

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO**

**LEDIANE RANO FERNANDES DA SILVA**

**EXPROPRIAÇÃO DE BENS DO CONTRIBUINTE PELA ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS COM A ATIVIDADE  
ECONÔMICA**

**CURITIBA  
2010**

**LEDIANE RANO FERNANDES DA SILVA**

**EXPROPRIAÇÃO DE BENS DO CONTRIBUINTE PELA ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS COM A ATIVIDADE  
ECONÔMICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pos-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Dr. James Jose Marins de Souza

CURITIBA  
2010

Dados da Catalogação na Publicação  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná  
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR  
Biblioteca Central

S586e  
2010 Silva, Lediane Rano Fernandes da  
Expropriação de bens do contribuinte pela administração tributária e direitos fundamentais relacionados com a atividade econômica / Lediane Rano Fernandes da Silva ; orientador, James Marins. – 2010.  
136 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2010  
Inclui bibliografia

1. Direito tributário. 2. Execução fiscal. 3. Direito de propriedade. 4. Direitos civis. I. Souza, James José Marins de. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Doris 4. ed. – 341.39

**LEDIANE RANO FERNANDES DA SILVA**

**EXPROPRIAÇÃO DE BENS DO CONTRIBUINTE PELA ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS COM A ATIVIDADE  
ECONÔMICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pos-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. James José Marins de Souza (orientador)  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

---

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer (convidado-UNIBRASIL)

---

Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz (Membro-PPGD)

Curitiba, 30 de março de 2010.

## RESUMO

A evolução do Estado dá origem à verificação da necessidade deste possuir um suporte financeiro decorrente da arrecadação de impostos para sua manutenção e provimento das necessidades públicas. Para isso, desenvolve uma atividade financeira, com objeto econômico, já que lida com recursos que têm essa natureza. A cobrança dos impostos proporciona a relação tributária entre a Fazenda Pública e o contribuinte, que pode resultar em lide processual para defesa de interesses violados. Essa litigiosidade tributária verifica-se tanto na esfera administrativa como judicial e a preocupação versa na manutenção de garantias fundamentais previstas pela Constituição da República de 1988, com destaque à propriedade. Ela é um direito de conteúdo econômico, pois significa o direito ao patrimônio sobre o qual o Estado emite diretrizes que formam a política econômica estatal. O patrimônio corresponde aos bens que são instrumentos de realização da Política Econômica. Os poderes conferidos ao proprietário devem estar protegidos mesmo contra o poder administrativo do Estado quando esse ultrapassa os limites da discricionariedade. A evolução do direito de propriedade se adapta às novas formas de circulação de riqueza e dá origem a valorização do direito creditório como parte da garantia constitucional à propriedade e sua relação com o artigo 170 da Constituição da República. A ligação entre a relação tributária e o direito de propriedade leva ao estudo da execução expropriativa em geral e suas teorias, o funcionamento da execução fiscal, seu caráter processual em busca da agilização e racionalização da cobrança da dívida ativa. A expropriação de bens pelo Estado sob a ótica de uma possível execução fiscal administrativa deve preservar o direito a propriedade. Embora o Estado atue de modo unilateral quanto ao lançamento e cobrança dos tributos, o processo administrativo não pode violar a esfera privada do contribuinte devendo ser respeitado o devido processo legal. A proteção de direitos fundamentais em geral e do direito de propriedade em especial, conforme os ditames do artigo 170 da Constituição da República de 1988 estão diretamente relacionados com a idéia de proporcionar um ideário de sustentabilidade na atividade econômica, buscado a partir da primazia da justiça social.

Palavras-chave: Execução fiscal. Propriedade. Sustentabilidade. Administração Tributária.

