidade como uma opção do contribuinte;
- b) a específica e qualificada necessidade administrativa como causa da adoção do mecanismo de praticabilidade;
- c) a concretização dos conceitos constitucionais atrelados afetados a fatos geradores e bases de cálculos de tributos se dar à luz da transparência e da segurança jurídica;
- d) o controle do mecanismo de praticabilidade pela proporcionalidade;.

Embora não haja espaço para descer a minúcias sobre cada um deles, tem-se que cada um desses critérios, que elaborei em minha tese de doutoramento (PAULA, 2018a: 413-478)⁸, se observado, aumenta o grau de legitimação do mecanismo de praticabilidade, sem prejuízo que outros critérios possam ser estabelecidos como a existência de fonte constitucional ou legal direta para a praticabilidade e não constituir o mecanismo na impropriamente chamada sanção política disfarçada.

Pelo primeiro critério, tem-se que a possibilidade de adoção do mecanismo de praticabilidade, e não sua imposição como norma cogente, torna-o potencialmente mais legítimo.

Os regimes jurídicos do SIMPLES NACIONAL e do lucro presumido, como opções legítimas ofertadas ao contribuinte e a depender de sua adesão, demonstram-se como a praticabilidade afasta, em algum grau, a capacidade contributiva, havida, por muitos, como o valor-fonte do Sistema Constitucional Tributário.

O segundo critério indica que, apesar de a antiga lógica da capacidade contributiva como o vetor axiológico da tributação, traz segurança para os contribuintes, pois a inexistência de uma específica e qualificada necessidade administrativa para a adoção do mecanismo de praticabilidade, impede seu estabelecimento.

Em verdade, tem-se esse *standard* como a exigência de um especial ônus argumentativo para se estabelecer um mecanismo de praticabilidade, algo que dê densidade ao que já se compreende, genericamente, como uma tendência de complexidade que os sistemas tributários carregam consigo.

O terceiro critério talvez seja o que mais gera críticas pela doutrina tradicional à praticabilidade. Tem-se como um entendimento majoritário que os conceitos

⁸ PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., 2018a, pp. 413-478.

constitucionais são verdadeira cláusulas pétreas, que se constituíram, no caso brasileiro, em núcleos de proteção aos contribuintes.

Humberto Ávila (2018 e 2019), em seus dois últimos ensaios, deixa clara essa posição e crítica, veementemente, por exemplo, o alargamento do conceito de serviços e de faturamento e receita, feito seja por Emendas Constitucional, seja por interpretações constitucionais.

Tenho, porém, que, apesar de ter ocorrido uma posição clara na Constituição pelo estabelecimento de conceitos que trazem os fatos geradores e bases de cálculo nas competências tributárias de impostos e as razões de instituição de outros tributos, a exigir um controle finalístico, que isso não implica a petrificação de conceitos, pois conceituar é demarcar a realidade, e a realidade, obviamente, é cambiável.

Sempre se exigirá ônus argumentativo de quem indica novos sentidos para os conceitos constitucionais, comprovando que eles são compartilhados socialmente e não atingem o núcleo dos mesmos.

A partir dessa premissa que adoto, tenho também que o mecanismo de praticabilidade pode servir para concretizar conceitos constitucionais atrelados a fatos geradores e a base de cálculos de tributos, como a prognose que pode ser feita, pela própria Administração Tributária, sobre o que sejam insumos para delimitar a base de cálculo de contribuições sociais.

Além dos limites que a própria concretização de conceitos constitucionais exige, a transparência e a segurança jurídica surgem como meios de proteger os contribuintes.

Por último, os mecanismos de praticabilidade devem ser analisados à luz da proporcionalidade, de modo que sejam adequados, necessários e não sejam desproporcionais em sentido estrito.

A análise da tributação especial da renda criada para controladas e coligadas, quando feita pelo Supremo Tribunal Federal, implicitamente adotou essa ideia.

Como se disse, outros critérios podem ser estabelecidos dogmática e jurisprudencialmente. Entretanto, os quatro já estabelecidos permitem que a praticabilidade seja controlada e não encubra um discurso de apenas facilitar a fiscalização e arrecadação tributárias.

5. CONCLUSÕES FINAIS

O tema da praticabilidade ainda carece de melhor sistematização doutrinária e jurisprudencial. Tentar defender que ele é um sem sentido constitucional, uma subversão do Sistema Constitucional Tributário, impede seu devido controle e a possibilidade que ele oferece como princípio jurídico redutor da complexidade tributária.

Assim, ao buscar seus fundamentos fáticos e normativos modernamente, com o estabelecimento de um conceito constitucionalmente adequado e a enunciação de possíveis mecanismos de seu controle, oferece-se uma perspectiva inovadora para tratar de temas que aproximem tanto preocupações formais e substancias do Direito Tributário, o que transpõe para esse campo jurídico específico a velha questão geral do Direito lidar com a justiça e a segurança.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. Malheiros: São Paulo, 2019.

ARNDT, Hans Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz*. Köln: Otto Schmidt, 1983.

BINENBOJM, Gustavo. *A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos*. In: “RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado”, número 13, Salvador, mar./abril/maio de 2008, disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>, acesso em 30.10.2009.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Tipo ou conceito no Direito Tributário?* In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988.

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2014.

EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. *Towards the development of a tax system complexity index*. In: “Fiscal Studies”, vol. 35, n. 3, 2014, pp. 341-370.

ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*, Berlin: Duncker & Humboldt, 1976.
_____. *Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht. Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. In: “StuW, n. 3, 1973, p. 199.

PAULA, Daniel Giotti de. *A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária*. In: Justiça Fiscal, ano 9, n. 32, jan./abril 2018b, pp. 37-40.

_____. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ed. Multifoco, 2018a

ROCHA, Eduardo Morais da. *Teoria institucional da Praticabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

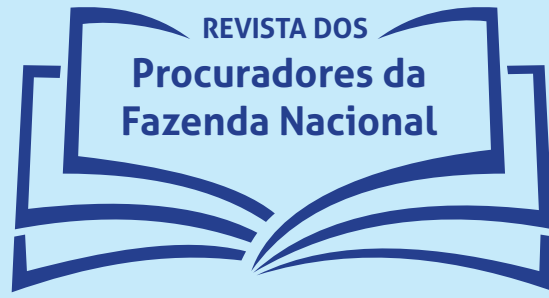
ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Proporcionalidade na tributação por fato gerador presumido (Artigo 150, § 7, da Constituição Federal)*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, sob orientação do Prof. Titular Luís Eduardo Schoueri, 2010.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, São Paulo, 2017.

ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Lumen Juris, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário*. In: "Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte: Del Rey, Vol. 5, jan./jun. 2006, pp. 223-244.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.



**O DESENHO DAS CONSTITUIÇÕES DOS
ESTADOS UNIDOS E DO BRASIL E A
INALIENABILIDADE DA COBRANÇA DO
CRÉDITO PÚBLICO**

**THE DESIGN OF THE UNITED STATES
AND BRAZILIAN CONSTITUTIONS AND
THE INALIENABILITY OF PUBLIC CREDIT
COLLECTION**

Daniel Vieira Marins¹

¹ Mestre e Doutorando em Direito pela UERJ (Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento). Procurador da Fazenda Nacional.

RESUMO: O objetivo do trabalho é fazer uma análise de Direito Comparado entre os Estados Unidos e o Brasil, a partir do estudo da Constituição Americana de 1787 e dos “*Articles of Confederation*”, dando-se destaque (i) aos fundamentos que ensejaram a redação do Artigo I, Seção 8, cláusula 1 e a promulgação, em 1913, da Emenda Constitucional XVI; (ii) ao desenho constitucional estabelecido pela Carta Magna americana e (iii) aos reflexos da lei fundamental sobre a forma e os limites da cobrança do crédito tributário pelos Estados-membros da federação. A seguir, são apreciados o Decreto nº 7.751/1909 (Governo Nilo Peçanha), o Decreto nº 24.036/1934 (Governo Vargas) e o Decreto-lei nº 147/1967 (Governo Castello Branco), bem como a Constituição de 1988 e a Lei Complementar nº 73/93. Neste trabalho, são feitas análises comparativas entre o ordenamento jurídico americano e brasileiro, sendo destacados os pontos em comum. Por fim, defende-se que a alienação do direito de cobrança do crédito público é inalienável não só no Brasil como também nos Estados Unidos.

Palavras-chave: Direito Comparado. Direito Tributário. Crédito Tributário. Crédito Público. Inalienabilidade.

ABSTRACT: The objective of the work is to make an analysis of Comparative Law between the United States and Brazil, based on the study of the American Constitution of 1787 and the “*Articles of Confederation*”, highlighting (i) the foundations that led to the writing of Article I, Section 8, clause 1 and the enactment, in 1913, of Constitutional Amendment XVI; (ii) the constitutional design established by the American Constitution and (iii) the effects of the fundamental law on the form and limits of tax credit collection by member states of the federation. Next, Decree No 7.751/1909 (Governo Nilo Peçanha), Decree No 24.036/1934 (Governo Vargas) and Decree-Law No 147/1967 (Governo Castello Branco) are analysed, as are the 1988 Constitution and Supplementary Law No 73/93. In this work, comparative analyses are made between the American and Brazilian legal systems, highlighting the points in common. Finally, it is argued that the disposal of the right to collect the public credit is inalienable not only in Brazil but also in the United States.

Keywords: Comparative Law. Tax Law. Tax Credit. Public Credit. Inalienability.

INTRODUÇÃO

Desde a proclamação da República, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece que órgãos e servidores públicos devam promover a cobrança do crédito público, o que, à época, abarcava impostos, taxas e contribuições para empresas estatais (art. 7º e 9º da Constituição de 1891). Durante o século XX, os fundamentos jurídicos dos meios de cobrança do crédito público não foram alterados de forma significativa, tendo o Decreto nº 7.751/1909 (Governo Nilo Peçanha), o Decreto nº 24.036/1934 (Governo Vargas) e o Decreto-lei nº 147/1967 (Governo Castello Branco) mantido a necessidade de apenas órgãos públicos cobrarem créditos públicos, em especial tributos.

Contudo, não obstante o histórico legislativo descrito acima, indaga-se: poderia a cobrança do crédito público ser transferida para uma pessoa jurídica de direito privado? Haveria fundamento jurídico, em especial constitucional, na alienação da cobrança da Dívida Ativa pelo poder público em favor de particulares? Ou, ainda de forma mais clara, é possível que a cobrança de créditos públicos, no Brasil, seja feita por qualquer outra pessoa jurídica a não ser por órgãos públicos, especialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelas Procuradorias dos Estados e pelas Procuradorias dos Municípios?

Para o enfrentamento da questão em debate, torna-se relevante não só a análise das Constituições brasileiras e da legislação pátria específica sobre o assunto, mas também a abordagem à luz do Direito Comparado. Isto porque, ao se estudar a realidade de outras nações, é possível se construir paralelos na dinâmica da construção dos ordenamentos jurídicos, pátrio e estrangeiro, de modo a se aferir até que ponto determinados institutos são próprios da estrutura nacional ou são reflexos de um conjunto de fatos históricos que revelam a existência de uma identidade entre desenhos institucionais e constitucionais de países diversos.

Quanto à aplicação do estudo pelo Direito Comparado, é analisada, no presente trabalho, a Constituição Americana de 1787 e os *“Articles of Confederation”*, dando-se destaque (i) aos fundamentos que ensejaram a redação do Artigo I, Seção 8, cláusula 1 e a promulgação, em 1913, da Emenda Constitucional XVI; (ii) ao desenho constitucional estabelecido pela Carta Magna americana e (iii) aos reflexos da lei fundamental sobre a forma e os limites da cobrança do crédito tributário pelos Estados-membros da federação.

A seguir, é analisada a legislação brasileira referente ao tema desde a Constituição de 1891 – com enfoque prioritário no Decreto nº 7.751/1909, no Decreto nº 24.036/1934 e no Decreto-lei nº 147/1967 – e a estrutura de cobrança tributária constante da Constituição de 1988 e da Lei Complementar nº 73/93, traçando-se, assim, as principais diferenças e convergências entre o ordenamento jurídico americano e o brasileiro.

1. A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO AMERICANA: FUNDAMENTOS JURÍDICOS E HISTÓRICO DE FORMAÇÃO

O legislador constituinte originário dos Estados Unidos definiu, de maneira clara e objetiva, quais são as funções, competências e poderes da Câmara dos Deputados, do Senado, da Presidência da República e do Poder Judiciário, além dos direitos fundamentais dos cidadãos americanos. E, no que tange ao poder de tributar, assentou que o Congresso tem o poder de estabelecer e cobrar tributos e exações fiscais a fim de pagar sua dívida pública, bem como financiar os gastos com a defesa nacional e o bem-estar geral da nação (Artigo I, Seção 8, cláusula 1, da Constituição Americana de 1787).²

Paralelamente, destaque-se que a Seção 8 do Artigo I da Constituição Americana – que cuida, especificamente, do Poder Legislativo – também confere ao Congresso outros poderes importantes, os quais se relacionam com as finanças públicas, tal como o poder para tomar empréstimos em favor da União (Artigo I, Seção 8, cláusula 2),³ e com o comércio internacional e interestadual (Artigo I, Seção 8, cláusula 3).⁴ Ambos geram reflexos no exercício do poder de tributar pelo governo federal, seja no que se refere ao endividamento público (que, no primeiro caso, provoca mudanças na carga tributária para o financiamento da dívida), seja no que diz respeito ao comércio exterior e às alíquotas de tributos sobre o consumo de compradores e vendedores localizados em Estados diferentes (que, no segundo caso, afeta os regulamentos aduaneiros e a competição tributária entre unidades da federação).

Nota-se, portanto, que a cobrança de créditos tributários, sob o prisma da Constituição Americana, não se resume à mera arrecadação de valores a serem utilizados de forma livre, arbitrária ou discricionária pelo administrador público. Ao contrário, o poder de tributar se vincula à utilização das quantias para se financiar os gastos com a defesa nacional e o bem-estar geral da nação, além de viabilizar o pagamento da dívida pública. Paralelamente, a cobrança dos créditos tributários ainda se relaciona com a obtenção de novos empréstimos em favor da União, e até com o comércio internacional e interestadual – este último capaz de interferir nas bases do federalismo fiscal dos Estados Unidos.

Nesse ponto, é interessante observar o histórico da redação do Artigo I, Seção 8, cláusula 1, em especial quanto às matérias que justificam o exercício do poder de tributar

² Eis a redação original: “Section 8: The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States.”

³ No original: “To borrow Money on the credit of the United States.”

⁴ No original: “To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes.”

pela União. Segundo o economista e cientista político Gordon Lloyd, a cláusula sobre o bem-estar geral apareceu, pela primeira vez, no artigo 3 do *“Articles of Confederation”* de 1781, tendo o mesmo ocorrido com a cláusula da defesa recíproca – embrião da defesa nacional (LLOYD, 2012). Ambas estiveram ligadas, desde o início, com a busca pelo papel que deveria ser exercido pelo governo federal, o que foi concretizado pela noção de que os *“Articles of Confederation”* teriam limitado o alcance do governo federal aos poderes expressamente delegados pelo Estados Unidos.⁵

A necessidade de se garantir o bem-estar geral e a defesa recíproca (defesa nacional) também foi incluída na proposta de alteração dos *“Articles of Confederation”* elaborada por James Madison e Edmund Randolph. O documento, que se tornou conhecido como *“Virginia Plan”*, foi apresentado em 29 de maio de 1787 na *“Constitutional Convention”*, realizada na Filadélfia, e continha quinze resoluções, cuja finalidade era corrigir e aumentar os *“Articles of Confederation”*. Na proposta, foi reafirmada a necessidade de se proteger três objetivos: *“common defense, security of liberty and general welfare”*. E para assegurar o alcance desses objetivos, recomendou-se a alteração radical da estrutura de poderes do governo federal – o que inclui o poder de tributar, vale dizer, de estabelecer e cobrar tributos (LLOYD, 2012).

Por outro lado, o Artigo I, Seção 8, da Constituição Americana assevera que o poder de tributar é exercido especificamente pelo Congresso. E isto ocorre por uma razão bem simples: é na Câmara dos Deputados que estão os representantes do povo, os únicos capazes de editar leis que interfiram no patrimônio e no exercício da liberdade dos cidadãos. No modelo americano, somente os representantes democraticamente eleitos podem modificar – em especial, limitar – o direito de propriedade dos indivíduos, bem como restringir a liberdade do cidadão – principalmente, no que tange ao comércio e ao exercício profissional. Logo, o poder de tributar somente poderia ser executado pelo Poder Legislativo, sob pena de haver a perda de legitimidade da tributação e sua consequente declaração de inconstitucionalidade.

Somando-se ao Artigo I, Seção 8, da Constituição Americana, houve, em 1913, a promulgação da Emenda Constitucional XVI, a qual assentou que o Congresso também teria o poder de estabelecer e cobrar impostos sobre a renda de qualquer natureza, sem rateio entre os Estados.⁶ Por mais que o Artigo I, Seção 8, não vedasse expressamente a tributação sobre a renda, foi necessária a emenda à Constituição Americana em razão de questões históricas e do posicionamento da Suprema Corte sobre o tema.

5 Eis a redação dos artigos 2 e 3 dos *“Articles of Confederation”*: “Article 2. Each State retains its sovereignty, and independence, and every power, jurisdiction, and right, which is not by this confederation expressly delegated to the United States, in Congress assembled. Article 3. The said States hereby severally enter into a firm league of friendship with each other, for their common defence, the security of their liberties, and their mutual and general welfare, binding themselves to assist each other, against all force offered to, or attacks made upon them, or any of them, on account of religion, sovereignty, trade, or any other pretence whatever.”

6 No original: “Amendment XVI (1913): The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.”

A primeira tentativa de se exigir o tributo em questão foi feita durante a Guerra Civil Americana por meio do “*Revenue Act of 1861*”, que criou o imposto de renda sobre pessoas físicas (sob a alíquota única de 3% sobre os rendimentos acima de US\$800), com a finalidade de subsidiar os gastos com a guerra.⁷ Contudo o tributo foi rejeitado dez anos depois. Já a segunda tentativa ocorreu em 1894, quando o Congresso editou o “*Revenue Act of 1894*” e restabeleceu o imposto de renda, sob a alíquota fixa de 2% sobre os ganhos, lucros e rendas dos indivíduos que fossem superiores a US\$4.000 e nos “lucros líquidos” de todos os negócios conduzidos nos Estados Unidos. Todavia a Suprema Corte, em 1895, no julgamento “*Pollock v. Farmers’ Loan & Trust Company*” declarou a lei inconstitucional em razão de o tributo ser considerado um “imposto direto” não repartido entre os Estados de acordo com a população (POLLACK, 2013, p. 306-307).

Assim, apenas em 1913, quando o Estado do Wyoming ratificou a Décima-sexta Emenda – sendo alcançada a maioria de três-quartos dos Estados necessária para emendar a Constituição – é que foi possível se exigir o imposto de renda nos Estados Unidos. À época, o tributo foi cobrado sob a alíquota de 1% sobre a renda líquida individual acima de US\$3.000 com a sobretaxa de 6% sobre rendas superiores a US\$500.000.⁸

2. O DESENHO CONSTITUCIONAL AMERICANO E A SUA INFLUÊNCIA NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Assim sendo, vê-se que o poder de tributar previsto no Artigo I, Seção 8, cláusula 1, da Constituição Americana é condicionado por razões públicas, vale dizer, por motivos intrinsecamente relacionados com atividades de natureza estatal. Questões alfandegárias, sobre remessas ao exterior oriundas do comércio, ou atinentes à importação e exportação de produtos, bem como limitações e controles sobre a alíquota de tributos sobre o consumo de compradores e vendedores localizados em Estados diferentes, são matérias eminentemente estatais, cuja delegação é inviável em virtude da sua natureza. Da mesma forma, o financiamento da dívida pública do país, a manutenção da defesa nacional e o provimento de serviços básicos de assistência social configuram matérias que somente podem ser administradas e aplicadas por órgãos públicos ou pessoas jurídicas vinculadas ao governo, haja vista sua natureza de atividade fundamentalmente estatal.

Nota-se, portanto, que o desenho constitucional americano se constrói sobre duas frentes: uma substantiva e outra de legitimidade ativa. A primeira justifica a tributação por meio da natureza das matérias que, ao mesmo tempo, compelem e

⁷ United States Senate. *The Civil War: The Senate's Story. Featured Document: The Revenue Act of 1861.*

⁸ Seção “*Brief History of IRS*” do portal da “*Internal Revenue Service*”.

limitam o governante a exercer o poder de tributar. A segunda define qual o único sujeito que pode estabelecer os parâmetros legais e dar efetividade à tributação. Enquanto o pressuposto material revela quais as atividades eminentemente estatais, indicadas na Constituição Americana, permitem o exercício do poder de tributar, o pressuposto formal indica quem poderá, à luz do princípio democrático, executá-lo.

Por conseguinte, não é possível que matérias que disponham sobre relações privadas sejam utilizadas como fundamento para o exercício do poder de tributar nos Estados Unidos. Somando-se a isso, apenas as matérias estatais expressamente descritas no Artigo I, Seção 8, da Constituição Americana justificam a tributação, o que restringe o espaço dos temas e assuntos que justificam a criação e a cobrança do tributo.

Por outro lado, no âmbito da legitimidade normativa, conclui-se que o poder de tributar não poderá ser exercido pelos Poderes Executivo e Judiciário. Nos Estados Unidos, a Presidência da República poderá instituir e administrar os órgãos públicos com a finalidade de cobrança, mas a origem do poder para criar e aumentar os tributos se mantém no Congresso, sendo a atividade do Poder Executivo mera consequência lógica do exercício do poder de tributar prévio do Poder Legislativo, pois a cobrança do crédito tributária é feita pela e em favor da União.

Assim sendo, percebe-se que o desenho da Constituição Americana não permite que a cobrança do crédito tributário seja transferida para terceiros (particulares), pois isto significaria que as matérias de ordem pública constantes do Artigo I, Seção 8, se subordinariam a agentes estranhos ao Poder Legislativo. Ao concretizar a arrecadação e a cobrança dos créditos tributários, o Poder Executivo tão somente dá efetividade à orientação vinda do Congresso, agindo em nome da União. Mas ambos os poderes são reflexos de funções de uma mesma figura: a República americana, nascida por meio da Constituição de 1787.

Sob essa ótica, a transferência ou a alienação do direito de cobrança do crédito tributário para uma pessoa jurídica que não faça parte da União significaria a quebra de vínculo entre o poder de tributar definido pela Constituição Americana e as matérias, também de ordem constitucional, que lastreiam e justificam não só o exercício, mas a própria existência do poder de tributar do Artigo I, Seção 8. Vale dizer, caso houvesse a transferência da cobrança tributária para a iniciativa privada, haveria a violação da norma constitucional pelo desrespeito aos seus pressupostos históricos e à interpretação teleológica do Artigo I, Seção 8.

A inexistência de dispositivo constitucional que, expressamente, afirme que a cobrança do crédito tributário não pode ser alienada ou transferida para particulares (ou mesmo a inexistência de regra que assevere que apenas órgãos públicos possam cobrar a dívida tributária) é absolutamente irrelevante para a análise jurídica da questão, uma vez que não só as Constituições não precisam (e sequer costumam) detalhar, a tal ponto, a forma de cobrança do crédito tributário como o próprio

desenho da Constituição Americana inviabiliza a hermenêutica nesse sentido. Isto porque os fundamentos jurídicos do Artigo I, Seção 8, e da Emenda Constitucional nº 16, somados ao processo histórico da formação da Carta de 1787, já consolidam as bases do perfil da Constituição Americana, as quais não permitem, dentre as interpretações possíveis, a cessão ou a alienação do direito de cobrança do crédito tributário a pessoas jurídicas estranhas à administração pública.

Entender o contrário significaria reconhecer a possibilidade de se subordinar as matérias descritas no Artigo I, Seção 8, a agentes particulares, o que faria com que atividades eminentemente estatais previstas na Constituição Americana pudessem depender de terceiros estranhos aos poderes da República. E isto faria com que atividades estatais de ordem constitucional pudessem ser interrompidas, limitadas ou subjugadas pelo interesse de particulares, tornando o Artigo I, Seção 8, inócuo – interpretação que não é possível em qualquer ordem constitucional democrática ou à luz do Estado de Direito.

Paralelamente, caso se permitisse a cessão ou a alienação do direito de cobrança do crédito tributário, a União se tornaria dependente de terceiros quanto à obtenção de receita pública derivada, o que seria incompatível não só com a própria execução das atividades estatais previstas no Artigo I, Seção 8, como também com as razões históricas que levaram a “*common defense, security of liberty and general welfare*” a fazer parte da Constituição Americana em 1787. Isto é, uma precária interpretação que permitisse a cessão ou a alienação do direito de cobrança do crédito tributário pela União em favor de terceiros significaria desrespeitar os pressupostos de fato e de direito que levaram à forma de redação final do Artigo I, Seção 8. E isto nunca seria acolhido pela Suprema Corte dos Estados Unidos, haja vista a sua jurisprudência – a qual tem como base os precedentes judiciais – e o seu respeito às razões, visões e interesses dos federalistas na elaboração da Constituição Americana de 1787.

Por conseguinte, percebe-se que não há outra interpretação possível a não ser aquela no sentido de que o desenho constitucional americano não permite a cessão ou a alienação do direito de cobrança do crédito tributário em favor de particulares ou quaisquer terceiros estranhos à União, uma vez que os fundamentos jurídicos do Artigo I, Seção 8, e da Emenda Constitucional nº 16, bem como o processo histórico de formação da Carta de 1787, inviabilizam interpretações que não concentrem na União o poder de tributar – o que incluiu o poder de estabelecer e cobrar tributos e exações fiscais.

3. OS REFLEXOS DA CONSTITUIÇÃO AMERICANA SOBRE A FORMA E OS LIMITES DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELOS ESTADOS-MEMBROS DA FEDERAÇÃO

Além dos fundamentos jurídicos e do histórico do Artigo I, Seção 8, bem como do desenho constitucional que deles surgiu, há um terceiro ponto que não favorece a transferência do direito de cobrança do crédito tributário para particulares nos Estados Unidos: as características do federalismo fiscal americano.

Ao definir que o poder de tributar somente poderia ser exercido pelo Congresso nos moldes do Artigo I, Seção 8, da Constituição de 1787, os Estados-membros da federação americana não só limitaram a área de atuação da União como reafirmaram a esfera de competência de cada unidade federativa. Por um lado, os Estados-membros asseguraram que apenas determinadas matérias poderiam ensejar o estabelecimento e a cobrança de créditos tributários e exações fiscais (v.g., segurança nacional, bem-estar geral da nação), o que significou a contenção dos poderes da União. Por outro lado, as unidades federativas conservaram suas competências próprias, criando uma federação pouco centralizada e que valoriza a autonomia dos Estados-membros.

Por conseguinte, a redação do Artigo I, Seção 8, da Constituição de 1787, além de promover o nascimento do poder de tributar da União, reafirmou e consolidou o poder de tributar dos próprios Estados-membros. Com isso, nota-se que a lógica da inalienabilidade do crédito tributário em favor de particulares, na sua essência, é exatamente a mesma na esfera federal e estadual. Se no ente criado pelos federalistas e pelos Estados-membros o poder de tributar não poderia ser transferido a particulares, não faria qualquer sentido em se afirmar que os Estados (criadores e fundadores da União) poderiam ceder ou alienar o direito de cobrança do crédito tributário.

O histórico e a redação da Emenda Constitucional XVI tornaram a questão ainda mais evidente. Isto porque, a partir da possibilidade de cobrança do imposto de renda pela União, houve uma distribuição tácita e parcial de hipóteses de incidência tributária entre o governo federal e os Estados-membros.⁹ Por mais que não exista uma repartição rígida de competências tributárias na Constituição Americana, nota-se que, a partir de 1913, enquanto a União passou a concentrar a tributação sobre a renda, os Estados se voltaram para a tributação sobre o consumo, de modo que cada esfera de governo se manteve gerando a sua receita

⁹ A distribuição é tácita e parcial justamente por não haver regras de competências expressas na Constituição Americana, o que gera uma competência tributária concorrente. Nas palavras de William Fox: "Federal, state, and local governments overlap considerably in their use of revenue sources (see Table 4). The US Constitution imposes relatively few limitations on taxation at the US federal (Article 1 Section 8) and subnational government levels. A prohibition against taxing exports from a state is the only notable explicit restriction in the US Constitution on state taxing authority." (FOX, 2007, p. 353).

pública derivada com foco prioritário nos fatores econômicos que lhe permitissem a melhor forma de arrecadação e cobrança de tributos.¹⁰

Neste ponto, deve-se destacar estudo realizado por William Fox, no qual, ao se analisar a forma de distribuição da tributação nos Estados Unidos, aferiu-se (i) que o governo federal se concentrou no “*personal income tax*”, no “*corporate income tax*” e na tributação sobre a compra e venda de gasolina, (ii) que os governos estaduais se voltaram para o “*personal income tax*”, o “*sales tax*”, o imposto sobre a compra e venda de gasolina, o imposto sobre a propriedade territorial, as licenças de veículos automotores e o imposto sobre o álcool e o tabaco, enquanto (iii) que os governos locais se focaram no imposto sobre a propriedade territorial.¹¹

Logo se percebe que os Estados-membros são tão dependentes do modelo de cobrança tributária descrito no Artigo I, Seção 8, da Constituição Americana quanto a União, pois, se assim não fosse, não teriam, com o passar dos anos, se estruturado sobre fatos geradores capazes de garantir a satisfação de despesas públicas oriundas de suas atividades estatais. Em outras palavras: se as Unidades da Federação houvessem cedido ou alienado o seu direito de cobrança tributária em favor de terceiros, estariam abdicando de dois relevantes campos de incidência (o consumo e o patrimônio) considerados secundários pela União – a qual, a partir da Emenda Constitucional nº 16, se concentrou na tributação sobre a renda. Com isso, os Estados-membros estariam negando, a si mesmos, o exercício do poder de tributar contemporâneo à elaboração e à declaração da Constituição Americana, o que seria um contrassenso com as premissas históricas da Carta de 1787 bem como com a distribuição tácita e parcial de hipóteses de incidência desenvolvida progressivamente a partir de 1913.

Portanto, verifica-se que a estrutura do federalismo fiscal que se desenvolveu desde a Constituição Americana de 1787 não é compatível com a alienação do direito de cobrança do crédito tributário, sendo altamente provável que, caso houvesse tentativa neste sentido, a questão seria levada à Suprema Corte dos Estados Unidos e declarada inconstitucional.

10 A fim de ilustrar a questão, recomenda-se a leitura do documento “*State, Federal and Local Taxes*” disponibilizado pelo site “*National Conference of State Legislatures*” (organização bipartidária que oferece apoio aos Estados) que apresenta a composição da carga tributária nos Estados Unidos em 2006. No que tange às fontes de receita tributária federal, é destacado que “[...] *The federal government occupies the majority of the income tax base, receiving 87 percent of all income tax revenue in FY 2006. The federal government does not levy a general sales tax, nor does it tax property. Instead, it relies almost entirely on income levies for its collections. [...]*”. Disponível em <<http://www.ncsl.org/documents/fiscal/statefederalandlocaltaxes.pdf>>.

Dados semelhantes também foram coletados por William Fox, os quais indicam que “[...] *The federal government raises just over one-half of both total tax revenue and total revenue (see table 5 for total revenues). A limited form of specialization has developed by tax source, though each order of government uses multiple tax sources. The federal government specializes mostly in the individual income tax, which raises more than 80 percent of federal tax revenue. The federal income tax also collect about 80 percent of total US income tax.*” (FOX, 2007, p. 353-354).

11 Segundo, William Fox, a “*property tax*” é usado quase que de maneira exclusiva pelos governos locais, gerando aproximadamente $\frac{3}{4}$ (três quartos) de sua receita. Contudo, a depender da localização e da realidade econômica do governo local, outros tributos também podem ser exigidos. Trinta e quatro Estados da federação, por exemplo, permitem que governos locais cobrem “*sales taxes*” e treze permitem que governos locais cobrem imposto de renda. Por outro lado, quase todos os Estados exigem “*general sales tax*”, sendo que quarenta e um também cobram imposto de renda. (FOX, 2007, p. 354). Ou seja, apesar de a tributação sobre o consumo estar presente na imensa maioria dos Estados, ela não afasta por completo a tributação sobre a renda, sendo esta utilizada como complemento de receita da “*sales tax*”.

4. A CONSTITUIÇÃO DE 1891 E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE À COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ao contrário da realidade norte-americana, no Brasil, as principais diretrizes da arrecadação e cobrança do crédito tributário foram fixadas no ordenamento jurídico no período da Proclamação da República. A Constituição de 1891 já assentava que a União tinha competência exclusiva para exigir “*impostos sobre a importação de procedência estrangeira*” e taxas de selo e dos correios e telégrafos federais (art. 7º, incisos 1º, 3º e 4º da Constituição de 1891), acrescentando que cabia privativamente à União a criação e a manutenção de alfândegas (art. 7º, §1º, inciso 2º, da Constituição de 1891) e que os atos das autoridades da União seriam executados por funcionários públicos federais (art. 7º, §3º, da Constituição de 1891). Por outro lado, os Estados possuíam competência exclusiva para exigir impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedade e sobre indústrias e profissões (art. 9º, incisos 1º a 4º, da Constituição de 1891).

No entanto, no início da República brasileira, a forma de cobrança do crédito público somente foi concretizada de maneira organizada por meio do Decreto nº 7.751/1909 (Governo Nilo Peçanha), o qual definiu as atribuições da Administração Geral da Fazenda Nacional, além da forma de execução dos seus serviços. À época, por exemplo, foi estabelecido que a Diretoria do Patrimônio do Ministério da Fazenda deveria remeter à chamada “*procuradoria geral da Fazenda Publica*” as guias de pagamento, para que o órgão promovesse a “*cobrança executiva da renda*” que não houvesse sido arrecadada nas repartições públicas (art. 112, inciso 12, do Decreto nº 7.751/1909).

Os destaques, em todo caso, devem ser dados aos artigos 117 e 368 do Decreto nº 7.751/1909. O primeiro descreveu as funções da Procuradoria da Fazenda Publica, dentre elas, a cobrança da Dívida Ativa da União, bem como a expedição de “*guia para fundamentar a acção judiciaria*” (art. 117, inciso 5, do Decreto nº 7.751/1909). Já o segundo afirmou, expressamente, que a inscrição em Dívida Ativa da União e a expedição das certidões para a sua cobrança eram de competência da Procuradoria da Fazenda Publica (art. 368 do Decreto nº 7.751/1909).

Já no Governo Vargas, foi editado o Decreto nº 24.036/1934, que, além de reorganizar os serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional, pormenorizou as atribuições e competências da Procuradoria Geral da Fazenda Pública. Em seu art. 102, definiu-se a Procuradoria Geral da Fazenda Pública como um órgão consultivo do Ministério da Fazenda, competindo-lhe também apurar a liquidez e certeza da Dívida Ativa da União, promover a sua inscrição e solicitar a sua

cobrança judicial. Por sinal, à seção da Dívida Ativa cabia,¹² especificamente, “[...] apurar a procedência da dívida; promover sua inscrição; e solicitar, por intermédio do Procurador Geral, sua cobrança executiva” (art. 105 do Decreto nº 24.036/1934), a qual, observe-se, continuava a ser uma cobrança judicial (art. 118 do Decreto nº 24.036/1934).¹³

Décadas depois, foi publicado, durante o Governo Castello Branco, o Decreto-lei nº 147/1967, que conferiu à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional uma nova lei orgânica. O diploma legal asseverou que a apuração e a inscrição, para fins de cobrança judicial, da Dívida Ativa da União, fossem tributárias ou não, eram privativas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (art. 1º, *caput* e inc. II, do Decreto-lei nº 147/1967), podendo as atividades também ser executadas pelas Procuradorias da Fazenda Nacional em suas respectivas jurisdições (art. 13, inc. IV, do Decreto-lei nº 147/1967), pelos Procuradores-Chefes (art. 14, inc. IV, do Decreto-lei nº 147/1967) e pelos próprios Procuradores da Fazenda Nacional (art. 15, inc. II, e art. 16, inc. I, “a”, do Decreto-lei nº 147/1967).

Percebe-se, assim, que desde a promulgação da Constituição de 1891, passando por governos de períodos históricos e perfis diferentes, houve a manutenção da necessidade de apenas órgãos públicos cobrarem créditos públicos, em especial tributos. Como visto, os principais diplomas legais que trataram da cobrança do crédito público no Brasil sempre concentraram a atividade em órgãos públicos federais, havendo apenas a alteração da autoridade competente para tanto, em especial em razão da estrutura e do desenho institucional conferido ao órgão. Em todo caso, fosse a Administração Geral da Fazenda Nacional, por meio da chamada “*procuradoria geral da Fazenda Pública*” (Decreto nº 7.751/1909), criada pelo Governo Nilo Peçanha, fosse a Procuradoria Geral da Fazenda Pública, nos moldes do Decreto nº 24.036/1934 promulgado Governo Getúlio Vargas, fosse a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, regulamentada pelo Governo Castello Branco ao baixar o Decreto-lei nº 147/1967, sempre se atribuiu a um órgão público federal a cobrança dos créditos públicos, não havendo qualquer indício de que, durante todo este período, se tenha permitido ou viabilizado a cessão ou a alienação do crédito público – em especial, o tributário – em favor de terceiros.

12 Em complemento, assim dispunha o art. 107 Decreto nº 24.036/1934: “Art. 107. Compete, especialmente, à seção da Dívida Ativa: a) apurar, quando decorrer de processos, a exatidão das dívidas remetidas à cobrança executiva pela Recebedoria do Distrito Federal, pela Alfândega do Rio de Janeiro, pela Diretoria do Imposto de Renda e demais repartições federais da Capital da República, antes de as inscrever no “Registro da Dívida Ativa”; b) extrair, quando necessário, as certidões indispensáveis à cobrança judicial.”

13 “Art. 118. A cobrança judicial da dívida ativa da União continuará a ser regida pelo decreto n. 10.902, de 20 de maio de 1934, em tudo que não estiver expressamente revogado.”

5. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988, A LEI COMPLEMENTAR Nº 73/93 E O DIREITO COMPARADO

Como se sabe, a Constituição de 1988 prevê, de maneira expressa, que cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a execução da dívida ativa de natureza tributária (art. 131, §3º, da CR/88). Na mesma linha, a Lei Complementar nº 73/93 estabelece que compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não só apurar a liquidez e certeza da Dívida Ativa da União de natureza tributária como também representar privativamente a União na execução dessa dívida (art. 12, inc. I e II, da LC nº 73/96). Somando-se a isso, no que se refere aos créditos não tributários, foi assentado que compete aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas “[...] a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.” (art. 17, inc. III, da LC nº 73/93).

Assim, nota-se que o modelo adotado pela Constituição de 1988 – e pormenorizado pela LC nº 73/93 – não representa inovação na cobrança do crédito público. Ao contrário, deu-se clara continuidade à exigência histórica de haver um órgão federal com atribuição para cobrar os créditos públicos da União, havendo apenas a exigência constitucional de que, quanto à dívida de natureza tributária, a cobrança tivesse que ser feita, necessariamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Na realidade, o legislador constituinte – ao alçar, de maneira expressa, a cobrança da dívida tributária para a Carta de 1988 – acabou corroborando o entendimento fixado sobre o tema desde a Constituição de 1891 através do Decreto nº 7.751/1909 (Governo Nilo Peçanha), do Decreto nº 24.036/1934 (Governo Vargas) e do Decreto-lei nº 147/1967 (Governo Castello Branco), o que reforça a tese no sentido de que, no Brasil, a cobrança do crédito público não pode ser alienada em favor de terceiros. Ou seja, a interpretação histórica do modelo de cobrança de créditos públicos nos leva à conclusão de que, no ordenamento jurídico brasileiro, a alienação do direito de cobrança nunca foi aventada pelo legislador, tendo-se sempre mantido a atividade de execução da Dívida Ativa em órgãos vinculados à União – a ponto de a execução da dívida tributária ter sido incluída na Constituição de 1988 como de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Vê-se, portanto, que, apesar de trilharem caminhos diversos, tanto o ordenamento jurídico brasileiro quanto o americano adotaram posicionamento semelhante quanto à cobrança de créditos públicos. Ambos, no processo histórico de consolidação das Constituições de 1787 e 1891, instituíram modelos que mantiveram a cobrança de créditos públicos em órgãos vinculados à União. Por mais que a Constituição Americana tenha como foco os créditos tributários e que, no Brasil, a base da cobrança de créditos públicos tenha se consolidado por meio de leis específicas concernentes às

atribuições e competências dos órgãos federais responsáveis pela atividade, a lógica da inalienabilidade é semelhante. Nos dois países, a receita derivada é essencial para viabilizar a prestação de atividades previstas na Constituição, sendo que, no Brasil, a matéria foi, por diversas vezes (e em períodos presidenciais completamente diferentes) tratada em leis específicas, o que reforça a preocupação do legislador com a manutenção da cobrança dos créditos públicos em órgãos federais.

A interpretação histórica serve não só para evidenciar a impossibilidade de alienação do direito de cobrança de créditos públicos no âmbito federal como também para acrescentar que os Estados-membros da República Federativa do Brasil não podem promover a sua cessão ou transferência. Se, nos Estados Unidos, o próprio modelo de federalismo fiscal já não oferece margem para a alienação do direito de cobrança de créditos tributários, menor ainda seria a plausibilidade de se aceitar que, no Brasil, os Estados pudessem agir de forma diversa, em especial em razão de, na Constituição de 1988, haver uma rígida repartição de competências tributárias. Haja vista a extensa lista de competências comuns entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23 da CR/88) e a competência residual prevista no art. 25, §1º, da Constituição de 1988, não haveria como os Estados-membros alienarem o seu direito de cobrança de créditos tributários em favor de terceiros e, ao mesmo tempo, cumprirem com as inúmeras obrigações, atividades estatais e prestações de serviços públicos, sob pena de se distorcer o próprio modelo de finanças públicas constitucionalmente previsto.¹⁴

Aliás, não é à toa que a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a lei de diretrizes orçamentárias deva conter demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita (art. 4º, §2º, inc. V, da LC nº 101/2000) e que o projeto de lei orçamentária anual deva ser acompanhado das medidas de compensação a renúncias de receita (art. 5º, inc. II, da LC nº 101/2000). Uma vez que a prestação dos serviços públicos é financiada, fundamentalmente, por meio de tributos, seria abusivo que o administrador público renunciasse a receitas sem que houvesse a adoção de medidas para equilibrar o orçamento. Logo, se os Estados-membros simplesmente alienassem o seu direito de cobrança do crédito tributário, provavelmente ocorreria, no decorrer dos anos, uma permanente renúncia fiscal, o que ensejaria a condenação do administrador público por ato de improbidade administrativa, decorrente da violação aos artigos 4º e 5º da Lei Complementar nº 101/2000 (vide art. 73 da LC nº nº 101/2000 e art. 1º da Lei nº 8.429/92).

¹⁴ Aliás, a alienação do direito de cobrança poderia prejudicar a própria autoadministração dos Estados-membros da Federação e, por consequência, a prestação de serviços públicos e atividades estatais previstas na Constituição de 1988. Quanto ao tema, deve-se destacar a análise feita por Ricardo Lodi Ribeiro: “A autonomia das entidades periféricas da Federação pressupõe a autoadministração, ou seja, o livre exercício das competências conferidas pela Constituição. Nunca se pode perder de vista que a autoadministração depende, obviamente, de recursos financeiros para fazer frente aos misteres constitucionalmente conferidos a cada um dos entes federativos. Para garantir a possibilidade de cada um deles cumprir os objetivos impostos pela Constituição Federal, é preciso que haja uma adequação dos recursos repartidos a essas atividades administrativas que lhe foram confiadas.” (RIBEIRO, 2010, p. 8).

Ante o exposto, a construção de qualquer entendimento que leve a crer que, no Brasil, a alienação do direito à cobrança do crédito público é possível teria que suportar um altíssimo ônus argumentativo, pois o histórico legislativo do tema é flagrantemente contrário à mencionada tese. Desde a Constituição de 1891, passando pelos Decretos nº 7.751/1909, nº 24.036/1934 e nº 147/1967, culminando na Constituição de 1988, nunca foi permitida a cessão ou a transferência do direito de cobrança de créditos públicos em favor de particulares ou quaisquer pessoas jurídicas desvinculadas com a União.

Paralelamente, mesmo que se buscasse o Direito Comparado para subsidiar a ideia de alienação do direito de cobrança, o ônus argumentativo do proponente da alteração legislativa teria que superar o fato de que uma das mais importantes federações do mundo, os Estados Unidos da América, nunca viabilizou a cessão ou a transferência do crédito tributário para terceiros, o que reforça o entendimento no sentido de que existe um modelo constitucional comum de cobrança do crédito tributário.

CONCLUSÃO

À luz do estudo do Direito Comparado, com foco nos Estados Unidos da América, verifica-se que a cobrança do crédito público é um direito inalienável por parte do poder público. Assim, no que tange ao Brasil, também se pode afirmar que tanto a União quanto os Estados e os Municípios não podem ceder ou transferir a cobrança do crédito público em favor de uma pessoa jurídica de direito privado.

Seja na ordem constitucional americana, seja na Constituição de 1988, não há fundamento jurídico para a alienação da cobrança da Dívida Ativa pelo poder público em favor de terceiros. Nos Estados Unidos, o Artigo I, Seção 8, cláusula 1, da Constituição de 1787, não permite a alienação do direito de cobrança do crédito tributário, visão esta semelhante à consolidada no art. 131, §3º, da CR/88, que prevê, de maneira expressa, que cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a execução da dívida ativa de natureza tributária.

No que concerne ao desenho constitucional, nota-se que a Constituição Americana se estrutura sobre dois pilares – um de natureza substantiva e outro referente à legitimidade ativa – que não viabilizam a alienação do direito de cobrança do crédito tributário. Paralelamente, no Brasil, a Constituição de 1988, somada à LC nº 73/96 também delineou uma forma de cobrança do crédito público que não possibilita a sua alienação, o que evidencia a existência de semelhanças estruturais entre os ordenamentos jurídicos brasileiro e americano.

Somando-se a isso, a inalienabilidade do direito de cobrança do crédito tributário fixada na Constituição de 1787 também é aplicável aos Estados-membros da federação

americana. Logo, mais uma vez, vê-se que a realidade dos Estados Unidos quanto às unidades federativas é idêntica à brasileira, pois, pela Constituição de 1988, os Estados e Municípios obedecem ao modelo constitucional federal – principalmente em razão das obrigações, atividades estatais e serviços públicos que devem ser executadas por cada esfera de governo. Assim, conclui-se que, no Brasil, a cobrança de créditos públicos deve ser feita por órgãos públicos, especialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelas Procuradorias dos Estados e pelas Procuradorias dos Municípios.

Por fim, no âmbito histórico, percebe-se que tanto nos Estados Unidos quanto no Brasil nunca se abriu a possibilidade para que particulares cobrassem créditos tributários. Pelo contrário, a receita derivada sempre foi concentrada em órgãos públicos, sendo, inclusive, nos Estados Unidos, até objeto de ampliação – vide a promulgação, em 1913, da Emenda Constitucional XVI. Do mesmo modo, no Brasil, a cobrança do crédito público, desde a Constituição de 1891, sempre foi mantida em órgãos federais, tal como regulado no Decreto nº 7.751/1909 (Governo Nilo Peçanha), no Decreto nº 24.036/1934 (Governo Vargas) e no Decreto-lei nº 147/1967 (Governo Castello Branco).

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República de 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Constituição da República de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Decreto nº 7.751/1909*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7751-23-dezembro-1909-523297-republicacao-109711-pe.html>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Decreto nº 24.036/1934*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Decreto-lei nº 147/1967*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del0147.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 73/93*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 101/2000*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov>>.

br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. *Lei nº 8.429/92*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Brief History of IRS*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. Library of Congress. American Memory: Remaining Collections. *Articles of Confederation*. Disponível em: <<http://memory.loc.gov/cgi-bin/ampage?collId=llsl&fileName=001/llsl001.db&recNum=127>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. United States Senate. *Constitution of the United States*. Disponível em: <https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. United States Senate. The Civil War: The Senate's Story. *Featured Document: The Revenue Act of 1861*. Disponível em: <https://www.senate.gov/artandhistory/history/common/civil_war/RevenueAct_FeaturedDoc.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

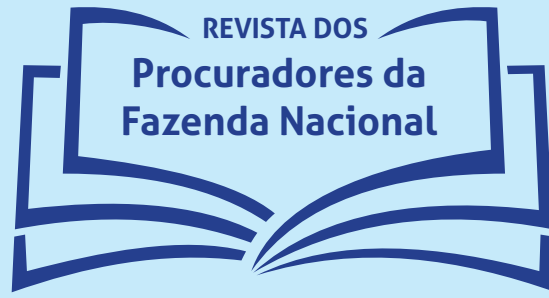
FOX, William F. The United States Of America. In *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives (Org. Anwar Shah)*. A Global Dialogue on Federalism – Vol. 4. Montreal & Kingston: McGill-Queen's University Press, 2007.

LLOYD, Gordon. *The Origin of the Power to Lay and Collect Taxes and Its Limits*. Law and Liberty, 2012. Disponível em: <<http://www.libertylawsite.org/2012/07/12/the-origin-of-the-power-to-lay-and-collect-taxes-and-its-limits/>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

NATIONAL CONFERENCE OF STATE LEGISLATURES (NCSL). *State, Federal and Local Taxes*. Disponível em: <<http://www.ncsl.org/documents/fiscal/statefederalandlocaltaxes.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

POLLACK, Sheldon D. *Origins of the Modern Income Tax, 1894–1913*. The Tax Lawyer. Vol. 66, nº 2, 2013. Disponível em: <<http://udel.edu/~pollack/Downloaded%20SDP%20articles,%20etc/academic%20articles/Origins%20of%20the%20Modern%20Income%20Tax%20in%20Tax%20Lawyer%20Winter%202013.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Os TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS ESTABELECENDO OS PARÂMETROS DE ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE E DO FISCO

Leonardo de Andrade Rezende Alvim¹

¹ Mestre em Direito Público pela PUCMINAS; Especialista em Gestão em Direito Tributário pela FGV; Professor de Direito Tributário da Escola Superior Dom Helder Câmara em Belo Horizonte; Professor da Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos; Procurador da Fazenda Nacional; Foi Procurador-Geral Adjunto e Coordenador-Geral de Assuntos Tributários na PGFN em Brasília.

Resumo: A existência de uma suposta legalidade estrita no direito brasileiro não impede a existência de uma norma antiabuso, pois a requalificação jurídica dos negócios praticados pelos contribuintes não altera a norma impositiva. Nenhuma teoria do direito considera que a ausência de regra legislativa deve conduzir à liberdade ampla das pessoas. E o instituto da simulação não se mostra hábil para preencher a ausência de norma antiabuso. É preciso reconhecer a competência dos tribunais administrativos e judiciais para estabelecerem os parâmetros de atuação do fisco e do contribuinte como ocorreu em diversas partes do mundo.

Abstract: *The existence of an alleged strict legality in Brazilian law does not preclude the existence of an anti-abuse rule, since the legal requalification of the businesses practiced by taxpayers does not change the tax rule. No theory of law holds that the absence of legislative rule should lead to the broad freedom of the people. And the institute of simulation is not able to fill in the absence of anti-abuse norm. It is necessary to recognize the competence of the administrative and judicial courts to establish the parameters of action of the tax authorities and taxpayers as occurred in various parts of the world.*

Palavras-chave: Planejamento Tributário; norma antiabuso; CARF.

1. PLANO DE TRABALHO

Em artigo que escreveu sobre planejamento tributário, Luís Eduardo Schoueri² partiu de uma premissa científica bastante interessante. Schoueri disse considerar questionável que o artigo 116, § único, do CTN, tenha ido além dos casos de simulação. Mas ele levou tal hipótese como pressuposto para especular sobre quais seriam os limites à sua aplicação. O presente artigo realizará uma análise especulativa inversa. Ele irá discutir quais seriam as consequências jurídicas, caso o artigo 116, § único do CTN, não tenha qualquer aplicabilidade.

Para tentar responder a essa pergunta, num primeiro momento, será feita uma classificação de alguns tributaristas do país, conforme seu posicionamento frente ao artigo 116, parágrafo único, do CTN. A classificação será feita em quatro grupos: 1) aqueles que consideram que a legalidade estrita conduz à liberdade absoluta do contribuinte naquilo que não estiver na lei; 2) aqueles que consideram que se deve utilizar o conceito de simulação do Código Civil; 3) aqueles que consideram que se deve dar um conceito de simulação específico para o direito tributário e; 4) aqueles que traçam as consequências jurídicas, a partir da forma com que compreendem o princípio da capacidade contributiva.

O entendimento do primeiro grupo, que é majoritário no país, segundo o qual a legalidade estrita deve conduzir à liberdade absoluta do contribuinte, será discutido sob a perspectiva do âmbito de aplicação da norma geral antiabuso, ou seja, se a norma antiabuso altera a própria norma de imposição tributária (estrita ou não), resultando numa tributação por analogia ou se, diversamente, ela se encontra no âmbito de aplicação fático. Para isso, será feita uma incursão na interpretação da norma (inclusive tributária), sob a ótica do direito alemão em especial.

Primeiro, será promovida uma análise sobre o processo interpretativo por ocasião da Jurisprudência dos Conceitos, de Georg Frederich Puchta, cuja teoria, erroneamente, no Brasil, é associada à uma subsunção rígida entre lei e fato tendo por consequência a liberdade naquilo que não estivesse nela. Depois, será realizada uma abordagem sobre a Jurisprudência dos Interesses de Philipp Heck, cuja teoria, também de maneira incorreta, é compreendida no Brasil como algo que permitiria a desconsideração da lei para se atingir o interesse do Estado. Após, será visto como atualmente é feita a interpretação das normas tributárias na Alemanha.

Somente com a compreensão correta de como são interpretadas as normas impositivas no direito alemão, é que se poderá entender a distinção entre a correção da norma tributária por interpretação e, subsidiariamente, a aplicação da norma geral antiabuso.

² SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. Revista Direito Tributário Atual – RDTA, São Paulo, v. 24, p. 347.

Definidos os âmbitos de aplicação da norma impositiva tributária, estrita ou não, e da norma geral antiabuso, o artigo irá desenvolver um tópico sobre a figura da lacuna no direito. A existência da lacuna e as consequências jurídicas para as teorias do direito que a admitem e para as que a rejeitam serão apresentadas porque, não existindo uma norma geral antiabuso e superada sua antinomia com a legalidade estrita, deve-se discutir que implicações alguns dos teóricos do direito mais relevantes afirmam existir.

Neste ponto, serão estabelecidas compreensões teóricas tomadas como premissas como o conceito de positivismo e de não positivismo e sua relação com a figura da lacuna. Não existindo relação entre lacuna e conceito de direito positivista ou não positivista, o artigo irá verificar o que dizem alguns teóricos do direito sobre a ausência de regra.

Afastada a conclusão da liberdade absoluta do contribuinte em face da ausência de norma geral antiabuso, serão verificadas as duas principais abordagens da doutrina brasileira, que são o uso do instituto da simulação, seja ele do direito civil ou específico ao direito tributário, e a influência que o princípio da capacidade contributiva exerce no caso de ausência da norma geral antiabuso.

2. O POSICIONAMENTO DA DOUTRINA BRASILEIRA FRENTE AO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

Existem quatro posicionamentos na doutrina tributária brasileira bastante característicos. O primeiro é de um grupo, majoritário, formado por autores que consideram que não existe uma norma geral antiabuso no Brasil e que a consequência disso é a liberdade ampla dos contribuintes para organizarem-se livremente. Para estes autores, inclusive, qualquer norma geral antiabuso no país seria inconstitucional. Neste rol, encontram-se Sacha Calmon³, Misabel Derzi⁴, José Eduardo Soares de Melo⁵, Ives Gandra da Silva Martins⁶, Hugo de Brito Machado⁷, Humberto Ávila⁸ e Alberto Xavier⁹.

3 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento Tributário: À Luz da Jurisprudência. São Paulo: Editora Lex, 2007, p. 349-391.

4 DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento Tributário: À Luz da Jurisprudência. São Paulo: Editora Lex, 2007, p. 289-326.

5 MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento Tributário: À Luz da Jurisprudência. São Paulo: Editora Lex, 2007, p. 205-235.

6 MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubens. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento Tributário: À Luz da Jurisprudência. São Paulo: Editora Lex, 2007, p. 129-166.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e Evasão de Tributos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento Tributário: À Luz da Jurisprudência. São Paulo: Editora Lex, 2007, p. 103-128.

8 ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79.

9 XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

Há um segundo grupo de tributaristas, que é formado por autores que, embora não reconheçam a existência de uma norma geral antiabuso no país, consideram que seria possível sua regulamentação. Estes autores entendem que, enquanto não vier a norma geral antiabuso, aplicam-se os institutos do direito privado, em especial a simulação.

Compõe esse grupo Marciano Seabra de Godói¹⁰, José Maria Arruda de Andrade¹¹, Leonardo Branco¹², André Folloni¹³ e Luis Flávio Neto¹⁴. Apesar de usarem o conceito de simulação do Código Civil para resolver as questões sobre planejamento tributário, não há uniformidade entre eles sobre qual teoria sobre simulação seria a mais correta. André Folloni adota a teoria voluntarista e Marciano Seabra de Godói e Luis Flávio Neto adotam a teoria causalista de simulação.

Raciocínio interessante nesse grupo é o de André Folloni¹⁵, para quem o conceito de dissimulação, previsto no artigo 116, § único, do CTN é distinto do conceito de simulação do Código Civil. O autor chega a concluir, a partir do uso da teoria da argumentação jurídica, que o conceito correto de dissimulação da nossa norma antiabuso seria o de abuso de forma, em função da Exposição de Motivos da MP 66/2002¹⁶. Mas, ao final, Folloni considera que a norma geral antiabuso só poderia estar prevista em lei complementar, restando as figuras do direito privado¹⁷.

O terceiro posicionamento é o de Sérgio André Rocha¹⁸. Ele considera que a norma geral antiabuso está em vigor e propõe um conceito estipulativo do termo *dissimulados* previsto no § único, do artigo 116, do CTN, que abranja os poderes de desconsiderar, qualificar e requalificar próprios às normas antiabuso. O quarto posicionamento é o de Marco Aurélio Greco¹⁹. Ele considera que o Fisco possui os mesmos poderes de desconsiderar, qualificar e requalificar inerentes à uma norma antiabuso, independentemente da existência do § único, do artigo 116, do CTN, em função do que ele chama de princípio da capacidade contributiva ativa, que existiria no Brasil, em função da forma com que este princípio foi escrito na CF/88.

10 GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). Planejamento Tributário - Limites e Desafios Concretos. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. v. 1. 549p

11 ANDRADE, José Maria Arruda de; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. O Apelo a Argumentos Extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao Planejamento Tributário no Âmbito do CARF: Análise de Casos Envolvendo JCP e Reserva de Usufruto. Vol. 39. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual (RDТА), 2018.

12 Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ob. Cit.

13 FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 67-92.

14 FLÁVIO NETO, Luis. Teorias do Abuso no Planejamento Tributário. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>. Acesso em 06 ago. 2018.

15 Cf. FOLLONI, André. Ob. cit, p. 83.

16 Cf. FOLLONI, André. Ob. cit, p. 85.

17 Cf. FOLLONI, André. Ob. cit, p. 89.

18 GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). Planejamento Tributário - Limites e Desafios Concretos. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. v. 1., p. 487-514.

19 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 208.

O primeiro posicionamento que será discutido é o do grupo que considera que a legalidade estrita é fundamento para que não exista e não possa existir norma geral antiabuso no Brasil.

3. LEGALIDADE ESTRITA E NORMA GERAL ANTIBUSO

3.1. Breves apontamentos sobre a legalidade estrita

O posicionamento majoritário da doutrina tributária brasileira é no sentido de que a legalidade tributária numa versão estrita, fechada ou cerrada, seria fundamento para a liberdade absoluta dos contribuintes em matéria de organização da vida empresarial.

Em meados da década de 1990, contudo, Marco Aurélio Greco, de maneira muito irreverente e provocativa, já perguntava: “Onde está na CF a tipicidade cerrada?²⁰”.

A chamada tipicidade cerrada no Brasil, desde sua origem até os dias atuais, embora com enorme variação de construção teórica entre seus defensores, sempre esteve calcada em algumas premissas que são familiares a todos eles.

No plano teórico, todos eles oferecem restrições interpretativas superiores às próprias possibilidades linguísticas do texto, a partir da construção de teorias do sistema. É partindo da ideia de sistema que esses autores, cada qual ao seu modo, enxergam no país a existência de um direito tributário que o isola e o distingue dos demais ordenamentos tributários mundo afora. Seriam decorrência do nosso “sistema” tributário, dentre outros institutos, um princípio da segurança jurídica, aprioristicamente, superior aos demais e a legalidade estrita.

Embora tenhamos divergência profunda com relação a essa ideia de sistema, neste artigo, não nos dispusemos a discorrer sobre ela, senão, especificamente, no ponto em que a noção de sistema fundamentaria uma legalidade estrita repulsiva à possibilidade de uma norma geral antiabuso.

Como um dos pensamentos mais representativos e contemporâneos da ideia de tipicidade cerrada, existe a “concepção determinável da interpretação” de Humberto Ávila²¹. Para Ávila, a regra tributária “X” deve prever um conceito ($X=A$) que permita apenas margens de indeterminação decorrentes apenas e tão somente da linguagem ($A=A+$ ou $A-$). E a determinação desse conceito deve levar em consideração a doutrina, a jurisprudência e, primordialmente, o princípio da segurança jurídica.

Esta ideia de tipicidade cerrada, como será visto, é incompatível com a possibilidade de correção da norma impositiva tributária, seja por meio da analogia, seja por meio de outros métodos de interpretação, mas não é inconciliável, contudo,

20 Cf. GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit, p. 159.

21 ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 155.

nem com uma interpretação econômica, nem com a possibilidade de desconsideração, qualificação ou requalificação dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte²², típicos de uma norma antiabuso.

3.2. Distinção entre correção da norma, interpretação econômica e requalificação jurídica pela norma antiabuso

3.2.1. A possibilidade de correção da norma tributária no direito alemão

O poder de correção da norma por um processo interpretativo – qualquer que seja ela, inclusive a tributária – existe na Alemanha, ao menos, desde a Jurisprudência dos Conceitos. Referida escola de interpretação, comumente associada a um formalismo jurídico que só admitiria uma rígida subsunção entre norma e fato e legitimaria uma liberdade ampla dos cidadãos quando praticassem qualquer conduta que estivesse fora dos estritos ditames da norma, possui visão inapropriada no Brasil.

De maneira bem diferente da visão caricata da Jurisprudência dos Conceitos, Albenir Gonçalves qualifica Georg Frederich Puchta, idealizador da escola, como defensor de “uma postura de ligação da Filosofia com a realidade, a prática e a tradição histórica”²³. A hipótese que o autor levanta para a visão distorcida existente no Brasil é o fato de que suas obras nunca foram traduzidas para o português ou para o espanhol, sendo que o que se propaga sobre sua teoria seria uma reprodução do que autores como Karl Larenz, Franz Wiecker e Walter Wilhelm dizem a seu respeito²⁴.

No direito tributário brasileiro, os comentadores da obra de Puchta mais utilizados são Karl Larenz²⁵ e Karl Engisch²⁶. Mas o próprio Karl Larenz, ao descrever a teoria de Puchta, diz que, por meio de um processo dedutivo, ela permite “inferir novas proposições jurídicas”²⁷. Também com tradução ao português, a obra *História do Direito Privado Moderno*, de Franz Wieacker²⁸ diz que Puchta levantou a questão da criação do direito na sociedade de uma maneira que seu mestre Savigny jamais havia feito: “ele autoriza o jurista científico à criação de novas normas jurídicas a partir dos conceitos”.

22 Aqui, esclarece-se que se está realizando um recorte na forma de tipicidade fechada sem aprofundar em outros aspectos de sua teoria.

23 GONÇALVES, A. I. Q.. A Ciência do Direito na concepção de Georg Friedrich Puchta. Revista eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 4, 2009, p. 11.

24 Cf. GONÇALVES, A. I. Q. Ob. Cit., p. 2.

25 TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Temas de interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003., p. 333.

26 Cf. SCHOUER, Luis Eduardo. Ob. Cit., p. 352.

27 LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do Direito. 7. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 25.

28 WIEACKER, Franz. História do Direito Privado Moderno. 3 ed. Tradução de A. M. Botelho Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1967, p. 456.

Puchta²⁹ via o Direito como um organismo que se *desenvolvia e modificava* em cada uma de suas partes, cada qual com vida própria. Ele dizia que, quando a vontade do legislador não estava bem expressa nas palavras do texto, deveria ser dada atenção a outros detalhes como os princípios de direito que, nestes casos, deveriam, inclusive, prevalecer sobre o próprio texto³⁰. O formalismo associado à Jurisprudência dos Conceitos de Puchta, portanto, refere-se à uma possível desconexão entre os conceitos jurídicos – construídos sob uma lógica puramente formal – com a realidade, mas jamais como uma subsunção rígida entre norma e fato³¹.

Por ocasião da Jurisprudência dos Interesses, essa correção do texto da lei persistiu na Alemanha. A teoria de Phillip Heck, seu criador, contudo, precisa ser melhor esclarecida até para não se cometer injustiça com este grande teórico alemão. Antes de mais nada, não se pode confundir uma teoria do direito séria como a de Heck com o uso que foi feito dela num regime como o nazismo. Esta discussão sobre o poder de resistência ao autoritarismo político que uma teoria do direito pode exercer não é tão recente.

Na opinião de Robert Alexy, teórico extremamente preocupado em fazer do direito instrumento de contenção a regimes autoritários, uma aceitação geral a um conceito não positivista de direito aumentaria o risco das pessoas que cometem ou participam de atos de injustiça durante um Estado injusto. Mas ele próprio reconhece que “não se deve criar ilusões quanto às perspectivas de êxito de tal oposição”³².

Desta forma, a prática jurídica num Estado numa determinada época nunca corresponde exatamente a qualquer teoria do direito, ainda que predominante naquela ocasião e lugar. Assim, eventuais abusos praticados pela justiça tributária alemã em nome do Estado Social nazista não podem ser definidos como aplicação da Jurisprudência dos Interesses.

Esse tipo de vinculação, absolutamente injusta, foi feita, por exemplo, por Alfredo Augusto Becker que narra, em seu *Carnaval Tributário*, ter recebido, em dezembro de 1965, durante a tramitação do Projeto de Código Tributário Nacional no Congresso Nacional, uma carta de Rubens Gomes de Sousa, falando em seu próprio nome e como Presidente da Comissão de Assessoramento do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento, na qual ele pedia um parecer demonstrando que a “Teoria

29 PUCHTA, Georg Friedrich. *Corso Delle Istituzioni*. vol. 1., p. 3.

30 Cf. PUCHTA, Georg Friedrich. *Ob. Cit.*, p. 13.

31 Nem mesmo na famosa Escola da Exegese do direito francês existia esse aprisionamento ao texto da lei, salvo em seu início e, mesmo assim, sem se ater a ele em caráter exclusivo. Em estudo que realizou a partir da obra dos principais autores dessa escola, Julio Bonnacase esclarece que, mesmo existindo o chamado culto ao texto da lei e a premissa de completude do ordenamento jurídico, em caso de conflito ente o texto da lei a intenção do legislador, para a Escola da Exegese, prevalecia a intenção do legislador, qualificada como “la fuente suprema del derecho positivo” BONNECASE, Julien. *La escuela de la exegesis em derecho civil*. Traducción de la segunda edicion francesa por el Jose M. Cajica Jr. Puebla: Jose M. Cajica Jr., 1944, p.145.

32 ALEXY, Robert. *Conceito e validade do Direito*. Tradução de Gercélia Batista de O. Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 60.

do Abuso das Formas Jurídicas e a Interpretação Econômica das Leis Fiscais”³³ seria “uma teoria introduzida no Código Tributário alemão pelo Nazismo e que autorizou a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual à morte física dos judeus”. Becker prossegue dizendo que elaborou o parecer solicitado, o qual teria produzido o efeito desejado, “uma vez que o Código Tributário Nacional não converteu em lei aquela teoria nazista”³⁴.

A incorreta relação entre a Jurisprudência dos Interesses e as decisões judiciais proferidas pelo tribunal de finanças alemão pode ter, de fato, influenciado o déficit legislativo que o país se encontra em matéria de norma antiabuso. É preciso dar traços mais fidedignos à Jurisprudência dos Interesses. A visão de que, na Jurisprudência dos Interesses, o intérprete poderia desconsiderar os textos legislativos precisa ser esclarecida.

A transcrição de trechos de seu livro *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses* já indica a visão deturpada sobre sua teoria. Em tópico chamado *Soberania da comunidade jurídica*, Heck afirma, textualmente, que “o juiz está subordinado à lei”³⁵. Segundo ele, “seria a morte do Estado, se a lei aprovada contra a vontade duma minoria das “camadas cultas dirigentes” pudesse ser arbitrariamente desprezada pelo juiz”³⁶.

A falta de compreensão por alguns da sua teoria reside no desconhecimento de que a lei para Heck não se resumia ao texto produzido pelo legislador. Ele criticava a compreensão de que somente os pensamentos que de alguma forma se traduziram em palavras deveriam ser considerados³⁷. Nessa linha de ideias, Heck propunha uma investigação dos motivos e dos interesses para se conhecer a lei “em profundidade”³⁸ e dizia que “praticamente, este imperativo de investigar os interesses constitui o ponto culminante da jurisprudência dos interesses”³⁹.

Mas veja-se que Heck dizia que a investigação dos interesses não seria cabível em relação a normas jurídicas definidoras de conceitos, apontando como exemplos os conceitos de frutos e produtos das coisas⁴⁰. Ou seja, para Heck, os conceitos estariam preservados da investigação dos interesses.

Desta forma, tanto na Jurisprudência dos Conceitos, quanto na Jurisprudência dos Interesses – após a eliminação de falsos estereótipos como uma subsunção rígida

33 BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.ed. São Paulo: LEJUS, 2004, p. 31.

34 BECKER, Alfredo Augusto. *Ob. Cit.*, p. 31.

35 HECK, Philipp. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*. Tradução de José Osório. Coimbra: Armênio Amado, 1947, p. 15.

36 Cf. HECK, Philipp. *Ob. Cit.* p. 15.

37 Cf. HECK, Philipp. *Ob. Cit.* p. 100.

38 Cf. HECK, Philipp. *Ob. Cit.* p. 103.

39 Cf. HECK, Philipp. *Ob. Cit.* p. 105.

40 Cf. HECK, Philipp. *Ob. Cit.* p. 106.

ou uma associação ao regime nazista – pode-se afirmar que o texto da lei poderia ser corrigido por um processo interpretativo judicial. Seja pelo recurso à extração de novos conceitos deduzidos por uma lógica formal, seja por meio da investigação dos interesses, certo é que as escolas alemãs sempre conferiram respaldo teórico a tal prática. E isso continua no direito alemão nos dias atuais, inclusive no direito tributário.

Wilhelm Hartz, tributarista alemão contemporâneo, no livro *Interpretação da Lei Tributária*, que escreveu quando era juiz da Corte Federal de Finanças daquele país, afirma ser papel dos juízes continuamente adaptar o direito estabelecido em função do estado de evolução das coisas. Em passagem muito apropriada ao que se vive no Brasil, ele diz que uma exigência excessiva de perfeição na elaboração das leis sobre o legislador provoca uma desordem e superprodução de leis⁴¹. Uma frase de Hartz confronta bem o pensamento alemão com a doutrina tributária brasileira: “O Estado de Direito não é, por sua natureza, um Estado fraco, que capitula diante do arbítrio egocêntrico do cidadão rotulado de liberdade”⁴².

O direito alemão, portanto, tem por tradição permitir o que eles chamam de “correção” da norma impositiva tributária por meio de métodos interpretativos e, no direito tributário em particular, da interpretação teleológica da norma. A própria proibição ao uso da analogia como forma de incidência em matéria tributária existiu por muito pouco tempo na Alemanha. A partir do começo dos anos de 1980, a vedação ao uso da analogia foi desaparecendo e, hoje, não existe mais⁴³.

3.2.2. A separação entre os espaços ocupados pela interpretação da norma impositiva (econômica, estrita ou qualquer outra forma) e pela norma antiabuso

No Brasil, a discussão sobre a natureza de uma norma antiabuso – tributação por analogia ou tributação por ficção - não costuma ser abordada. Encontra-se ela em Schoueri e Luis Flávio Neto⁴⁴. Schoueri afirma que o entendimento preponderante é o de que a norma antiabuso “pode recair em analogia”, sendo vista “por alguns, como uma exceção expressa ao princípio da proibição da analogia”⁴⁵. Luis Flávio Neto reconhece a existência de divergências quanto à natureza de ficção ou analogia da teoria do abuso de formas⁴⁶.

41 HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: Conteúdo e Limites do Critério Econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 74.

42 Cf. HARTZ, Wilhelm. *Ob. Cit.*, p. 77.

43 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. 18ª ed. Vol. 1. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 313.

44 Marco Aurélio Greco chega a discutir a possibilidade do uso ampliativo do tipo e sua classificação como analogia. Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Ob. cit.*, p. 160.

45 Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Ob. Cit.*, p. 362.

46 Cf. FLÁVIO NETO, Luis. *Ob. Cit.*, p. 168.

O cerne da questão é responder a pergunta: a norma antiabuso altera a norma de incidência tributária para que ela passe a prever como situação impositiva fatos ou negócios jurídicos originariamente não previstos ou a norma antiabuso requalifica a situação fática ou o negócio jurídico praticado pelo contribuinte para considerá-los como se fossem fatos ou negócios jurídicos acobertados pela norma impositiva originária?

A resposta para essa pergunta deve passar pelo princípio da isonomia. Se a norma antiabuso amplia as situações fáticas ou jurídicas da norma impositiva, todos os contribuintes que praticarem as situações fáticas ou jurídicas, agora previstas na norma impositiva, darão surgimento à obrigação tributária.

Mas basta observar casos corriqueiros discutidos no CARF para concluir que não existe alteração da norma impositiva. Quando o tribunal administrativo requalifica o pagamento de debêntures a sócios como sendo distribuição de lucros, a emissão de debêntures continua sendo, na norma impositiva do Imposto de Renda, artigo 462, I, do RIR/99, uma hipótese de dedução do lucro líquido⁴⁷. Da mesma forma, quando o CARF⁴⁸ desconsiderava o ágio obtido na compra e venda realizada entre partes não dependentes, o artigo 7º, III, do Decreto-lei n.º 1.598/77 continuava permitindo que o ágio fosse amortizado até a sua vedação expressa no artigo 22, da Lei n.º 12.973/14. Em ambos os casos, o tribunal administrativo atuou apenas no âmbito fático sem interferir na norma tributária.

Isso faz com que nem a chamada legalidade estrita, nem a vedação à analogia do CTN, sejam impedimentos à norma antiabuso. Mesmo que se admita a existência de uma regra tributária “X” que preveja um conceito ($X=A$) que permita apenas margens de indeterminação decorrentes apenas e tão somente da linguagem ($A=A+$ ou $A-$), esse formato de norma tributária em nada impediria a desconsideração, qualificação, requalificação dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, na medida em que a regra tributária “X” restaria intacta. A norma antiabuso, no exemplo dado, não muda a regra tributária “ $X = A+$ ” para que ela se torne “ $X = A+ + B$ ”. A norma antiabuso requalifica a conduta apontada como “B” pelo contribuinte como sendo “A+” especificamente naquela situação concreta em que se identificou o abuso, permanecendo a norma impositiva como sendo “A+”.

Klaus Tipke traça uma linha clara entre a correção da norma impositiva tributária e a norma antiabuso, dizendo que, quanto maior o aperfeiçoamento de leis tributárias admitido, menor será a aplicação da norma antiabuso alemã⁴⁹. Em nota de rodapé, Tipke cita Hensel: “a verdadeira evasão fiscal inicia-se precisamente lá, onde a arte interpretativa começa a fracassar”⁵⁰.

47 A título de exemplo, acórdãos da CSRF/CARF N.º 9101-002.538 e 9101-002.535.

48 A título de exemplo, acórdão da CSRF/CARF N.º 9101002.389.

49 Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Ob. Cit., p. 335.

50 Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Ob. Cit., p. 334.

A chamada interpretação econômica do direito tributário também não possui relação com a norma antiabuso por estar no âmbito normativo. Apesar disso, é conciliável com uma interpretação estrita da lei tributária. Na interpretação econômica, os conceitos jurídicos previstos na norma impositiva são interpretados economicamente, ao invés de serem interpretados conforme o direito privado. Mas uma interpretação econômica dos conceitos previstos na norma impositiva não afasta a possibilidade desses mesmos conceitos serem interpretados com baixa margem de indeterminação.

O direito alemão já conviveu com períodos em que a interpretação econômica dos negócios jurídicos previstos na norma impositiva era demasiadamente despreendida dos conceitos de direito civil e, hoje, vive em momento em que a qualificação econômica é subsidiária à qualificação civilista⁵¹. O § 4º RAO 1919 previa que a interpretação das leis tributárias deveria considerar o significado econômico dos conceitos jurídicos nelas previstos. Num primeiro momento, a interpretação desse dispositivo ocorreu pelo método chamado de Direito Livre, com grande indeterminação, o que não acontece atualmente. Portanto, a determinação de um conceito econômico, da mesma forma que a determinação de um conceito civilista, também pode se dar de maneira rígida.

De maneira elucidativa, caso a norma impositiva preveja em seu âmbito o conceito jurídico “propriedade”, tal conceito pode ser interpretado de acordo com o direito civil ou de acordo com seu conteúdo econômico. Seja como for, tanto o conceito civilista, quanto o conceito econômico de propriedade podem ser interpretados com baixo ou alto nível de indeterminação, o que demonstra que a chamada interpretação econômica do direito tributário, em nada, é incompatível com a chamada legalidade estrita.

Correção da norma impositiva (inclusive por analogia), portanto, é incompatível com a legalidade estrita por implicar numa indeterminação, apriorística, das situações sobre as quais a norma se aplicará, o que não é tolerável nesse instituto. Mas tanto a interpretação civilista, quanto a interpretação econômica de um conceito normativo, bem como a norma antiabuso são figuras em sintonia com a legalidade estrita. No primeiro caso, porque conceitos econômicos também podem ser interpretados com pouca indeterminação e, no segundo, porque a norma antiabuso não altera a norma impositiva.

4. A FIGURA DA “LACUNA” NO DIREITO

4.1. A vinculação do conceito de lacuna a teóricos e não teorias do direito

Estabelecido como premissa que a legalidade estrita não é incompatível com uma norma antiabuso, na medida em que esta só entra em cena quando aquela não possui

⁵¹ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Ob. Cit., p. 323.

mais aplicação, passa-se a discutir se a ausência de uma regra legislativa antiabuso, hipótese especulativa deste artigo, conduziria à liberdade ampla do contribuinte. Para procurar responder isso, será abordada a lacuna no direito, o que incluirá uma abordagem teórica não somente a respeito da *existência*, mas também quanto aos *efeitos* de uma lacuna.

O primeiro aspecto importante a ser mencionado sobre lacunas é que a aceitação acerca de sua existência deve ser aferida a partir de cada autor, sendo irrelevante para este propósito a adoção de uma teoria positivista ou não positivista do direito.

A única distinção, atualmente relevante, entre positivismo e não positivismo é a vinculação entre direito e moral. Os positivistas não consideram essa vinculação como sendo necessária. Dividem-se em exclusivistas, para os quais nunca existe essa relação entre direito e moral, e inclusivistas, segundo os quais essa relação pode existir caso o direito posto assim determine.

Por sua vez, não positivistas são os teóricos que compreendem que o direito possui uma relação *necessária* com a moral. Robert Alexy⁵² classifica as teorias antipositivistas, conforme os efeitos sobre a validade jurídica que são atribuíveis aos defeitos morais. O antipositivismo exclusivo defende a invalidade do direito positivado em todos os casos. Na vertente extremada em sentido oposto, está o antipositivismo super-inclusivo, em que jamais o defeito moral conduz a invalidade jurídica. No meio-termo, está sua própria versão antipositivista, em que o defeito moral conduziria à invalidade da norma em alguns casos e não conduziria em outros.

Assim, o conceito de direito positivista é composto por dois elementos, legalidade e eficácia, enquanto o conceito de não positivismo possui três elementos, legalidade, eficácia e correção material.

A partir disso, é possível realizar a inferência de que todos os não positivistas consideram inexistentes lacunas jurídicas, pois o direito não se restringe a legalidade e eficácia, ou melhor explicando, o direito não se resume ao direito positivado pelo Estado, por meio de normas produzidas por qualquer dos seus poderes. Mas não existe consenso entre os positivistas acerca da completude ou incompletude do ordenamento jurídico, o que faz com que este elemento – lacuna do direito – não seja um *discrímen* entre positivistas e não positivistas.

Para comprovar isso, basta ver a distinção entre as teorias daqueles que podem ter sido os maiores positivistas de todos os tempos, Hans Kelsen e Herbert Hart. Para Kelsen, o direito é um sistema de coerção⁵³ que possui como objeto a conduta humana. Assim, nessa sua compreensão, tudo aquilo que não houver sido objeto de preocupação por parte do Estado lhe é irrelevante. Decorrência disso é a famosa

52 ALEXY, Robert. On the concept and the nature of law. *Ratio Juris*. v.21, n.3, p. 281-289, Sept, 2008, p. 285-286.

53 KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6.ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 35.

figura do legislador negativo⁵⁴, segundo a qual tudo que não é proibido pelo Estado é permitido, implicitamente, por ele. Então, para Kelsen, todo ordenamento jurídico é completo, porque todas as condutas humanas seriam expressamente proibidas ou implicitamente permitidas. Não existe lacuna na teoria do Kelsen. O pensamento de Kelsen segundo o qual o juiz (administrativo ou judicial) seria o legislador do caso concreto só fazia sentido ante a “moldura” que nada mais é do que as possibilidades interpretativas múltiplas decorrentes da linguagem.

Este pensamento, contudo, não é compartilhado pelo também positivista Herbert Hart. Em Hart, a ausência de regras ou precedentes judiciais permitiria ao juiz utilizar-se da chamada “discricionariedade judicial”⁵⁵. Sem adentrar nas várias discussões em torno deste instituto hartiano, fato é que para este outro grande positivista o direito é incompleto e precisa ser preenchido pelos juízes. Isso demonstra que o estudo acerca da existência e sobre as consequências do instituto jurídico da lacuna deve ser feito a partir de cada teórico.

4.2. O afastamento da figura do legislador negativo em Kelsen

Especificamente, para os propósitos deste trabalho, importa, agora, apenas a teoria de Kelsen. É que, do que foi exposto, a ausência de norma estatal não implica em liberdade, necessariamente, para nenhum não positivista do direito e nem para o positivista Hart. É uma consequência da ausência de regra ou precedente a liberdade apenas em Kelsen, analisando-se todas as teorias das quais já tivemos contato.

Ora, se em Kelsen a ausência de regra conduz à liberdade em função da figura do legislador negativo, a adoção no direito tributário da teoria kelseniana, partindo da premissa especulativa deste trabalho, que é a ausência de regra geral antiabuso, poderia conduzir à liberdade absoluta por parte dos contribuintes. Por isso, será feita uma análise sobre a figura do legislador negativo em Kelsen.

Primeiro, é preciso traçar contornos mais seguros a respeito da norma negativa de Kelsen. Lourival Vilanova, no seu livro *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, possui um tópico intitulado “Conflitos Insolúveis”, em que ele apenas problematiza diversas aplicações da norma negativa de Kelsen. Ele aponta, por exemplo, a possibilidade de existirem duas condutas permitidas pela norma geral negativa sendo ambas conflitantes. Também diz que o fato de alguém não estar proibido de exigir coisa móvel de outrem não lhe confere direito de exigí-la. E, com base nessa última reflexão, Vilanova afirma que “o mero permitir “em sua função negativa” não é habilitante, não confere poderes de produzir norma individual aos indivíduos-membros da comunidade jurídica”⁵⁶.

54 Cf. KELSEN, Hans. Ob. Cit., p. 273.

55 HART, H. L. A.. O conceito de Direito. Tradução de Antonio de Oliveira Sette-Camara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 352.

56 VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 278.

Aplicando isso ao direito tributário, o que se tem é que o contribuinte não possui qualquer direito expressamente estabelecido dizendo que ele possa organizar-se livremente mesmo que isso possa resultar em completa erosão de base tributável.

Uma leitura atenta aos escritos de Kelsen demonstra que para ele o juiz possui poderes para, entendendo demasiadamente injusta ou desaconselhável a aplicação da figura do legislador negativo, afastá-la. Segundo ele, em casos em que não se consegue determinar qualquer norma jurídica geral que imponha ao demandado ou acusado um dever que se pretende que ele cumpra, é possível que a ordem jurídica confira o poder aos juízes para “no caso de ter por injusta ou não equitativa, quer dizer, como não satisfatória, a ausência de uma tal norma geral dar provimento à demanda ou condenar o acusado”⁵⁷.

A ausência de regra no direito, portanto, não significa, aprioristicamente, nada. Isso vale para a norma geral antiabuso ou para qualquer situação onde não exista regra formalmente produzida pelo Estado.

Assim, desconhece-se qualquer teoria do direito que diga que a ausência de norma produzida pelo Estado conduza liberdade absoluta por parte de seus cidadãos. Nem mesmo a teoria de Kelsen, para quem todo ordenamento jurídico teria uma norma geral negativa permissiva, admite essa conclusão imediatamente. A figura do legislador negativo de Kelsen não se presta para o reconhecimento de direitos subjetivos (ao contribuinte), e pode ser afastada pelo juiz em casos que considere injusta.

Ainda assim, é preciso descobrir como a prática abusiva da liberdade negocial deve ser regulada pelo direito brasileiro. A primeira hipótese é o uso da simulação.

5. A INSUFICIÊNCIA DO INSTITUTO DA SIMULAÇÃO DO CÓDIGO CIVIL PARA REGULAR CONDUTAS TRIBUTÁRIAS ABUSIVAS

5.1. As tentativas frustradas de uso da simulação em outros países

Como se viu no item 2, no qual se descreveu o posicionamento da doutrina tributária brasileira frente à norma antiabuso, alguns autores afirmam que não houve a regulamentação do § único, do artigo 116, do CTN, mas nada impediria que essa regulação viesse a ocorrer. Até que isso aconteça, na visão desses autores, a simulação torna-se o único instrumento de controle ao direito de organização dos contribuintes.

Gustavo Courinha, discorrendo acerca de figuras afins da norma geral antiabuso, diz que, em Portugal e em outros países, por alguma herança francesa, já existiu a tentativa de alargar a simulação do Direito Civil para que abrangesse a simulação econômica, incidindo sobre casos que, via de regra, são submetidos

⁵⁷ Cf. KELSEN, Hans. Ob. Cit., p. 271.

às normas antiabuso⁵⁸. Segundo ele, “trata-se de uma derivação aplicativa do conceito de simulação, formulada por vezes pela jurisprudência e sustentado pela doutrina de certos países (v.g. França e Bélgica) para fazer face à inexistência de uma DGAA, e destinada a abranger os casos sem efetividade econômica e à partida inatacáveis pelo Fisco⁵⁹. Mas, em sua visão, deve “reservar-se a cada uma das figuras os seus casos”⁶⁰.

Esta tentativa já foi realizada, portanto, em outros países, sem que tenha obtido êxito, pois o instituto da simulação é insatisfatório para o propósito de substituir a norma geral antiabuso. E, no Brasil, a situação pode ser diferente.

5.2. A imprestabilidade da simulação no direito brasileiro

Um tributarista que comece a realizar uma pesquisa bibliográfica sobre a simulação no direito civil brasileiro surpreende-se com a escassez de obras relacionadas ao assunto. É difícil encontrar artigos ou livros específicos sobre o instituto e os próprios civilistas, muitas vezes, satisfazem-se em reproduzir o que diziam os autores clássicos do direito civil do início e metade do século XX.

Em uma das poucas obras específicas sobre simulação no direito civil, Luiz Carlos de Andrade Júnior, no início de seu livro, já afirma que “poucas monografias brasileiras dedicaram-se ao tema da simulação após 2002⁶¹”. E o seu próprio trabalho, fruto de sua tese de doutorado na USP, é uma fonte rica de elementos que ratificam a ideia de imprestabilidade do instituto da simulação do Código Civil em substituição à norma geral antiabuso.

Para começar, o parágrafo primeiro do artigo 167, do Código Civil, traz um número exemplificativo de negócios jurídicos simulados. Do contrário, negócios jurídicos que aparentassem conferir ou transmitir *deveres*, ao invés de *direitos* a pessoas diversas daquelas para as quais realmente se conferem ou transmitem não seriam simulados. O mesmo se diga com relação aos negócios jurídicos que contivessem *termo*, ao invés de *condição* não verdadeira ou, ainda, trouxessem um instrumento particular com indicação de *local* diverso do real, ao invés de *data*, para utilizar exemplos de Luiz Carlos de Andrade Júnior⁶².

Para o mesmo autor, o Judiciário também constrói, casuisticamente, as diretrizes da simulação e faz isso gerando enorme insegurança⁶³, pois, conforme Luiz Carlos,

58 COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 85.

59 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 86.

60 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 91.

61 ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. A Simulação no Direito Civil. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 14.

62 Cf. ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. Ob. Cit., p. 113.

63 Cf. ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. Ob. Cit., p. 14.

“a maioria dos precedentes ainda dá mais atenção aos fatos que aos fundamentos técnicos da decisão, o que ocasiona uma desconfortável falta de uniformidade na apreciação de casos semelhantes”⁶⁴.

Não existe, além disso, um conceito de simulação no Código Civil de 2002 e os civilistas divergem, até hoje, sobre qual a melhor explicação para esse instituto jurídico, havendo teses voluntaristas, declaracionistas, causalistas, dentre outras. No Brasil, entretanto, basta uma passagem de olhos em obras de Direito Civil para perceber que a maioria delas sequer entra nessa discussão. Exemplificativamente, Caio Mário da Silva Pereira⁶⁵, Carlos Roberto Gonçalves⁶⁶, Silvio Venosa⁶⁷, Paulo Lôbo⁶⁸, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho⁶⁹, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald⁷⁰ nem tratam do assunto.

É difícil justificar, portanto, a escolha de uma teoria específica sobre simulação pelos tributaristas. Parece que a ausência de uma norma antiabusiva no Brasil incomoda a comunidade jurídica pela potencialidade disso resultar em transferência de carga tributária de grandes para pequenos contribuintes. A consequência é que, quando se utiliza a simulação para impor limites ao abuso da liberdade empresarial, não se adota *qualquer* conceito de simulação, mas sim o conceito de simulação que mais se aproxime à figura da norma antiabuso ou, então, oferece-se um conceito *estipulativo* de simulação que, na prática, corresponde a algum modelo de norma antiabuso.

As duas práticas – adoção de um conceito de simulação mais próximo da norma antiabuso ou estipulação de um conceito de simulação que adote algum modelo de norma antiabuso – embora sejam uma construção interpretativa mais adequada à uma sociedade moderna e interligada do que a condução automatizada à plena liberdade, pecam pela insuficiência ou pela descrição incorreta do objeto analisado sob o ponto de vista da ciência jurídica.

Os tributaristas que entendem que a simulação deve ocupar o lugar da norma antiabuso costumam valer-se do conceito causalista de simulação. Simulado seria o negócio jurídico com descompasso entre sua causa típica (associada à sua função econômica e/ou social) e sua causa concreta⁷¹. Cada negócio jurídico singular estaria associado a um tipo abstrato com a descrição de sua finalidade⁷².

64 Cf. ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. Ob. Cit., p. 14.

65 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. 20. ed. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

66 GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. 14. ed. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2016.

67 VENOSA. Sílvio de Salvo. Direito Civil. 7 ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 2007.

68 Lôbo, Paulo. Direito Civil. 1 ed. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2009.

69 GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil. 9 ed. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2009.

70 FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. 13 ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 2015.

71 Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Ob. Cit., p. 55.

72 Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Ob. Cit., p. 56.

No acórdão 9101-002.397 da 1ª Turma do CARF, menciona-se que as decisões proferidas pelo tribunal administrativo até o final do Século XX adotavam o conceito de simulação segundo a tese voluntarista, exigindo do Fisco a prova de contrariedade entre a vontade íntima daquela levada a público. A partir de meados de 2005, contudo, o CARF teria passado a adotar uma concepção preponderantemente causalista com foco na prova de “incompatibilidade objetiva entre o modelo adotado nas operações realizadas para o negócio jurídico supostamente pretendido pelas partes”.

O conceito de causa de negócio jurídico, contudo, é de difícil apreensão. Caio Mário da Silva Pereira⁷³ diz que, na venda de um terreno, a causa seria a obtenção do dinheiro e, em uma doação, a causa seria a liberalidade realizada pelo doador. Mas ele aponta que a doutrina divide-se em relação à existência da causa⁷⁴ de maneira autônoma e diferenciada do objeto ou da vontade das partes num negócio jurídico. Ele ensina que, no direito civil, existem os grupos causalistas e não causalistas. Após qualificar a controvérsia entre os dois grupos como “tormentosa e infundável”, Caio Mário⁷⁵ diz não haver uniformidade nem no grupo causalista sobre a existência de uma finalidade econômica ou social, que é a premissa utilizada pelos tributaristas que usam o conceito causalista de simulação no direito tributário. Esta compreensão seria restrita aos causalistas da escola objetiva.

Esta dificuldade em descobrir o fim objetivo de um negócio jurídico acentua a impropriedade do uso do instituto da simulação para regular condutas tributárias abusivas quando se verifica que, no próprio acórdão 9101-002.397 da 1ª Turma do CARF, existe um voto que, embora não tenha sido vencedor, afirma que “o que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado” e que “não é relevante questionar a existência de razões extratributárias”.

Isso significa que a adoção da teoria causalista de simulação não implica, necessariamente, afastamento da figura do negócio jurídico indireto ou da ideia de que todo negócio jurídico empresarial deva possuir uma causa econômica, entendida de maneira similar a propósito negocial. A discussão a respeito da existência de causa do negócio jurídico de maneira distinta de seu objeto ou da vontade das partes, bem como a falta de consenso a respeito do que seria a causa de cada negócio jurídico, acaso reconhecida sua existência, expõe que a teoria causalista objetiva, por si só, não conduz ao reconhecimento de poderes ao Fisco para desconsiderar, qualificar ou requalificar negócios jurídicos sem propósito negocial extratributário ou com abuso de formas jurídicas, como se vê da leitura do acórdão 9101-002.397 da 1ª Turma do CARF. Para isso, seria preciso existir, também, convenção em torno do conceito de causa.

73 Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Ob. Cit., p. 505.

74 Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Ob. Cit., p. 507.

75 Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Ob. Cit., p. 507.

Outra deficiência nítida no conceito de simulação para os propósitos que se espera dele em direito tributário é que, no Código Civil de 2002, o instituto implica em nulidade do negócio jurídico. Esta consequência, contudo, destoa do poder que as normas gerais antiabuso atribuem ao Fisco, que é de desconsiderar, qualificar ou requalificar os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes especificamente para fins tributários, sem repercussões nas relações privadas.

Desta forma, o instituto da simulação é insuficiente para resolver questões tributárias. Trata-se de conceito sem consenso no direito civil e utilizado sem técnica pelo poder judiciário onde os aspectos fáticos sobrelevam-se aos conceituais. Mesmo a adoção pelo direito tributário de uma subdivisão de uma teoria que não chega a fomentar debates entre os próprios civilistas, que é a causalista na versão objetiva, ainda resultaria em falta de segurança ao contribuinte e dúvidas sobre os poderes fornecidos ao Fisco em face da problematização do conceito de causa. Condutas corrosivas da base tributária como abuso de formas e falta de razões extratributárias relevantes permaneceriam de maneira inconclusiva.

Se a simulação não fornece caminho seguro aos contribuintes, nem poderes mais claros ao Fisco, na ausência de regra sobre o poder do Estado em requalificar negócios jurídicos dos contribuintes, as balizas de atuação serão obtidas de outra maneira, por meio da ponderação de princípios.

6. IDENTIFICAÇÃO E PESO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS

6.1. Como identificar e estabelecer uma relação de prioridade entre princípios tributários de acordo com a doutrina tributária brasileira

Existem duas maneiras bastante usuais por meio das quais princípios jurídicos são identificados e têm peso atribuídos pela doutrina tributária brasileira: 1) pela forma com que escritos na constituição; 2) por um processo indutivo, após uma leitura sistemática do texto constitucional.

Marco Aurélio Greco e Humberto Ávila são exemplos de autores que identificam os princípios, conforme a redação constitucional. Como realizam leituras diferentes do mesmo texto, alcançam resultados interpretativos bastante distintos.

Humberto Ávila⁷⁶ enxerga no princípio da capacidade contributiva uma norma que permite apenas a graduação de impostos, pelo fato dele estar inserido na Constituição brasileira dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar e o texto constitucional referir-se, expressamente, apenas a esse seu atributo. Marco

⁷⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. 2012. Ob. Cit., p. 391.

Aurélio Greco⁷⁷ vê o princípio da capacidade contributiva na seção constitucional dos “princípios gerais”, o que o colocaria numa função estruturante do sistema, dentro do qual a legalidade surge como condicionante da ação do Fisco.

Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, representam autores que obtêm princípios por uma leitura sistemática do texto constitucional.

Paulo de Barros Carvalho identifica os princípios tributários através de um estruturalismo linguístico. Nessa versão, o intérprete deve construir um sentido harmônico em textos produzidos em épocas distintas, por legisladores diferentes e com interesses diversos. Paulo de Barros Carvalho apresenta sua forma de pensamento dizendo que o intérprete deveria “isolar frase por frase, enunciado por enunciado, compondo um domínio de significações, antes de agrupar os conteúdos segundo fórmulas moleculares caracterizadas pelo conectivo implicacional⁷⁸”.

Aliomar Baleeiro dizia que os princípios “gerais” do direito tributário constituíam a “primeira base do método sistemático, pelo qual os pontos silentes, obscuros ou contraditórios duma lei de impostos se completam, esclarecem-se ou se corrigem⁷⁹”.

Na década de 1950, Baleeiro afirmava que a Constituição de 1891 enunciava o “princípio” da legalidade tão somente aos impostos, embora já os distinguisse das taxas naquele tempo. Mas ressaltava que “a melhor doutrina, sob o regime de 1891, entretanto, a despeito da estreiteza da linguagem do texto, estendia o império dessa regra a outros tributos, como a taxa⁸⁰”. Na década de 1970, Baleeiro, em plena ditadura militar, afirmava que o princípio da capacidade contributiva seria um princípio implícito da CF de 1969, mesmo após sua revogação expressa pela EC 18/65.

Estes princípios “sistemáticos” estavam presentes, também, na doutrina de Geraldo Ataliba. Na década de 1970, também após a revogação expressa do princípio da capacidade contributiva pela EC 18/65, Ataliba dizia que, quando o Estado “fosse lesado”, poderia recorrer à “interpretação econômica” por constituir um “princípio geral de direito⁸¹”.

Comum a todos estes autores é o apego ao texto. As divergências leituras individuais que fazem dele, contudo, explicam os diversos princípios e pesos extraídos.

77 Cf. GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit, p. 208.

78 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 61.

79 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 11.ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 681.

80 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 14.

81 ATALIBA, Geraldo (Coord.). Elementos do Direito Tributário: notas taquigráficas do III curso de especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Católica de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 193.

6.2. A discussão teórica sobre identificação e classificação dos princípios jurídicos

6.2.1. Princípios existem mesmo sem lei explicitando-os

No final do século XX, a teoria dos princípios esteve no centro das principais discussões da teoria do direito. É célebre a discussão teórica ocorrida entre Dworkin e Hart sobre o conceito de direito e os princípios foram objeto central desse debate.

Refutando a teoria de Hart, primeiro, Dworkin demonstrou que princípios existem numa comunidade jurídica, mesmo que não estejam previstos em normas estatais. Sua explicação pautou-se na deficiência da regra de reconhecimento de Hart em identificá-los e na prática judiciária de tomá-los como de utilização obrigatória⁸².

Hart, que não reconhecia a existência de princípios enquanto normas jurídicas, dizia que todo sistema jurídico teria somente duas espécies de normas, as normas primárias e as normas secundárias. As primeiras seriam aquelas que criam direitos e obrigações e as segundas, aquelas que dizem quais normas de um sistema jurídico devem ser obedecidas (teste de *pedigree*)⁸³.

Segundo Dworkin, contudo, o positivismo jurídico de Hart consistia num sistema de regras e, na medida em que grande parte das normas jurídicas seriam princípios que sua regra de reconhecimento não seria capaz de identificar, haveria uma falha tão grande na versão positivista de Hart, que desacreditaria toda sua teoria.

Em vários casos, os juízes, sem qualquer regra autorizativa, afastam as normas feitas pelo legislador, mesmo existindo uma regra expressa dizendo que eles são obrigados a cumpri-las. O exemplo oferecido por Dworkin é o da criação hipotética pelo parlamento britânico de uma norma de imutabilidade para determinadas regras⁸⁴. Muitos juízes iriam sentir-se obrigados a afastar essa regra parlamentar, a despeito de existir uma regra de reconhecimento dizendo que os juízes devem aplicar tudo que seja produzido pelo parlamento.

6.2.2. A incapacidade das leis em enumerar e conferir peso aos princípios

Dworkin refuta a possibilidade de se *reconhecerem* e de se estabelecerem pesos aos princípios com base em textos normativos. Depois de ele afirmar que a regra de reconhecimento de Hart não seria capaz de identificar os princípios, os positivistas propuseram o chamado *teste do apoio institucional*⁸⁵.

82 DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 69.

83 HART, H. L. A.. O conceito de Direito. Tradução de Antonio de Oliveira Sette-Camara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 105.

84 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 97.

85 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 102.

Para os positivistas, a crítica oferecida por Dworkin poderia ser contornada realizando-se uma listagem com todos os princípios mencionados num determinado ordenamento jurídico. Assim, seria feito um levantamento do número de vezes que um princípio teria sido utilizado em leis, atos preparatórios, decisões de tribunais e outros documentos estatais. Com base nessa lista, poder-se-ia ter conhecimento de *quais* seriam os princípios e, em função do número de menções, o *peso* de cada um deles naquele ordenamento jurídico.

Como afirma Dworkin, a lista proposta pela tese do apoio institucional seria de impossível realização: “a origem desses princípios enquanto princípios jurídicos não se encontra na decisão particular de um poder legislativo ou tribunal, mas na compreensão do que é apropriado, desenvolvida pelos membros da profissão e pelo público ao longo do tempo”⁸⁶. Também seria impossível estabelecer uma fórmula para testar quanto e que tipo de apoio institucional seria necessário para transformar um princípio em princípio jurídico e de atribuir uma certa ordem de grandeza à sua importância⁸⁷ pois os princípios estão em “transformação, desenvolvimento e mútua interação”⁸⁸, eles são “controversos, seu peso é de importância fundamental, eles são incontáveis e se transformam com tanta rapidez que o início de nossa lista estaria obsoleto antes que chegássemos à metade dela”⁸⁹.

6.2.3. A impossibilidade de se identificar e dar peso aos princípios a partir da visão da teoria do direito mais bem fundamentada de um autor

A hipótese de princípios jurídicos extraídos da teoria do direito fornecida por algum autor específico, ainda que ele tenha a melhor teoria do direito, também foi especulada por Dworkin. O autor especula a possibilidade de se pedir ao melhor jurista de uma comunidade jurídica que indique quais seriam os princípios daquele lugar e que peso cada qual teria nos casos concretos. A hipótese levantada é a de que “um princípio é um princípio de direito se figurar na mais bem fundada teoria do direito que possa servir como uma justificação das regras explícitas”.⁹⁰

A conclusão a que chega o teórico americano é que o teste mencionado não fornece nenhum embasamento para que se possa decidir que uma determinada teoria do direito é mais fundamentada que outra. Para ele, “não permite nem mesmo que qualquer jurista distinga um conjunto de princípios jurídicos de seus próprios princípios morais ou políticos mais amplos”.⁹¹

86 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 64.

87 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 65.

88 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 65.

89 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 70.

90 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 105.

91 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2002, p. 107.

Em tópico chamado “A política na interpretação”, Dworkin⁹² diz que a norma que prevê igualdade de proteção na Constituição dos Estados Unidos sempre é interpretada por juristas conservadores com base na intenção dos autores que escreveram a norma. Os conservadores criticam outros autores que interpretam a mesma norma com resultados mais igualitários atribuindo-lhes a pecha de inventarem, ao invés de interpretarem o direito.

Mas ele afirma que a intenção dos conservadores é apenas ocultar o papel de suas próprias convicções políticas nas suas escolhas interpretativas e arremata que “os grandes debates jurídicos quanto à cláusula da igualdade de direitos teriam sido mais esclarecedores se fosse amplamente reconhecido que valer-se de uma teoria política não é uma corrupção da interpretação, mas parte do que significa interpretação.”⁹³

6.3. Quais são e que peso devem ter os princípios tributários

Por que Marco Aurélio Greco, Humberto Ávila e Paulo de Barros Carvalho enxergam o princípio da capacidade contributiva de maneira diferente a partir do mesmo texto? Por que Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba sentiam-se vinculados ao princípio da capacidade contributiva após sua revogação expressa?

A explicação é que nem os textos legislativos, nem as melhores teorias do direito conseguem identificar os princípios ou conferir ordem de prioridades entre eles.

A identificação do princípio aplicável ao caso que não tenha sido regulamentado pelo legislador, que é a hipótese especulativa desse artigo, deve ocorrer pela obtenção do melhor argumento. E o melhor argumento deve provir de um processo discursivo ocorrido no âmbito dos tribunais administrativos e judiciais. A pergunta sobre o que é juridicamente obrigatório, proibido ou permitido deve ser preenchida pelo discurso jurídico⁹⁴.

A teoria do discurso jurídico pode estabelecer os mais variados tipos de sistema de regras e formas de escalonar os argumentos, sendo todas elas, claro, dependentes de fundamentação. A fundamentação sobre o porque um argumento deve prevalecer sobre outro pode ser relacionada aos fins que procuram ser alcançados, à demonstração da existência ou validade de uma prática normativa ou ser meramente definitiva que ocorre quando o sistema de regras argumentativas é simplesmente explicitado e apresentado⁹⁵.

92 DWORKIN, Ronald. Uma questão de princípio. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 246.

93 Cf. DWORKIN, Ronald. Ob. Cit., 2001, p. 247.

94 ALEXY, Robert. Teoria discursiva do direito. 2.ed. Tradução de Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2015, p. 88.

95 Cf. ALEXY, Robert. Ob. Cit. 2015, p. 47.

No único artigo escrito sobre direito tributário no Brasil que procura estabelecer um sistema de regras para o procedimento argumentativo, Humberto Ávila⁹⁶ apresenta uma proposta de classificação que dá prevalência a argumentos linguísticos e sistemáticos aos argumentos relacionados aos debates promovidos antes da produção da norma no âmbito dos três poderes e estabelece uma hierarquia *apriorística* entre os princípios constitucionais⁹⁷.

A proposta classificatória de Humberto Ávila, sem deixar de louvar sua relevância pelo ineditismo, transparência e objetividade no trato do assunto, subestima os argumentos produzidos nos debates anteriores à produção da norma no âmbito dos três poderes. Estes argumentos, chamados por ele de *institucionais genéticos*, ao contrário do que afirma, não competem com os argumentos linguísticos e devem possuir posição de destaque num sistema de regra de argumentação jurídica, pois pesa em seu favor a legitimidade das fontes que os produziram. A superioridade que Humberto Ávila enxerga no princípio da segurança jurídica em face dos outros princípios tributários padece do defeito apontado anteriormente, que é representar mais suas próprias pré-compreensões principiológicas do que, propriamente, identificar o peso desse princípio na comunidade jurídica brasileira.

Portanto, na ausência de regra que discipline a liberdade dos contribuintes em organizarem-se e o poder de fisco de requalificar as estruturas decorrentes dessa organização, os princípios devem concorrer entre si ante a situação fática apresentada para obtenção desses parâmetros objetivos de atuação. E a existência e prevalência num caso concreto de um sobre outro somente deverá ser definida após um processo discursivo.

Aprioristicamente, não se pode conhecer o peso que terá num caso o princípio da segurança jurídica, como garantidor de um ambiente empresarial previsível e gerador de empregos, nem do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o planejamento tributário pode conduzir à concorrência desleal, hipertrofia legislativa e ao aumento da regressividade tributária⁹⁸. Como afirma Marco Aurélio Greco, “não há soluções prévias, genericamente aplicáveis a um número indeterminado de situações, mas respostas construídas individualmente, à luz de cada caso concreto⁹⁹”

E o ambiente para a criação da *regra* antiabuso no Brasil, até que sobrevenha uma norma legislada, por meio da ponderação de princípios de igual peso aprioristicamente, num sistema de regras claro e justificado, são os tribunais administrativos e judiciais, como já vem sendo feito no CARF e como ocorreu em diversas partes do mundo.

96 É de se apontar que admite que sua classificação não seja estanque, abrindo possibilidade para sua superação quando houver a demonstração de razões suficientes. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Temas de interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 137.

97 TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Ob. Cit., 2003, p. 146.

98 É sempre impactante a leitura do pronunciamento do então Secretário de Tesouro Americano David Cay Johnston presente no livro de Marco Aurélio Greco, segundo o qual o planejamento tributário deslocou US\$ 80 bilhões das pessoas jurídicas para as pessoas físicas. Cf. GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit, p. 17.

99 Cf. GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit, p. 372.

7. A CRIAÇÃO DOS PARÂMETROS DA NORMA ANTIABUSO PELOS TRIBUNAIS

7.1. Experiência estrangeira

A doutrina mostra que, na maior parte do mundo, os tribunais administrativos ou judiciais foram os responsáveis por estabelecerem os parâmetros de atuação segura aos contribuintes.

Na Inglaterra, afirma Gustavo Lopes Courinha que o combate à elisão fiscal, na falta de uma norma antiabuso escrita, está associado ao desenvolvimento jurisprudencial de doutrinas de interpretação e aplicação da lei que permitiram delimitar tal conceito¹⁰⁰. Durante mais de cinco anos, no início da década de 1980, os parâmetros de atuação do Fisco e dos contribuintes foram dados pelo Acórdão *Duke of Westminster v Inland Revenue Commissioners*, que permitia uma atuação livre ao contribuinte para a prática de atos artificiais e fraudulentos. As decisões *Ramsay e Furniss v. Dawson* alteraram esses parâmetros, dando surgimento à doutrina judicial antiabuso no direito britânico, sob o nome de *Ramsay Doctrine* ou *New Approach*¹⁰¹.

Na Holanda, surgiram, quase ao mesmo tempo, a norma que prevê a correta tributação, *Richtige heffing*, e a doutrina judicial da Fraude à lei, *Fraus Legis*, sendo que, mesmo com conteúdos semelhantes, a Fazenda Pública holandesa, cada vez mais, utilizou-se da figura da fraude à lei, que era uma figura com parâmetros estabelecidos pelos tribunais, por se aplicar a todo ordenamento jurídico e não se encontrar, ao contrário da *Richtige heffing*, sujeita à submissão de um pedido de autorização especial para aplicação ao Secretário de Estado das Finanças¹⁰².

A fraude à lei é mais abrangente do que a cláusula *Richtige heffing*. Conforme esclarece Courinha¹⁰³, não é justificável, à luz do ordenamento tributário holandês, “que a incapacidade inata do legislador em prever, à partida, todas as vias de contorno da norma tributária, possa ser aproveitada pelo contribuinte mais hábil, para afectar a receita pública”. A admissão de certas transações, na forma com que realizadas pelos contribuintes, levaria a uma erosão da base tributável, frustrando os objetivos da norma tributária¹⁰⁴.

Luis Flávio Neto, que possui entendimento pessoal segundo o qual a adoção de figuras anti-abusivo, como a fraude à lei, no Brasil, demandaria lei complementar¹⁰⁵, também faz uma exposição sobre a evolução das normas antiabuso, legislativas e

100 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 27.

101 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 31.

102 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 42-43.

103 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 46.

104 Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. Ob. Cit., p. 47.

105 Cf. FLÁVIO NETO, Luis. Ob. Cit., p. 210.

judiciais. Ele afirma que nos Estados Unidos, Inglaterra e Canadá “o estabelecimento de normas para o controle de planejamentos tributários e a reação às hipóteses de abuso seria atribuída, *a priori*, ao Poder Judiciário, sem a interferência do legislador”¹⁰⁶.

Luis Flávio Neto divide o caso francês em seis marcos até se chegar à atual norma geral antiabuso. No primeiro marco, até a metade do século XIX, a Corte de Cassação, *Conseil d’Etat*, teria concedido uma liberdade ampla dos contribuintes em organizarem-se sem ingerências do Fisco e, após a segunda metade do século, a jurisprudência da Corte de Cassação passou a reconhecer a competência do Fisco francês para investigar a verdadeira substância das transações realizadas pelo contribuinte¹⁰⁷. Nos segundo, terceiro e quarto marcos, a evolução normativa teria ocorrido por meio de alterações legislativas, mas o quinto marco francês teria surgido por uma decisão judicial, no caso JANFIN, onde se ampliaram as situações em que o Fisco poderia considerar abusivo o planejamento tributário, a despeito da existência à época de norma geral antiabuso¹⁰⁸.

Na Alemanha, mesmo diante da redação atual da norma antiabuso, §42 AO, após introdução pelo legislativo de mudanças na redação anterior do mesmo dispositivo, Luis Flávio Neto afirma que “para resguardar a validade do enunciado, o Tribunal Federal Fiscal deverá permanecer desempenhando o seu papel de dar sentido às lacunas do §42 AO ainda presentes”¹⁰⁹.

Wilhelm Hartz, discorrendo, à época, sobre o § 6 da Lei de Adaptação Tributária, que tratava sobre evasão de imposto, afirmava que esse dispositivo era um preceito dispensável que não trazia nada que não pudesse ser extraído dos princípios gerais¹¹⁰. E Tipke chega a discutir a necessidade do atual § 42 AO, em função da possibilidade de aperfeiçoamento das normas impositivas em decorrência da interpretação, lembrando que, nos Estados Unidos, a *substance-over-form-doctrine* não provém do legislativo, mas sim dos tribunais. Ele somente se convence sobre a necessidade da norma do § 42 AO, em função da natureza complementar entre a norma impositiva e a norma antiabuso já discutida neste artigo¹¹¹.

Portanto, na Inglaterra, Holanda, Estados Unidos, Canadá, França ou Alemanha a ausência de regra antiabuso sempre foi preenchida pelo estabelecimento de parâmetros normativos oferecidos pelos tribunais. E, também nesses países, a regra antiabuso não é satisfativa, existindo períodos ou situações em que a norma antiabuso foi resultado de uma regra legislativa acrescentada por um parâmetro estabelecido pelo tribunal.

106 Cf. FLÁVIO NETO, Luis. Ob. Cit., p. 212.

107 Cf. FLÁVIO NETO, Luis. Ob. Cit., p. 103.

108 Cf. FLÁVIO NETO, Luis. Ob. Cit., p. 108.

109 Cf. FLÁVIO NETO, Luis. Ob. Cit., p. 162.

110 Cf. HARTZ, Wilhelm. Ob. Cit., p. 101.

111 Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, p. 333.

7.2. O caso brasileiro

A jurisprudência do STF nunca se ateve à forma como estão postas as palavras no texto constitucional quando o assunto foi a capacidade contributiva. Para tanto, basta verificar que, mesmo estando numa seção intitulada limitações constitucionais ao poder de tributar e, na literalidade, referir-se à forma de graduação de impostos, como recorda Humberto Ávila¹¹², o tribunal estende a aplicação do princípio de maneira remansosa às taxas¹¹³ e, recentemente, passou a admitir sua aplicação aos impostos de caráter real, a despeito da dicção textual do artigo 145, § 1º, CF, mencionar sua incidência tão somente aos impostos de caráter pessoal¹¹⁴.

O CARF vem estabelecendo parâmetros de atuação aos contribuintes. Analisando, inclusive, seu desempenho frente ao judiciário, André Garcia Leão¹¹⁵ afirma que “empiricamente, é possível notar um melhor desempenho deliberativo dos seus órgãos julgadores quando em comparação com os julgamentos judiciais”.

Mas a ideia de que seu limite de atuação restrinja-se à definição do conceito de dissimulação, previsto no § único, do artigo 116, do CTN ou ao conceito civilista de simulação, em caso de ausência de regulamentação desse dispositivo, polui o debate, prejudicando que o tribunal exerça seu papel efetivo, que é, na ausência de norma antiabuso legislada, promover o debate deliberativo e, caso a caso, sem as amarras apontadas, ir estabelecendo os parâmetros de atuação dos contribuintes.

Negar essa competência ao CARF impede avanços importantes na relação entre fisco e contribuinte. Somente a partir do reconhecimento dessa competência, este e outros tribunais administrativos desempenharão com mais segurança seu inegável papel.

8. CONCLUSÃO

Em síntese, verificou-se que a legalidade estrita não impede a existência de uma norma geral antiabuso pelo fato desta atuar no âmbito fático sem alterar a própria norma impositiva. No direito alemão, tal distinção é bastante clara. Naquele país, permite-se que o intérprete faça a correção da norma impositiva por processo interpretativo. E, somente após essa interpretação corretiva, pode-se falar em norma antiabuso que desconsidera, qualifica ou requalifica fatos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

112 Cf. ÁVILA, Humberto. 2012. Ob. Cit., p. 391.

113 ARE 707948 AgR

114 No RE N.º 562045, o STF permitiu a progressividade do ITCMD posta pela lei do RS.

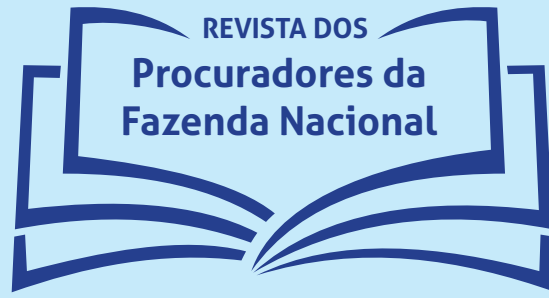
115 VALADARES, André Garcia Leão. O Julgamento nos Tribunais: Colegialidade e Deliberação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 86.

Também se constatou que nenhuma teoria do direito oferece fundamentação teórica para a perspectiva de que a ausência de regra produzida pelo legislativo deva conduzir à liberdade absoluta por parte do contribuinte. O conceito de direito não positivista, por considerar que o direito é mais do que legalidade e eficácia, afasta de plano essa consequência. E mesmo a teoria de Kelsen, segundo a qual, na ausência de regra, existiria uma lei oculta em todos os ordenamentos jurídicos permitindo implicitamente tudo que não estivesse proibido, não permite tal resultado. A figura do legislador negativo de Kelsen não reconhece direitos subjetivos, como o direito ao contribuinte em organizar-se livremente e pode ser afastada pelo juiz caso este considere desaconselhável sua aplicação.

O instituto da simulação é insatisfatório à pretensão do estabelecimento de regras demarcando a competência do fisco e a liberdade dos contribuintes. Além dessa tentativa ter fracassado em outros países, no Brasil, nenhum dos dois objetivos seria atendido.

Trata-se de instituto cujo conceito até hoje não existe consenso no direito civil. O próprio poder judiciário leva mais em consideração aspectos fáticos do que conceituais ao aplica-lo. Mesmo a adoção pelo direito tributário do conceito causalista objetivo de simulação deixaria de maneira inconclusiva as condutas corrosivas da base tributária como abuso de formas e falta de razões extratributárias em decorrência das discussões existentes em torno do conceito de causa.

Em países como a Inglaterra, a Holanda, os Estados Unidos, o Canadá, a França e a Alemanha a ausência de regra legislativa disciplinando os limites do planejamento tributário fez com que os tribunais exercessem essa atribuição. É preciso que isso também ocorra no Brasil. Para tanto, deve-se reconhecer a existência dessa competência pelos tribunais administrativos e judiciais para que, cientes dessa função, possam estabelecer os parâmetros de atuação do fisco e do contribuinte, por meio de um processo discursivo deliberativo.



**A NÃO APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE DO ART. 11-A DA CLT NA
EXECUÇÃO FISCAL DA MULTA CLT**

**THE NON-APPLICABILITY OF THE
INTERCURRENT PRESCRIPTION OF ART.
11-A OF THE CLT IN THE TAX EXECUTION
OF THE FINE CLT.**

*Marcelo Claudio Fausto Maia^{*1}*

¹Graduado em Ciências Econômicas e em Direito. Mestre e doutor em Direito. Procurador da Fazenda Nacional.

Resumo: O artigo trata da aplicação da prescrição intercorrente na execução fiscal de multa trabalhista na justiça do trabalho. A conclusão é a de que a recente introdução do art. 11-A na Consolidação das Leis do trabalho (CLT) não modificou a aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 40 da Lei 6.830/80 em combinação com o previsto no art. 9º do Decreto 20.910, de 1932 e com o art. 174 do Código Tributário Nacional, que dispõem, estes dois últimos diplomas legais, sobre o prazo quinquenal para cobrança das dívidas passivas da União, dos Estados e dos municípios.

Palavras chaves: Prescrição intercorrente. Multa trabalhista. Art. 11-a CLT. Art. 40 da Lei 6.830/80.

Abstract: The article deals with the application of intercurrent prescription in the tax enforcement of labor fine in labor justice. The conclusion is that the recent introduction of art. 11-A in the Consolidation of Labor Laws (CLT) did not change the application of intercurrent prescription prescribed in art. 40 of Law 6.830 / 80 in combination with the provisions of art. 9 of Decree 20.910 of 1932, and with art. 174 of the National Tax Code, which provide, these last two laws, for the five-year term for the collection of debts owed by the Union, the States and the municipalities.

Keywords: intercurrent prescription. Labor fine. Art. 11-a CLT. Art. 40 of Law 6.830/80.

Sumário: 1 – Histórico. 2 – Aplicabilidade restrita do art. 11-A na CLT incluído pela Lei 13.467/2017 (reforma trabalhista) aos créditos exequendos estritamente questões trabalhistas. 3 - Contagem da prescrição intercorrente em execução fiscal conforme a inteligência do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.553. Menção aos casos especiais não disciplinados expressamente no julgado analisado. 4 – Conclusão. Referências bibliográficas.

1. HISTÓRICO

A prescrição é instituto jurídico fundado no princípio da segurança jurídica que consiste na perda do exercício da ação vinculada a um direito potestativo em decorrência da fluência *in albis* de determinado lapso temporal previsto em lei. Já a prescrição intercorrente ocorre endoprocessualmente, isto é, após o ajuizamento da ação judicial. Trata-se da ocorrência de inércia do autor/exequente em praticar atos processuais efetivos e úteis, durante certo lapso de tempo previsto em lei. Por atos processuais efetivos entende-se, conforme REsp 1.340.553/RS² e Parecer PGFN/CRJ/Nº 12/2018, aqueles que venham a ensejar ou proporcionar diligência útil ou movimentação efetiva no processo. Por outro giro, a prescrição intercorrente é forma de abandono do processo pelo autor/exequente decorrente de sua negligência ou ainda - o que é mais comum - de impossibilidade fática de dar andamento efetivo ao processo judicial por não localização do devedor ou pela ausência de patrimônio do réu/executado passível de constrição judicial.³ A consumação da prescrição nos processos civis se dá nos termos da Súmula 150 do STF⁴. O Código de processo Civil de 2015 prevê a extinção do processo neste caso na forma do inciso V art. 924.

A origem do instituto da prescrição intercorrente no direito pátrio advém do art. 9º do Decreto 20.910, de 1932, que dispõe sobre o prazo quinquenal para cobrança das dívidas passivas da União, dos Estados e dos municípios, bem assim para o exercício de todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Nacional, estadual ou municipal.⁵ Temos assim dois tipos de prescrição: a prescrição antes de iniciado o processo (prescrição de fundo) e a prescrição depois de iniciado o processo (prescrição intercorrente).

No campo do direito penal a prescrição intercorrente resta regulada pela combinação dos arts 110 e 112 do Código Penal. De fato, a prescrição intercorrente no direito penal guarda proporcionalidade com a pena em concreto aplicada conforme

2 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em; <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=%20REsp%201340553> consulta em 04.11.2018.

3 Código Civil. Art. 921. Suspende-se a execução:

(...)

III - quando o executado não possuir bens penhoráveis;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso III, o juiz suspenderá a execução pelo prazo de 1 (um) ano, durante o qual se suspenderá a prescrição.

§ 2º Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano sem que seja localizado o executado ou que sejam encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º Os autos serão desarquivados para prosseguimento da execução se a qualquer tempo forem encontrados bens penhoráveis.

§ 4º Decorrido o prazo de que trata o § 1º sem manifestação do exequente, começa a correr o prazo de prescrição intercorrente.

§ 5º O juiz, depois de ouvidas as partes, no prazo de 15 (quinze) dias, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição de que trata o § 4º e extinguir o processo.

4 Súmula 150 do STF: Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação.

5 *In verbis*: art. 9º do Decreto 20.910/1932: Art. 9º A prescrição interrompida recomeça a correr, pela metade do prazo, da data do ato que a interrompeu ou do último ato ou termo do respectivo processo.

a tabela do art. 109 do Código Penal e tem iniciada a sua contagem da data da decisão em que ocorreu o trânsito em julgado para a acusação. Se eventualmente ultrapassado este prazo teremos a prescrição intercorrente. E a prescrição intercorrente no direito penal constitui causa de extinção de punibilidade da pena em concreto.

O art. 6º A Lei 11.051/2004⁶ ao introduzir o §4º no art. 40 da Lei 6.830/80 (Lei de execução fiscal) permitiu que desde então muitas execuções fiscais sem viabilidade econômica pudessem e possam ser extintas. Isto atende ao interesse público uma vez que a execução fiscal envolve árduo trabalho para os agentes públicos envolvidos no processo de cobrança executiva e gastos públicos não desprezíveis. Sobre o tema, convém citar a Nota Técnica do IPEA de novembro de 2011⁷ que estimou que:

Considerando o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o *breaking even point*, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, era, em novembro de 2011, de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

É interessante observar que o Supremo Tribunal Federal, em decisão anterior à Constituição Federal de 1988 reconheceu a aplicação da prescrição intercorrente na esfera trabalhista nos termos da Súmula 327.⁸ Entretanto, o Tribunal Superior do Trabalho, até recentemente, entendia que em regra não seria cabível, a prescrição intercorrente em relação a créditos trabalhistas. A posição do TST foi consignada pela súmula 114.⁹

Súmula 114 do TST

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (cancelada) – Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

É inaplicável na Justiça do Trabalho a prescrição intercorrente.

A ementa que se reproduz abaixo demonstra o entendimento do TST vigente antes da introdução do art. 11-A da CLT:

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO DO TRABALHO. SÚMULA 114 DO TST. I – O Colegiado local negou provimento ao agravo de petição, confirmando a sentença que decretou a prescrição intercorrente da pretensão de recebimento do crédito, em face da inércia dos exequentes em indicar meios que possibilitassem o prosseguimento da execução. II - Todavia, esta Corte Superior pacificou o entendimento, consubstanciado na Súmula 114,

⁶ *In verbis*: Art. 6º da Lei 11.051/2004: Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato

⁷ BRASIL. IPEA. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, sob a responsabilidade dos pesquisadores Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes PessoaCusto e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, novembro de 2011 http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf consulta em 31.10.2018.

⁸ Súmula 327 do STF: O direito trabalhista admite a prescrição intercorrente.

⁹ Súmula 114 do TST. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003 É inaplicável na Justiça do Trabalho a prescrição intercorrente.

de que é inaplicável a prescrição intercorrente na Justiça do Trabalho. III - Cumpre ressaltar que , nos moldes do artigo 878 da CLT, o juiz poderá promover a execução de ofício, revelando-se, pois, incompatível com a dinâmica processual trabalhista a aplicação da prescrição intercorrente. IV - Assim, a decisão que decreta a prescrição intercorrente no processo do trabalho viola o artigo 5º, XXXVI, da Constituição, uma vez que obsta a materialização da coisa julgada . V - Recurso de revista conhecido e provido. (TST-RR-26700-93.2003.5.03.0003, julgado em 29.03.2017, Antonio José de Barros Levenhagen, DEJT 31.03.2017).

Analisando a questão Alice Saldanha Villar, citada por Orlando José de Almeida e Raiane Fonseca Olympio¹⁰, concluiu:

Durante alguns anos, houve na jurisprudência pátria um consenso no sentido de que as súmulas 114/TST e 327/STF deveriam ser conjugadas e compatibilizadas, de modo que a incidência da prescrição intercorrente no direito do trabalho seria analisada caso a caso, identificando-se o responsável pela paralisação do processo, a saber:

Quando o impulso processual dependesse da prática de ato do juiz do trabalho, não caberia a declaração de prescrição intercorrente, aplicando-se a súmula 114/TST.

Quando o impulso processual dependesse exclusivamente da parte exequente, de modo a impedir o impulso oficial, então seria admitida a declaração da prescrição intercorrente, aplicando-se a 327/STF e o art. 884, § 1º da CLT.

2. APLICABILIDADE RESTRITA DO ART. 11-A NA CLT INCLUÍDO PELA LEI 13.467/2017 (REFORMA TRABALHISTA) AOS CRÉDITOS EXEQUENDOS ESTRITAMENTE TRABALHISTAS

A reforma trabalhista de 2017, efetivamente, ao introduzir o art. 11-A na CLT que abaixo se reproduz, veio a reconhecer expressamente a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito dos processos trabalhistas.

Art. 11-A. Ocorre a prescrição intercorrente no processo do trabalho no prazo de dois anos.

1º A fluência do prazo prescricional intercorrente inicia-se quando o exequente deixa de cumprir determinação judicial no curso da execução.

2º A declaração da prescrição intercorrente pode ser requerida ou declarada de ofício em qualquer grau de jurisdição.

O problema que recentemente vem sendo enfrentado pela Fazenda Nacional, no âmbito da Justiça do Trabalho do Rio de Janeiro – TRT 1ª, é que alguns juízes do trabalho estão aplicando o art. 11-A nas execuções fiscais de multa CLT. Ocorre

¹⁰ ALMEIDA, Orlando José de & OLYMPIO, Raiane Fonseca. Reforma trabalhista – prescrição intercorrente Disponível em; <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI280058,51045Reforma+trabalhista+prescricao+intercorrente> Consulta em 31.10.2018.

que isso não é de boa técnica jurídica pelo singelo motivo de que nas execuções das multas administrativas, impostas pela fiscalização do trabalho, o TST já autorizava a incidência da prescrição intercorrente por aplicação do art. 642 da CLT¹¹ c/c o art. 40 da lei 6.830/80¹². A razão pra isso é simples: na execução de multas por infração às normas da legislação do trabalho a lei aplicável é a Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80 – usada para cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União) por força do art. 642 da CLT, a qual prevê expressamente a prescrição intercorrente. E conforme o entendimento do STJ firmado no REsp 1.340.553/RS, decorrido o prazo de um ano de suspensão do processo (art. 40, caput, da Lei 6.830/80), inicia-se automaticamente o prazo de prescrição, durante o qual o processo deve ser arquivado sem baixa na distribuição, na forma do artigo 40, §2º, da LEF, findo o qual o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá de ofício reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. Portanto, temos que a prescrição intercorrente nas execuções fiscais é de cinco anos contados do arquivamento do processo.

Sobre o tema reproduzo abaixo trecho bastante incisivo e esclarecedor de petição da lavra do procurador da Fazenda Nacional Fernando Augusto Torres de Mello Filho, em processo de execução fiscal em curso na 55ª vara de trabalho do Rio de Janeiro, sob o número 0134600-57.2008.5.01.0055, exequente; Fazenda Nacional e executada: Feital Transportes e Turismo Ltda. e outros:

Com efeito, a invocação do art. 11-A da CLT (despacho de f. 370, fine) que prevê a decretação da prescrição intercorrente pelo decurso do prazo de 2 anos – afigura-se data vênia, totalmente despropositada e descontextualizada, tendo em vista tal regra só tem pertinência em relação aos créditos resultantes das relações do trabalho – cujas regras de prescrição da pretensão estão previstas no caput do art. 11 da CLT – sendo certo que a hipótese dos autos trata da execução fiscal para cobrança de multa administrativa aplicada pela fiscalização do trabalho.

Portanto, considerando que a forma correta de interpretar um artigo é concêntrica e não linear – ou seja, deve-se interpretar as disposições previstas em parágrafos, incisos, alíneas e itens em conformidade com o comando contido no caput – parece óbvio que a prescrição intercorrente prevista na letra “A” do art. 11 da CLT só é aplicável nas hipóteses previstas no caput desse mesmo artigo, o que obviamente, não é o caso da hipótese sob crivo.

Em recente julgado, que se reproduz dele a ementa abaixo foi dado provimento ao agravo de petição da Fazenda nacional em processo de execução fiscal no qual foi revogada a decisão do juízo a quo que extinguiu equivocadamente a execução

11 Art. 642 da CLT – A cobrança judicial das multas impostas pelas autoridades administrativas do trabalho obedecerá ao disposto na legislação aplicável à cobrança da dívida ativa da União, (...).

12 Art. 40 – 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.

1º – Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

2º – 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.

(...)

4oSe da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

fiscal pela aplicação intercorrente do art. 11-A da CLT, A decisão do TRT- 1ª Região determinou corretamente o prosseguimento do feito, com a observância do prazo quinquenal para a pronúncia da prescrição intercorrente na execução fiscal. Eis a abaixo o julgado a que se faz referência:

PROCESSO nº 0010788-21.2015.5.01.0026 (AP)

AGRAVANTE: UNIÃO FEDERAL

AGRAVADO: CSE CAMARGO SISTEMAS E ENGENHARIA S/A - ME

RELATORA: MARIA APARECIDA COUTINHO MAGALHÃES

EMENTA

EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI DE EXECUÇÃO FISCAL. Em se tratando de ação de execução fiscal, a pronúncia da prescrição intercorrente deve seguir o disposto na Lei 6.830/80. Assim, deve ser observado o intercurso do prazo quinquenal (conforme precedentes jurisprudenciais), em vez de apenas bienal (conforme previsto no novo art. 11-A, da CLT). Prevalência da lei especial sobre a lei geral.

Restou claro com a argumentação supra que nas execuções fiscais - processadas ou não na Justiça do Trabalho - deve ser aplicada, quando for o caso, a prescrição intercorrente do art. 40 da Lei 6.830/80. A questão que falta examinar mais detidamente é como se dá a contagem da prescrição intercorrente em execução fiscal conforme o mais recente entendimento sobre o tema do STJ. Este trabalho também analisará hipóteses (casos especiais) que não foram objeto de explícita apreciação por este último entendimento do STJ. É o que se fará abaixo.

3. CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM EXECUÇÃO FISCAL CONFORME A INTELIGÊNCIA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.340.553. MENÇÃO AOS CASOS ESPECIAIS NÃO DISCIPLINADOS EXPRESSAMENTE NO JULGADO ANALISADO

Foi definido pela 1ª seção do STJ em julgamento de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 1.340.553) como devem ser aplicados o artigo 40 e parágrafos da lei de execução fiscal (Lei 6.830/80) e a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente.

Preliminarmente, antes de analisar a decisão judicial em questão, é preciso reconhecer que a mesma se deu a partir do *leading case* envolvendo um crédito exequendo tributário. Então, cumpre indagar se as teses abaixo discriminadas se aplicam à execução dos créditos não tributários, em especial aos créditos exequendos das execuções fiscais em curso na Justiça do Trabalho?

A resposta à questão acima formulada é assertiva e pode ser extraída da inteligência do caput do art. 2º da Lei 6.830/80 ao definir que a dívida ativa da Fazenda Pública abrange os créditos tributários e não tributários regularmente constituídos e inscritos em dívida ativa na forma da Lei 4.320 de 17 de março de 1964.

Os créditos exequendos derivados de multa por infração à legislação trabalhista que são ajuizados pela Fazenda Nacional (União) na Justiça do Trabalho, evidentemente, não possuem natureza tributária.

Por outro lado, os créditos exequendos das execuções fiscais em curso na Justiça do Trabalho guardam pelo menos duas peculiaridades relevantes em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União de natureza tributária.

A primeira peculiaridade ou diferença é o fato de que a suspensão e interrupção da prescrição de crédito não tributário não são regidas estritamente por lei complementar.

A segunda diferença deriva da primeira. Isto é: aos créditos não tributários é aplicável a regra de suspensão prescricional do §3º do art. 2º da Lei n.º 6.830/80. Já os créditos tributários se submetem estritamente as causas suspensivas e interruptivas da prescrição reguladas por lei complementar (Código Tributário Nacional).¹³ Por causas suspensivas da exigibilidade dos créditos tributários são

13 Sobre o tema se traz à colação excerto do voto da Ministra Carmem Lúcia no RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 643.883 (739) ORIGEM: EIXEC - 0284090105453 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL. PROCED. : MINAS GERAIS. RELATORA: MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) : MUNICÍPIO DE PIRAÚBA. RECDO.(A/S): FRANCISCO ANTÔNIO TAVARES que negou seguimento ao Agravo à decisão que negou seguimento ao Recurso Extraordinário em questão, prestigiando assim, com fulcro em jurisprudência do STF, os termos da r. sentença do juiz de primeiro grau vazada nos seguintes termos:

O recurso extraordinário foi interposto contra julgado do Juiz de Direito da Vara Única da Comarca de Guarani/MG que, ao julgar embargos infringentes, manteve sentença que declarara a prescrição do crédito tributário (fls. 37-38 e 11-13).

Tem-se na decisão recorrida:

(...)

“Não vale o argumento, no sentido de que o prazo prescricional aplicável ao caso seria de 05 (cinco) anos e 180 (cento e oitenta) dias, em razão da suspensão por ocasião da inscrição em dívida ativa prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 e na legislação tributária do Município de Piraúba, especificamente a Lei 702/2009.

Com efeito, deve ser reconhecida a supremacia do art. 174 do CTN, uma vez que esta Lei foi devidamente recepcionada pela Constituição da República e com status de lei complementar, conforme interpretação que se extrai do art. 146, III, da citada Carta Magna. Assim, por força deste artigo, no qual é descrito expressamente que cabe tão somente à Legislação complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, entendo que a Lei de Execução Fiscal e a legislação municipal não devem sobrepor ao art. 174 do CTN no sentido de estabelecer regras diversas relativas à contagem do prazo prescricional.

Além disso, o próprio art. 146, III, b, é claro quando diz que as normas relativas à ‘obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários’ devem ser reguladas por lei complementar” (fl. 12, grifei).

2. No recurso extraordinário, o Agravante afirma que a decisão recorrida teria contrariado o art. 146, inc. III, alínea b, da Constituição da República.

Sustenta que “a moratória concedida pela Lei Municipal n. 702, de 23 de março de 2009, é, sim, apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, a prescrição” (fl. 43).

Alega que “a Lei Municipal n. 702/2009 apenas efetivou a norma geral contida no CTN [Código Tributário Nacional]. O art. 146, III, b, da Constituição Federal reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais sobre prescrição tributária. A Lei Municipal n. 702/2009 não traz norma geral, traz, sim, norma específica” (fl. 44).

3. O recurso extraordinário foi inadmitido sob o fundamento de ausência de ofensa constitucional direta (fls. 49-50).

Fonte: Brasil. DOU. STF. Página 167 do Supremo Tribunal Federal (STF) de 1 de março de 2012.

aquelas explicitadas pelos incisos do art. 151 do Código Tributário Nacional.¹⁴ Já as causas interruptivas da prescrição do crédito tributário são as discriminadas nos incisos do art. 174 do Código Tributário Nacional.

Do exposto no parágrafo acima se pode concluir que as cinco teses provenientes do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.553 podem ser perfeitamente aplicáveis à execução fiscal dos créditos exequendos de natureza não tributária, com a ressalva de que estes, ao contrário dos créditos inscritos em dívida ativa de natureza tributária, estão sujeitos à aplicação da regra de suspensão prescricional do §3º do art. artigo 2º da Lei n.º 6.830/80.

Após a explicação acima, temos que em decisão por maioria, nos termos do voto do relator, Ministro Mauro Campbell, o colegiado, no bojo do decidido no pela 1ª seção do STJ em julgamento de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 1.340.553), restaram aprovadas as seguintes teses:

1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 – LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;

1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 1, nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 1, em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa

¹⁴ A recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar pela Constituição Federal de 1988 se deve ao fenômeno, teoria ou princípio da recepção (art. 34, §5 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Por meio do princípio da recepção, todas as normas jurídicas em vigência anteriores a um ordenamento constitucional e que não entrem em conflito com este último, são absorvidas pelo sistema jurídico, permanecendo em vigor. O CTN - Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, cumpre as funções da lei complementar exigida pela Constituição Federal de 1988 para tratar de prescrição e de decadência tributárias no art. 150, parágrafo quarto; no art. 156, inciso V; no art. 173 e no art. 174 do texto constitucional.

na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 – LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 1, onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa. (BRASIL, 2018)

Passa-se agora a se fazer a análise jurídica das cinco teses acima reproduzidas.

Bem, a primeira tese diz respeito à fixação pelo STJ do termo inicial para a suspensão do curso da execução fiscal. Os pontos relevantes desta tese são: o entendimento de que o prazo de suspensão de 12 meses De acordo com o entendimento prevalecente, o prazo de suspensão do processo por 12 meses é inaugurado, de forma automática, com a intimação da Fazenda sobre a primeira tentativa frustrada de localização do executado ou de bens passíveis de penhora. O juiz permanece, contudo, com o dever de declarar a suspensão, mas esta decisão não configura condição para a fluência do prazo, não alterando, portanto, o seu termo inicial.

Esta tese está de acordo com posição consolidada na Súmula 314/STJ¹⁵ e no *leading case* que a originou (EREsp n. 97.328/PR). O fato é que o art. 40 da lei 6.830/80, ao impor a suspensão do processo de execução fiscal nas hipóteses por ele descritas, não permitiria ao magistrado ou ao exequente qualquer margem de ingerência em relação ao seu termo inicial.

¹⁵ Súmula 314 do STJ: Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. (BRASIL, 2006).

A segunda tese fixada pelo STJ disciplina que, após o termo final da suspensão, o prazo prescricional se inicia automaticamente, findo o qual o juiz poderá, de ofício e após ouvir a Fazenda Pública, reconhecer a prescrição intercorrente.

Por sua vez, a terceira tese condiciona a interrupção do prazo prescricional à efetiva constrição patrimonial ou localização do devedor pelo Poder Judiciário, com base na redação do § 3º do art. 40. Isto significa dizer que o mero requerimento de citação do executado ou de intimação de penhora de seus bens não é por si suficiente para o afastamento da inércia. Se requer aqui que as diligências requeridas pelo exequente se demonstrem frutíferas, efetivas. Continua a ser aplicável nas execuções fiscais a Súmula 106 do STJ. Esta súmula dispõe que em se verificando a efetiva citação ou penhora, a interrupção do prazo retroagirá à data da solicitação do exequente, ainda que o cumprimento da diligência ocorra anos depois.

A quarta tese imputa à Fazenda Pública o ônus da comprovação do efetivo prejuízo sofrido, caso alegue nulidade por não ter sido intimada para se manifestar sobre eventual prescrição intercorrente. A presunção do prejuízo será admitida apenas quando ausente a intimação da Fazenda sobre a diligência negativa de localização do devedor ou constrição de seus bens, impedindo, assim, o transcurso do prazo de suspensão de um ano. O fundamento, nesse caso, são os princípios da instrumentalidade das formas e do prejuízo (arts. 188 e 277 e arts. 282 e 283 do Código de Processo Civil de 2015). Trata-se da aplicação aqui da teoria das nulidades dos atos processuais.

E finalmente, a quinta e última tese impõe que a decisão judicial delimite o período de suspensão do processo e a forma de contagem do prazo prescricional, de modo a esclarecer os marcos temporais considerados pelo magistrado.

É relevante mencionar que as teses em questão são omissas em relação aos casos de interrupção da prescrição intercorrente por conta de pedidos de indisponibilidade de bens nos termos do art. 185 do Código Tributário Nacional, pedido de mandado de constatação de dissolução irregular da pessoa jurídica para ensejar pedido subsequente de redirecionamento da execução na pessoa dos sócios; e de pedido de SERASAJUD¹⁶ após a constatação de ausência de identificação de patrimônio do executado. Nestes casos, em que a admissibilidade de deferimento do pedido pelo juiz estiver condicionada a não localização de bens do devedor não parece ser razoável que se compute automaticamente o termo inicial para a suspensão do processo nos termos preconizados pela tese 1.

Nestas situações, parece mais razoável a aplicação da tese 1 somente nos casos em que o exequente, na primeira oportunidade que vier a ser intimado nos autos, após a aplicação pelo juiz da suspensão do processo com fulcro no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80, não formular pedido que venha gerar a expectativa de uma diligência

¹⁶ O SERAJUD, previsto no §3º do art. 782 do Código de Processo Civil, é o sistema que permite a negativação do CPF ou CNPJ do executado na SERASA Experian. Isto é feito por meio de comunicação eletrônica de dados entre os tribunais e a Serasa Experian com a utilização de certificação digital.

efetiva (eg: dissolução irregular, indisponibilidade de bens, SERASAJUD, etc). E se houver o pedido desta diligência efetiva correto é que se aguarde o cumprimento da mesma. Em sendo ela efetiva, ainda que ultrapassado estiver o quinquênio prescricional não deve ser aplicada no caso a prescrição intercorrente em se tratando de pedido apropriado de diligência pelo exequente formulado em momento anterior ao término do termo prescricional.

4. CONCLUSÃO

No âmbito do direito da administração pública deve ser aplicada, quando for o caso, a prescrição intercorrente do art.9º do Decreto 20.910, de 1932 e do art. 174 do Código Tributário Nacional.

Nas ações de conhecimento versando sobre conflitos envolvendo pessoas de direito privado e nas execuções comuns do Código de Processo Civil deve ser aplicada, quando for o caso, a prescrição intercorrente prevista nos arts 921 e 924 do Código de Processo Civil, observada a súmula 150 do STF.

Nos processos criminais deve ser aplicada, quando for o caso, a prescrição intercorrente dos arts. 110 e 112 do Código Penal.

Nas execuções fiscais deve ser aplicada, quando for o caso, a prescrição intercorrente do art. 40 da Lei 6.830/80.

Nos processos em curso na justiça do trabalho referentes à cobrança do crédito trabalhista deve ser aplicada a prescrição intercorrente do art. 11-A da CLT, quando for o caso.

Nos processos em curso na Justiça do Trabalho relativos à cobrança do crédito de multa CLT, a lei de regência é a Lei 6.830/80 e deve ser aplicada, quando a hipótese se configurar, a prescrição intercorrente do art. 40 da Lei de execução fiscal.

As teses, no bojo do decidido pela 1ª seção do STJ em julgamento de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 1.340.553), naquilo que compatível for, se aplicam à execução dos créditos não tributários, em especial aos créditos exequendos das execuções fiscais em curso na Justiça do Trabalho.

Parece simples e é.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Orlando José de & OLYMPIO, Raiane Fonseca. Reforma trabalhista – prescrição intercorrente Disponível em; <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI280058,51045> Reforma+trabalhista+prescricao+intercorrente Consulta em 31.10.2018.

BRASIL. CLT.

BRASIL Código Civil. Art. 921. Disponível em:

BRASIL. Constituição Federal de 1988.

BRASIL. DOU. STF. Página 167 do Supremo Tribunal Federal (STF) de 1 de Março de 2012. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/diarios/34845653/stf-01-03-2012-pg-167?ref=next_button. Acesso em 28.03.2019.

BRASIL. IPEA. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, sob a responsabilidade dos pesquisadores Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes PessoaCusto e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, novembro de 2011 http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf consulta em 31.10.2018.

BRASIL. Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80).

BRASIL. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, sob a responsabilidade dos pesquisadores Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes PessoaCusto e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, novembro de 2011 http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf consulta em 31.10.2018.

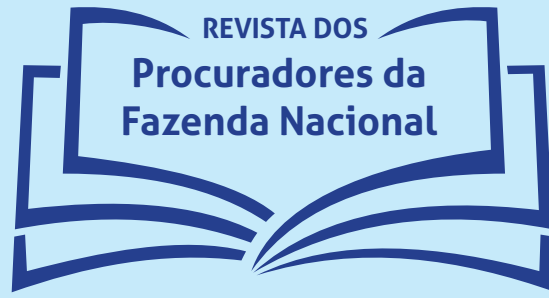
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos_ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=%20REsp%201340553 Consulta em 04.11.2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula 327 do STF.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 314. Diário da Justiça, Brasília, 08 fev. 2006, p. 258.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.340.553. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 16 out 2018. p. 258. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1371076&num_registro=201201691933&data=20181016&formato=PDF>. Acesso em: 08 fev. 2019. CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. O futuro da execução fiscal à luz do novo marco da prescrição

intercorrente. Novo entendimento do STJ deve estimular a Fazenda a repensar o modo tradicional de cobrança da dívida ativa. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/o-futuro-da-execucao-fiscal-a-luz-do-novo-marco-da-prescricao-intercorrente-07122018>). Acesso em 27.03.2019.



**OS REVESES DO SERVIÇO
PÚBLICO CIVIL
A CARREIRA DO FISCO:
EM BUSCA DE UM PARADIGMA DE
RECURSOS HUMANOS**

**DIFFICULTIES OF CIVIL PUBLIC
SERVICE. THE CAREER
OF BRAZILIAN TAX SYSTEM: SEEKING
NEW MODEL CONCERNED TO HUMAN
RESOURCES.**

*Maria José de Figueirêdo Cavalcanti**

* Procuradora da Fazenda Nacional aposentada. Doutora em Direito Público/Direito Administrativo na UFMG. Mestre em Administração Pública na EBAPE-Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. Professora.

SUMÁRIO

Introdução. Um esboço do Serviço Público no Brasil. As Reformas Administrativas. O modelo dos anos 1930, ponto de partida das Reformas posteriores. Reformas de 1970 e 1990. Conclusão. Bibliografia.

ABSTRACT

Introduction. A shape of Brazilian Public Service. Administratives Reforms. 1930: First Reform, departure of successive Reforms. Other Reforms: 1970 and 1990. Conclusion. Bibliography.

PALAVRAS-CHAVE

Administração Pública. Obrigação dos Entes Públicos na imagem dos Recursos Humanos. Mudanças. Princípio da Eficiência (modelo tayloriano). Constituição de 1988. Princípios e valores. Sistema Tributário e seus agentes.

KEY-WORDS

Public Administration. State's Liability concerning the Human Resources image. Changes. Efficiency principle: taylorian theory. 1988: Brazilian Constitution. Principles and values network. Tax Law System and its officials.

INTRODUÇÃO

Na presente monografia tenta-se analisar o caminhar do Serviço Público brasileiro às voltas com reformas efetuadas desde 1930, quando foi elaborada a primeira reforma com base nas ideias de estudiosos norte-americanos, bem como com fulcro no trabalho percuciente de Max Weber com vistas a dotar a burocracia pública do princípio da legalidade.

A reforma posterior de 1970, esta, havendo modificado todo o estrato de nível médio da Administração pública, não apresentou transformações quanto à carreira jurídica do Estado. E a de 1990 estabeleceu como sua linha mestra o princípio da eficiência trazido das antigas elucubrações de Frederick Taylor e até introduzindo-o na Carta Magna de 1988, no artigo 37, *caput*, em meio a outros princípios de natureza publicística.

Foi criada a Advocacia Geral da União (AGU) alterando a competência normativa do Serviço Jurídico Público que antes cabia ao Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), extinto pela Reforma de 1990.

Os atos desde então praticados pelo Serviço Público devem estar circunscritos a uma nova Constituição (1988) que declara a sua preferência pelas “ideias-força” dos princípios voltados à implementação dos direitos fundamentais e sociais.

A Carreira Jurídica do Advogado do Fisco tem as suas singularidades e deve ser vista como uma atividade da soberania do Estado. Daí, propugna-se por critérios de maior valorização para os seus componentes e, de resto, necessário se faz estender a valorização e capacitação aos servidores em geral.

No nosso entender esses atributos fazem parte de forma inarredável de um novo paradigma a ser procurado pelo Estado, através de seus Poderes Legislativo e Executivo.

I. UM ESBOÇO DO SERVIÇO PÚBLICO NO BRASIL

A Administração Pública, mormente as carreiras especializadas, não são vistas com olhar técnico, isto é, o ente público relacionado com a valorização e capacitação do “trabalhador público” (servidor público em acepção ampla) não dispõe de estrutura e pessoal gestor qualificados para a tomada de compreensão dos ditames que devem reger a massa desses trabalhadores compromissados com a gestão pública e, em portal amplo, com a garantia da fidelidade com o Estado.

No que tange à Carreira Formal dos advogados públicos na Carreira de Estado, há que se reconhecer a relevância desta, não só quanto a sua origem, como pelo

comprometimento aos desideratos funcionais do Estado, como Administrador e como Poder Tributante.

Em um país onde há apagamento de memória, impõe-se ressaltar que desde priscas eras, os juristas se alevantaram como grupo erudito em favor do Direito e da Equidade.

No século XII (1186) um célebre jurista italiano, PLACENTINUS, já reafirmava que o Direito não

“é uma ciência de oportunismo e de dissimulação, ele, é construído apenas pela própria razão (*ratio scripta*); os princípios da lei humana não contradizem nem àqueles da lei da natureza nem aos da lei divina; ... o direito é a instância reguladora suprema da sociedade; ciência do justo e do injusto, ele se confunde com a equidade e dá a cada um aquilo que lhe pertence”.¹

Nada mais atual, sabido que o desenvolvimento desta Ciência foi em um crescendo, ao ocuparem os juristas postos de relevância, como conselheiros dos príncipes e prelados, havendo daí se multiplicado as escolas de Direito, nestas, salientando-se comentários eruditos desses nascentes profissionais, ainda segundo VERGER.²

O Brasil foi estruturado social e politicamente pelos bacharéis. Tal fato é estudado sociologicamente. Eles foram os construtores do Estado brasileiro.

A nossa Burocracia vem historicamente dos suportes estruturais da gestão pública de Portugal. E isso é um fio condutor para que se agreguem valores que não podem ser desconsiderados.

Para dar uma patente exemplificação, mister se diga que a hoje Carreira de Procuradores do Fisco (Procuradores da Fazenda Nacional) é encontrada com a designação de um Provedor-Mor da Fazenda, no Regimento de Tomé de Sousa, de 17 de dezembro de 1548. Esse Provedor-Mor era D. António Cardoso de Barros, que acompanhou Tomé de Sousa em sua viagem, incumbido este como 1º governador-geral do Brasil então nascente.³

E, óbvio, o Provedor-Mor com um elenco de atribuições concernentes ao Erário da Coroa. (O Provedor-Mor da Fazenda igualmente trouxe um Regimento datado de 18 de dezembro de 1548, como também o Regimento dos Provedores da Fazenda Del-Rei Nosso Senhor nas Terras do Brasil.⁴ Ora, a defesa do Estado e de seu Erário é função qualificada, de um certo grau de complexidade e que exige a nomeação de agentes públicos que lidam não só com as noções gerais de ordem jurídico-política,

1 Cfr. VERGER, Jacques, *in* Homens e Saber na Idade Média. Trad. Carlota Boto. Bauru, SP: EDUSC, 1999, p. 53-54. (O parênteses é do original).

2 *Ibidem*, p. 54.

3 Cfr. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História Tributária do Brasil. 2ª ed. Brasília: ESAF, 1989, p. 18.

4 Cfr. em Constituição da República Federativa do Brasil. Adriano Campanhole e Hilton Lobo Campanhole. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1984. Nota 7 do Regimento de Tomé de Souza, p. 176, inserto no volume da Constituição).

porém, com muito mais expressão, com “ideias-força”, “cadeia de valores” de um específico complexo normativo.

Esse cabedal de responsabilidades está juridificado, visto que a profissão de advogado em geral recebe tratamento destacado na Constituição da República de 1988.

O artigo 133 insere-se na Seção III do Capítulo IV – Das Funções Essenciais à Justiça.

A indispensabilidade do advogado é jungida à administração no quadro geral da distribuição dessa justiça no dia-a-dia do foro judicial, e, fora dele, nos afazeres de consultoria e assessoramento, o que, também, acarreta a norma de que o advogado público se insere na moldura do artigo 37, inciso II da Carta Magna, de que a investidura desses cargos deve estar consoante “a (à) natureza e a complexidade do cargo...”.

Do que se depreende que o conhecimento desse advogado público deve ser acurado e a sua responsabilidade não é menor de vez que o direito positivo, atualmente, não acompanha o crescimento das demandas sociais e, destarte, é necessário que o procurador, como pólo do processo demande espaço maior para adequar a coerção da lei ou encontrar um dispositivo coercitivo mais consentâneo com a norma jurídica transmitida pelo tempo social e já não mais de total acolhida ante as injunções do justo sobre o injusto.

Muitas vezes, essas situações antinômicas se deparam diante do advogado, sobretudo daquele que fala pelo Estado, pois a ele se enfeixam postulados de finalidade pública.

Ainda para rememorar o estado técnico atual da Administração Pública brasileira (e aqui o nosso olhar deságua na esfera civil do funcionalismo da União), impõe-se dizer que na paulatina sequência de desmoronamento do estrato funcional público, há que se fixar os olhos nos finais dos anos 1990, quando o Governo Federal extingue o DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público), criando em seu lugar o Ministério da Administração – que também não mais existe – desmoronando toda uma estrutura de pessoal especializado em Direito Administrativo e em Administração Pública, soterrando uma estrutura que não era apenas funcional e, sim, um guia de normatização e controle do Serviço Público.

Tentou-se, daí em diante, inaugurar a fase chamada de Nova Administração Pública (*New Public Administration*), calcada na reforma de países anglo-saxônicos.

Passou-se a um estágio que perdura até os dias atuais – de Administração, não como fator de legitimação do serviço público como política de Estado e, sim, restritivamente como política de governo –, passando a ser uma atividade inespecífica, sem controle, com baixa densidade normativa e sem a dimensão do respeito ao interesse público e aos Direitos Humanos.

Por óbvio, todas as categorias se ressentem dessa política de desconsideração, haja vista as críticas infundadas sobre as categorias de remuneração atacadas inclusive pela mídia. A Carreira dos Advogados não fica à margem disso, não obstante as responsabilidades, labor intelectual em tempo integral, conhecimento especializado e até um tratamento especial aferido e sistematizado pela Constituição da República, conforme dito antes.

O que denota uma ausência de coerção social, pelo desconhecimento do que representa ser o campo social-jurídico-constitucional do Estado.

Este só é apreendido pelas mazelas e desconformidades, as quais, aliás, igualmente acontecem pelo frágil controle social aos fazeres e afazeres do acontecer estatal.

II. AS REFORMAS ADMINISTRATIVAS

A. O modelo dos anos 1930, ponto de partida das reformas posteriores

A Administração Pública no Brasil, historicamente, segue os vieses de outras instituições como produto de certos fatos formadores da cultura nacional.

Daí não ter havido no Brasil-Império um arcabouço de Administração voltada para o público, sem estar entremeada de estereótipos como atitude mental dos que se prestavam a ser incluídos nesse aparato governamental, se assim podemos chamar.

Nessa sincronicidade, Guerreiro Ramos fala em vários estratos da burocracia, tendo como referencial o Poder Executivo no Brasil⁵. E diz mais o insigne sociólogo: que a tarefa de construção nacional (*nation building*) e de construção institucional (*institution building*) foi exercida pela burocracia política (ou elite) no Império, de forma estratégica e digna de estudo mais aprofundado⁶.

A *racionalidade* que passa dos compêndios dos estudiosos para a *praxis* administrativa, juntamente com o elemento da *legalidade*, influem toda a reestruturação institucional do Estado brasileiro e da Administração Pública.

Daí que os formatos e as práticas no campo organizacional público brasileiro

5 Cfr. RAMOS, Alberto Guerreiro. *Administração e contexto brasileiro* – esboço de uma Teoria Geral da Administração. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1983, p. 220-226. O Autor analisa que em toda a burocracia existe a elite e a massa, e que nela há uma minoria que tem um desempenho privilegiado tanto na linha de iniciativas quanto na de execução de reformas, enquanto a maioria se conduz de forma passiva. Distingue o estudioso cinco modalidades de estratos da burocracia no Brasil: a) a burocracia eleita ou política; b) a burocracia diretorial; c) a burocracia técnica e profissional; d) a burocracia auxiliar e e) a burocracia proletária. *Ibidem*.

6 Cfr. RAMOS, Alberto Guerreiro. *Administração e contexto brasileiro* – esboço de uma Teoria Geral da Administração. *Op. cit.*, p.222. O Autor cita como momentos dessa construção: a Primeira Constituição brasileira (1824); a descentralização tentada pelo Ato Adicional e a Lei de Interpretação desses Atos, de 1840; a luta pela emancipação dos escravos e outros marcos institucionais dessa construção. Ora, a burocracia política no Império – a construtora desses marcos – era constituída da elite e esta, segundo Guerreiro Ramos, abrangia o Imperador, o Gabinete com os seus Ministros, o Conselho de Estado, os presidentes de Província e as autoridades executivas municipais constituídas por eleição ou por nomeação em conformidade com critério político. *Ibidem*, p.221.

mudam, a partir dos anos de 1930, saindo, em parte, da mixórdia das atitudes funcionais do interesse próprio, do isomorfismo institucional dos parâmetros do patrimonialismo, para fixar as fronteiras do funcional, do jurisdicional e da estrutura de autoridade e de controle.

Com efeito, com a reforma institucional varguista surge no serviço público brasileiro uma verticalização para demarcar o comando e o controle dentro de um aparato organizacional centralizado, o DASP, de onde saíam informações para estabelecer a relação entre cognição individual e a estrutura organizacional que então se transformava. O processo de *inputs* e *outputs* se dava dentro da própria estrutura organizacional, envolvendo agentes da Administração e a própria instituição pública governamental.

Ora surge daí a preocupação com a ordenação de benefícios da classe de agentes públicos, pois o modelo da Administração de princípios universais acolhia, de forma não menos significativa, a reforma dos Recursos Humanos, então incorporada ao espectro funcional-institucional do DASP, criado a partir do comando do artigo 67 da Carta Magna de 1937, que deu suporte publicístico-institucional àquele Departamento, com um leque de atribuições de natureza normativa, funcional, organizacional, controlacional, inclusive de natureza orçamentária e fiscalizatória do Serviço Público.

Bem ou mal – mais bem que mal – há que se considerar que efetivamente o Serviço Público se munia de técnicas, de regras e de princípios que lhe assoalhavam um caminho de racionalidade, de legalidade e de eficiência que até então nunca se houvera percorrido.

É bem verdade que o eixo central dessa reforma jungia-se à então sobrevalorizada questão da eficiência operacional, concepção essa idealizada pela Administração Pública norte-americana e que remontava à ideia central de eficiência nacional que vinha de um plano amplo desenvolvido pelo Governo de Teodoro Roosevelt que levou a reboque desse ideário tais ideias quando da sua participação no *Civil Service Law*, na reorganização dos serviços públicos federais daquele país⁷.

Por outra parte, o lado weberiano da reforma burocrática brasileira, quando da Era Vargas, provinha do núcleo dos estudos daquele famoso estudioso alemão, no que tange à concepção da *autoridade legal* então explicitada e que vinculada ao

⁷ O conceito de eficiência nacional faz parte de um plano global de Governo, quando se realizou um vasto programa de preservação das florestas contra derrubadas e incêndio; de irrigação de zonas áridas; de aproveitamento de quedas d'água etc. O que conduziu Frederick Taylor a conceber uma vertente de administração a que deu o nome de Administração Científica, a qual se resumia em três pontos referenciais: 1º) a indicação de grandes perdas ocorridas nos EEUU em face da ineficiência praticada no dia-a-dia; 2º) que a solução desse problema achava-se na administração e não na busca de um homem excepcional ou extraordinário; 3º) que a verdadeira e melhor administração é uma verdadeira ciência, regida por normas, leis e princípios claramente definidos, cujos princípios reitores da administração são aplicáveis à grande variedade de atividades humanas, em todas as escalas, em todos os níveis, e em todos os setores de trabalho, do lar às universidades e aos serviços públicos. Ver TAYLOR, Frederick Winslow. Princípios de Administração Científica. Trad. Arlindo Vieira Ramos. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1970, p.25-28.

elemento do poder, traça diretrizes desse estrato, enquanto autoridade que assoma em decorrência da *legalidade* e da *racionalidade*.⁸

A bem da verdade, o modelo burocrático então adotado pelo regime varguista, a partir do Governo Provisório – 1930 a 1934 – e posteriormente, durante a vigência da Constituição de 1934 até o surgimento do Estado Novo (prolongando-se por todo este), é a junção de várias correntes e escolas de administração e com o viés da autoridade legal de Max Weber.

Por outro lado, a eficiência que foi destacada como necessária à reforma, travestia-se não somente em produtividade, bem como dizia respeito à questão organizacional, como também à seleção (científica) do servidor (trabalhador), seu treinamento (científico) e instrução e, alongando-se mais, essa eficiência dizia respeito à cooperação íntima e cordial entre a direção (empresarial ou institucional) e os servidores (trabalhadores).

Por óbvio, estamos trabalhando com o conceito de eficiência traduzido na conceitualística da Escola de Administração Científica de Frederick Winslow Taylor, cujos princípios de administração tanto influenciaram não só a estrutura empresarial, como a pública⁹.

Por igual, sabe-se que a Administração Pública norte-americana sofreu uma profunda influência das ideias de Taylor, de forma preponderante.

E assere, nessa linha, a Professora Jane E. Fountain: “A essência do taylorismo reside nos ganhos em eficiência dos processos produtivos por meio do controle da força de trabalho e do planejamento do trabalho”¹⁰.

Assim é que a noção de eficiência surge no estudo e prática da Administração, carregada pelas ideias tayloristas de combate ao desperdício de materiais e da força de trabalho:

- a) harmonia no ambiente de trabalho, em vez de discórdia;
- b) aplicação de regras científicas em lugar de regras empíricas;

Hodiernamente, ao se trabalhar com a conceituação de eficiência, inclusive na Administração Pública brasileira, quer-se com isso dizer que o traço aqui surgido em termos de especulação teórica é velho e é novo ao mesmo tempo, se considerarmos o contexto da reforma dos anos 1930 e as circunstâncias em que hoje se envolve a nova reconfiguração de eficiência inclusive erigida ao *locus* constitucional, pelas mãos da Emenda Constitucional nº 19/1998, dentro do bojo da Reforma dos anos 1990.

8 Ver WEBER, Max. *Economia y Sociedad. Esbozo de sociología comprensiva*. Buenos Aires: Fondo Cultura Económica S.A., 1992, p. 716-752.

9 Cfr. TAYLOR, Frederick Winslow. *In Princípios de Administração Científica, (op. cit.)*, Capítulo – Princípios fundamentais de Administração Científica, p.118-119.

10 Cfr. FOUNTAIN, Jane E. *Construindo um Estado virtual – tecnologia da informação e mudança institucional*. Trad. Cecile Vossenar. Brasília: ENAP, 2005, p.81.

Na reforma dos anos varguistas, o modelo burocrático tendia a se fazer implementar no seio dos próprios serviços, dentro de uma filosofia de eficiência operacional, vale dizer, do agente público neutro, impessoal, implementando normas gerais, abstratas, sob o crivo de uma autoridade pessoal marcada pela função superior de controle e supervisionado aquele agente de forma coordenada, racional, padronizada e dentro de uma organização monolítica que se dirigia ao público, sem, entretanto, se revestir da conceituação clara de que esse público investia-se da roupagem da cidadania. Os tempos eram outros.

Na reforma dos anos 1990, como veremos, esses princípios, em sua maioria, são desconfigurados, fragmentados, não mais valorizando o sentido do universal, e, sim, prestigiando o contingencial ou o conjuntural. O público é cidadão na pele do consumidor e não mais subsiste a visão de conhecimento e de prática sistematizados.

Há quebra de valores e mudança de conceitos transliterados para outra língua – a língua do mercado –, tendo em vista a eficiência de fins aliada à redução dos gastos públicos, formando o berço do gerencialismo como alternativa a ser adotada.

O conceito de eficiência, tanto nos nossos dias, como antes, aparece como enunciado ambíguo e um tanto indefinido.

Mesmo em se tratando de um sistema centralizado e fechado, sem a preocupação de interagir com o ambiente (sociedade), preocupado apenas com os aspectos internos e formais, é preciso reconhecer a medida da importância da implementação dessa primeira reforma no aparelhamento estatal. E, por óbvio, dentro do modelo weberiano e com arrimo – pelo menos no que tange à centralização e controle – nas teorias norte-americanas, dentro de uma visão de mundo visível e concreto; estático, estável; previsível, com problemas localizados, onde causa e efeito são perfeitamente discerníveis. É uma abordagem de mundo clássica, mecanicista. É uma abordagem de mundo newtoniano.

Foi para combater a corrupção daí advinda que a Primeira Reforma Administrativa calcada nos princípios e regras já enunciados, levou a braço o combate desses males crônicos na cultura administrativa brasileira.

Os cargos no Brasil eram venais, em seus primórdios, sem responsabilização por parte do Estado. Desde a Colônia, o Brasil sempre vivenciou situações anômicas clamantes, nas quais a característica informadora era a da não-diferenciação entre o público e o privado¹¹.

E isso praticamente criou um conceito negativo da Administração Pública e um consenso negativo sobre o Estado.

Ora, no Brasil-Colônia e nos dois reinados posteriores, prevalecia uma acentuada

¹¹ A característica do patrimonialismo é uma variável relevante no sistema da Administração Pública no Brasil, hoje mais atenuada em face de uma ainda rasa conscientização política existente nos estratos burocráticos, e de uma mais vigilante cobrança da sociedade e da mídia. Haja vista a denúncia dos “mensalões” e “lava-jatos”.

estrutura patrimonialista na burocracia pública, na qual o processo de crescimento no que tange ao corpo de servidores era desmesurado, processo esse desacompanhado de racionalidade nos serviços, como a especialização, a hierarquização, a despersonalização dos cargos, enfim, faltava uma condução racional e eficiente dentro de parâmetros de técnicas especiais (*expertise*)¹².

Aliás, durante o Movimento da Conjuração Mineira, ficou visto que o Erário da Colônia mostrou-se ser muito eficiente, dado o fato da compilação dos nomes dos devedores ligados à estrutura da cobrança de impostos.

Assim, a aludida ineficiência do regime patrimonialista parece não ter existido, de vez que a Coroa Portuguesa detectou eficazmente os casos de dívidas ao Erário, dos arrematantes dos impostos.

Quiçá em função de um relatado “padrão de qualidade” das escriturações contábeis usadas nas Minas Gerais de então, que adotava métodos que só posteriormente seriam objeto de publicação na Europa¹³. Daí a ilação de que o fato histórico não se põe na conta da ineficiência, pura e simples, do aparelhamento burocrático, mas deve-se à voracidade do Erário que cobrava preços exorbitantes das arrecadações, o que conduzia os contratadores para o *deficit*. Mesmo assim, como diz Maria Bárbara Levy, a política de fiscalização portuguesa não evitou crimes como o de evasão do ouro para o estrangeiro. E mais: “O contrabando contava com a corrupção da própria administração metropolitana, razão pela qual as passagens subterrâneas das casas de fundição até os Palácios do Governo foram fechadas a pedra e cal.”¹⁴

Quando se fala em imposto voraz, na verdade trata-se da alta porcentagem cobrada pelo imposto do quinto. Consistia este na cobrança de 20% (vinte por cento) sobre a produção bruta de minérios, e, no caso específico, incidia sobre a produção do ouro.

12 Como exemplo dessa não-racionalização, lembremos os cargos de *arrematantes de impostos*, os quais tinham a sua investidura em razão de um valor venal, o qual seria compensado por uma taxa de remuneração cobrada a título de lucro por aquele que haveria de arrecadar o imposto. Na literatura desses contratos, assoma o fato delatado em versos nas Cartas Chilenas, de autoria presumida de Tomás Antônio Gonzaga – segundo Afonso Arinos em análise debuchada percuientemente –, onde é satirizado o escândalo na venda de contratos de arrematantes dos impostos *do ouro* e *de entradas* (Carta 8ª), este último considerado o mais rendoso. O caso mais criticado é o de cessão do contrato de direitos de entrada ao lançador José Pereira Marques, cuja escolha foi realizada contra os votos dos membros da Junta de Fazenda, havendo de ter sido resolvido com a decisão unilateral do governador Luiz da Cunha Meneses (o *Minésio* das Cartas Chilenas). No tocante ao fato referido, ver Cartas Chilenas (Critilo – Tomaz Antônio Gonzaga). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1940 – Introdução de Afonso Arinos de Mello Franco, p.72.

13 Esse fato é aludido por Lopes de Sá, ao afirmar que na Capitania das Minas Gerais, a partir de 1764, a Real Fazenda tornou obrigatória, por lei, o uso da partida dobrada nos registros do Real Erário. É que “o que se executava como ‘serviço contábil’ estava, em Minas, dentro de padrões elevados em relação à cultura internacional; não só os livros contábeis, mas trechos literários das Cartas de Macedo, atestam, sobejamente, a qualidade do padrão de trabalhos que legados nos foram”. Cfr. SÁ, A. Lopes de. Aspectos Contábeis no Período da Inconfidência Mineira. Ouro Preto: ESAF; Casa dos Contos, 1980, p.17. A referência às Cartas de Macedo diz respeito à personagem João Rodrigues de Macedo, contratador de entradas, que, juntamente com outros contratadores, deviam somas vultosas à Coroa. (Inclusive nesse rol achava-se Joaquim Silvério dos Reis, o delator da Conjuração). Ver ARINOS, Afonso, *in op. cit.*, p.73.

14 Cfr. autor cit., in História Financeira do Brasil Colonial. Rio de Janeiro: IBMEC, 1979, p. 100 e 105).

B. As Reformas dos anos 1970 e 1990

A Reforma Administrativa de 1970 (Lei nº 5.645/70) fez grandes mudanças em alguns estratos do Serviço Público, sem haver alterado praticamente a Carreira Jurídica, a qual denominada por um Grupo chamado de Serviços Jurídicos ao alcançar os cargos dos Ministérios e das Autarquias, com as designações de Assistente Jurídico e Procuradores, respectivamente.

A carreira jurídica do Ministério da Fazenda permaneceu inalterada, em suas linhas basilares. A sua estrutura conservou a designação de Procuradores para o seu pessoal qualificado da Carreira.

Posteriormente, com a criação da Advocacia Geral da União (AGU), as alterações foram introduzidas, sem, contudo, no âmago registrar-se uma mudança de orientação para uma autovalorização de Carreiras normativamente àquela jungidas.

Quanto às mudanças dos anos 1990, há que se dizer que o modelo gerencial parece, na nuance proclamada, não se prestar ao Serviço Público, de vez que o agente público não pode ver a eficiência dentro dos parâmetros que informam esse modelo, de chão de fábrica, (concepção tayloriana), e a ter em vista, sim, a economicidade de atos voltados para a finalidade pública. A economicidade não se confunde com a eficiência.

Posta a eficiência como princípio constitucional (Art. 37, *caput*), ainda que a *fórceps*, foi a mesma mitologizada, não servindo aos fins de políticas sociais, de vez que a sua operacionalização não se encaixa nos meios para atingimento de fins de interesse público, mas se erige, ao inverso, como fim último para o enfrentamento de uma política orçamentário-financeira desequilibrada sistemicamente, detectada na história financeira do Brasil e estabelecendo uma lei de repulsão aos programas sociais, e realizando o dismantelamento dos quadros da Administração Pública, justificados pelo corte de alocação de recursos nestes últimos, e em áreas sensíveis, previstas e ordenadas pela Constituição de 1988 e por leis infraconstitucionais. O choque, aqui, é abissal.

Assim, no pertinente, cabe propugnar pelo estoque da dívida ativa a ser cobrada pela União, pois o risco do esvaziamento da Lei Fundamental pelo modelo da eficiência como tema finalístico, é o dado mais objetivo e palpável.

Falta, de consequência, na Administração Pública brasileira – e aqui o foco está centrado no serviço público civil da União – alguma disposição normativa que imprima obediência e fidelidade às normas constitucionais e legais, proveniente de uma vinculatividade institucional entre o servidor e as suas tarefas de realização de atos de soberania do Estado brasileiro.¹⁵

¹⁵ A Lei Fundamental de Bonn (1947) reservou ao funcionário efetivo o exercício de competências de soberania. Algumas tarefas são consideradas e caracterizadas como soberanas. Uma delas diz respeito às questões da Fazenda. A Lei Fundamental delega ao funcionário público a competência sujeita a uma finalidade, a fim de exigir dele a defesa da ordem democrática fundamental como prescrita na Lei Fundamental de Bonn. Para melhores informações ver A Alemanha de hoje – República Federal da Alemanha. Bonn: Lexikon-Institut Bertelsmann, p. 148-151.

Não me refiro aqui ao núcleo estratégico que comporta as cúpulas dos três Poderes Constituídos. Quero dizer que ao nível de servidores em outros patamares daquele serviço público, não mais subsiste o compromisso de realizar de forma mais marcada e sopesada pelas consequências, os encargos que lhes são atribuídos em cotejo com um código de regras deontológicas. Muitas vezes, a concreção da finalidade pública se choca com o modelo da eficiência em país de tantas clivagens sociais.

Os atos de cobrança da dívida tributária são de natureza de soberania, pois é inadmissível a existência de contratos particulares para tal fim, ou a delegação a pessoas privadas dessa competência.

É de uma Administração Pública mais juridicizada, atenta ao quadro de princípios ao qual ela é referida, que se faz mister. Daí, poder dizer-se com Germana Moraes que, superada a dicotomia *iusnaturalismo versus positivismo*, entra-se numa fase do constitucionalismo pós-positivista, a qual tem o viés da normatividade e da positivação dos princípios gerais de direito¹⁶.

Portanto, não é apenas sob o apanágio da legalidade que possa vivenciar a Administração Pública os ditames do novo quadro, mais robusto pelas ideias-força dos princípios e dos valores. É na interconexão dos princípios regulativos da nova ordem constitucional e atento para a efetividade, portanto, para a consumação dos valores e princípios, que os Direitos Humanos deixarão de ser direito negativo para se tornarem prestação positiva.

O quadro constitucional é prenhe desses princípios e o que se há de fazer é levar esses princípios para a realidade do caso brasileiro, liberando o juiz (em sua função jurisdicional) e o administrador (em sua função “criadora” dos atos administrativos) das peias do sentido formalista das normas. Nessa seara incluem-se os Advogados do Estado.

É na imbricação das normas, princípios e valores que se há de dar uma guinada no sentido de aproximar a realidade social da realidade normativo-principiológica da Constituição e das leis infraconstitucionais, de sorte que valha a nova diretriz para uma ação mais concreta da Administração Pública, no leque de seus poderes de criação dos atos administrativos, contratos, e no seu poder de polícia.

A contrapelo, o sentido da eficiência, em valores quantitativos e qualitativos, não serviu aos seus fins. É penoso ver as obras paradas, a falta de planejamento e a costumeira prática de patrimonialismo entre os agentes públicos e políticos.

E, ainda, uma sucinta palavra sobre a Carreira dos Procuradores da Fazenda Nacional.

A Constituição de 1988 conferiu àqueles Advogados o *ius postulandi* na representação contenciosa da cobrança da Dívida Ativa da União.

¹⁶ Cfr. MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da Administração Pública*. São Paulo: Dialética, 1999, p.20.

O encargo de cobrar tributos é uma vetusta função do Erário público e se trata de uma das funções clássicas do Estado Moderno. Mesmo nas formulações do antigo regime monárquico, esta era uma atribuição irrevogável do ente estatal.

É preciso estar no fio da lógica jurídica para ver que esse fim – cobrança e arrecadação de tributos – só pode existir se se falar na eficácia dos meios, processos e procedimentos para o seu atingimento. E a existência de Recursos Humanos eminentemente capacitados.

Assim, irrenunciável é que se considere a honorabilidade e a consequente valorização daqueles profissionais especializados em sua árdua e muitas vezes incompreendida tarefa de carrear para os cofres públicos o que há de substantivo para o existir do Estado no alcance de suas altas funções previstas no organograma jurídico-político da Lei Magna da República.

De consequência, é descabida desinteligência entre os meios e fins para que se processe a atribuição da exigibilidade tributária, no comando de uma escala de valores às vezes martirizada por um sistema ao qual se impõe sobretudo a aplicação da justiça fiscal.

Resta cultivar um olhar de mais valia para a valorização dessa Carreira.

E, por fim, nem por isso menos importante, faz-se necessário frisar que o Serviço Público tem seus mais importantes matizes fincados na meritocracia, na capacitação, na especialização e de forma xifópaga, atado e vinculado ao Estado no que este representa de mais vincado: as suas funções públicas.

Primeiro: a ideologia não pode passar do conhecimento político para os postulados do Serviço Público. Significa dizer: não se pode ideologizar o Serviço Público¹⁷.

Igualmente, a Administração Pública não pode exercer as suas funções com empregos temporários, ou seja, contratações flexíveis; com ingerência do poder financeiro, sem estar atento ao Bem-Estar social, sem trabalho especializado, ao contrário do trabalhador flexível, e sem estar atento à massa de trabalhadores públicos como seu capital produtivo – e não visto como capital apenas simbólico.

De outra face, a Carreira Jurídica – e aqui, por óbvio, a Carreira dos Advogados do Estado – sofre pressões desarticuladas com as suas funções primordiais inafastáveis¹⁸, de vez que embrionariamente havendo nascido em contexto humanístico-renascentista,

17 Segundo Zygmunt Bauman, “o termo ‘ideologia’ passou do domínio do ‘conhecimento’ para o terreno inferior das ‘crenças’”. E, portanto, representavam estas algo não superado, equivocado e perigoso as quais “arrogantemente resistiam ao teste do conhecimento”. (Cfr. aut. cit., *in* Em Busca da Política. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2000, p. 118.

18 Na História da Humanidade, existem marcos dessa incompreensão. O insigne Jacques Le Goff chama a atenção para a Idade Média, onde houve uma fase por ele chamada de Anti-intelectualismo em que então o grande inimigo – segundo o Autor – é Aristóteles, decerto pela racionalidade que inspirou à época. E diz Le Goff que “... a escolástica dá lugar a uma volta da santa ignorância.” pois “a ciência racional se apaga diante de uma piedade afetiva...” Cfr. LE GOFF, Jacques. Os Intelectuais na Idade Média. Trad. Marcos de Castro. Rio de Janeiro: José Olympio, 2003, p. 167-169.

há de se crer que as suas responsabilidades em praticar o Direito dentro de um quadro onde o ser humano é vanguardista na Ciência Jurídica, também é traço inafastável.

CONCLUSÕES

Nessa era de descontinuidades, é preciso que, o olhar para a promoção de justiça efetiva e para melhor mensurar o valor e a *arché* das coisas, se estabeleça o foco de operar justiça também de dentro para fora dos entes públicos, no sentido da dignificação dos cargos das Carreiras do Serviço Público, as quais não devem estar à mercê de temperamentos voláteis, como, aliás, vivem os tempos atuais. Nem das críticas desmesuradas e infundadas.

Para haver efetividade, p. ex., quanto à política de pessoal de um corpo de servidores voltados para a Administração da Justiça (advogados do Estado), as boas metas e os recursos necessários devem ser direcionados à promoção e dignificação daqueles que têm o dever de fidelidade de implementar ações na expressiva operação de defesa dos órgãos públicos e de suas atividades programáticas.

Tais servidores – como de resto todo o corpo de trabalhadores do Estado – são agentes ativos, propositivos e reativos, da implementação das políticas públicas

A visão hoje minimizada dos valores atinentes às Carreiras do Serviço Público acha-se enjaulada em conceitos limitados e limitantes da atuação daqueles servidores, os quais, deveriam estar sendo focalizados por sua interseção com a implementação das boas políticas, as quais indefectivelmente a eles competem, e que são metas de um Estado Democrático de Direito.

E o desiderato maior desse Estado não pode cair numa vala de descrédito, por ser ele – ESTADO – uma entidade que não pode ser substituída (pelo menos, não há até o momento perspectiva de nova imagem para substituí-lo no cenário teórico-político), pois, de há muito os estamentos sócio-econômico-jurídicos estanques da Idade Média deixaram de existir.

E o Estado como hoje delineado tenta se amoldar a uma configuração de feixes de direitos fundamentais e sociais, na prossecução em ver realizadas as linhas de um Estado Democrático de Direito, o que é uma tarefa ingente.

O conceito imagético que deslustra o Serviço Público terá que ser reelaborado dentro dos próprios lindes dos que são responsáveis pelas políticas funcionais de sua estrutura operacional ante os deveres estatais, reduzindo – ou eliminando – os desníveis de percepção que existem entre o Estado e a Sociedade, esta, com o desdouro de uma visão trôpega, no tocante a essa atividade.

O Serviço Público tem o seu próprio sentido. Cumpre ir ao seu âmago nas pegadas de sua razão de ser, e valorizá-lo.

BIBLIOGRAFIA

ALEMANHA de hoje – República Federal da Alemanha. Bonn: Lexikon-Institut Bertelsmann, p. 148-151.

BAUMAN, Zygmunt, Em Busca da Política. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2000, p. 118.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Adriano Campanhole e Hilton Lobo Campanhole. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1984. Nota 7 do Regimento de Tomé de Souza, p. 176, inserto no volume da Constituição.

CARTAS Chilenas. (Critilo – Tomaz Antônio Gonzaga). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1940 – Introdução de Afonso Arinos de Mello Franco, p.72-73

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História Tributária do Brasil. 2ª ed. Brasília: ESAF, 1989, p. 18.

FOUNTAIN, Jane E. Construindo um Estado virtual – tecnologia da informação e mudança institucional. Trad. Cecile Vossenar. Brasília: ENAP, 2005, p.81.

LE GOFF, Jacques. Os Intelectuais na Idade Média. Trad. Marcos de Castro. Rio de Janeiro: José Olympio, 2003, p. 167-169.

LEVY, Maria Bárbara. História Financeira do Brasil Colonial. Rio de Janeiro: IBMEC, 1979, p. 100 e 105).

MORAES, Germana de Oliveira. Controle jurisdicional da Administração Pública. São Paulo: Dialética, 1999, p.20.

RAMOS, Alberto Guerreiro. Administração e contexto brasileiro – esboço de uma Teoria Geral da Administração. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1983, p. 220-226.

SÁ, A. Lopes de. Aspectos Contábeis no Período da Inconfidência Mineira. Ouro Preto: ESAF; Casa dos Contos, 1980, p.17.

TAYLOR, Frederick Winslow. Princípios de Administração Científica. Trad. Arlindo Vieira Ramos. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1970, p.25-28

VERGER, Jacques, Homens e Saber na Idade Média. Trad. Carlota Boto. Bauru, SP: EDUSC, 1999, p. 53-54.

WEBER, Max. Economia y Sociedad. Esbozo de sociologia comprensiva. Buenos Aires: Fondo Cultura Económica S.A., 1992, p. 716-752.



**Sindicato Nacional dos
Procuradores da Fazenda Nacional**