## ABSTRACT

The evolution of the State creates the verification of its need to possess a financial support due to the collection of taxes for its maintenance and provision of the public needs. For that, it develops a financial activity, with economical object, since it worked with resources that have that nature. The collection of taxes provides the tax relationship between Public Finance and the taxpayer, that can result in a procedural work for defense of violated interests. That tax litigation is verified so much in the administrative sphere as the judicial one and the concern turns in the maintenance of fundamental warranties foreseen by the Constitution of the Republic of 1988, with prominence to the property. The property is a right of economical content, because it means the right to patrimony on which the State emits guidelines that form the state economical politics. The patrimony corresponds to the goods that are instruments of accomplishment of the Economical Politics. The powers checked to the proprietor should be protected even against the administrative power of the State when it crosses the limits of the discretionarity. The evolution of the right to property adapts to the new forms of wealth circulation and it originates the valorization of the credit right as part of the constitutional warranty to property and its relationship with the article 170 of the Constitution of the Republic. The connection between the tax relationship and the right to property leads to the study of the land expropriation in general and its theories, the operation of the fiscal execution, its procedural character in search of the activation and rationalization of the collection of the debt activates. The expropriation of goods by the State under the optics of a possible administrative fiscal execution should preserve the right to property. Besides the State acts in an unilateral way for the release and collection of the tributes, the administrative process cannot violate the taxpayer's deprived sphere, being respected the legal process. The protection of fundamental rights in general and of the right to property specially, as the dictates of the article 170 of the Constitution of the Republic of 1988, is directly related with the idea of providing a model of sustainability in the economical activity, sought starting from the primacy of the social justice.

Keywords: Fiscal Execution. Property. Sustainability. Tax administration.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	07
<b>2 ESTADO FISCAL E A ATIVIDADE ECONÔMICA</b> .....	10
2.1 O PODER DE TRIBUTAR.....	21
2.2 RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL.....	24
2.3 DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO.....	28
<b>2.3.1 Algumas peculiaridades de processos tributários estrangeiros</b> .....	35
2.4 ATIVIDADE ADMINISTRATIVA E A EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.....	43
<b>3 O DIREITO DE PROPRIEDADE COMO DIREITO DE CONTEÚDO ECONÔMICO</b> .....	47
3.1 PROPRIEDADE COMO RELAÇÃO JURÍDICA.....	60
<b>4 EXECUÇÃO EXPROPRIATIVA</b> .....	66
4.1 EXECUÇÃO FISCAL.....	68
4.2 DÍVIDA ATIVA.....	76
<b>5 EXPROPRIAÇÃO DE BENS PELO ESTADO SOB A ÓTICA DE UMA POSSÍVEL EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA</b> .....	79
5.1 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS PAÍSES SUBDESENVOLVIDOS.....	79
5.2 A EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA.....	84
5.3 PONTO DE CONFLITO – FINS DA ATIVIDADE FINANCEIRA, LIMITAÇÕES E EXPROPRIAÇÃO FORÇADA PELO ESTADO.....	88
<b>5.3.1 Princípio da Igualdade</b> .....	92
<b>5.3.2 A garantia jurisdicional</b> .....	95
<b>5.3.3 A segurança jurídica do contribuinte</b> .....	100
<b>6. SISTEMA TRIBUTÁRIO, ATIVIDADE ECONÔMICA E SUSTENTABILIDADE</b> .....	101
6.1 SOLIDARIEDADE FISCAL.....	116
<b>7 CONCLUSÃO</b> .....	128
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	131

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de conviver em sociedade levou à preocupação com a resolução de conflitos e a imposição de sanção a quem viola a normatização imposta para convivência em harmonia originou a administração da justiça, como forma de evitar que conflitos se resolvam pela força. Essa administração se dá pelo exercício do poder do Estado sobre território e população no intuito de suprir as necessidades públicas.

A evolução do Estado lhe deu a possibilidade de ter um suporte financeiro decorrente da arrecadação de impostos, os quais correspondem a valor que os cidadãos pagam para que aquele se mantenha e lhes garanta necessidades básicas.

Quando o Estado possui gastos públicos e arrecada recursos desenvolve uma atividade financeira e, portanto, é um Estado Fiscal com objeto econômico, posto que lida com recursos que têm essa natureza, mas nem toda a atividade econômica do Estado corresponde a uma financeira. Ela modifica a distribuição que o cidadão teria de sua riqueza se possuísse liberdade para dispor dela a sua maneira, embora não exista tributação sem liberdade e direitos.

O exercício do poder de tributar, como ato unilateral, é garantido pela Constituição da República de 1988 e possui limitações e controle de legalidade da atividade estatal pelo poder jurisdicional.

A relação processual entre Fisco e Contribuinte sofreu abandono por parte dos estudiosos que sempre se dedicaram mais ao direito tributário material, o que levou o mundo todo a apresentar dificuldades de atuação da Administração Tributária que costuma ser abusiva e arbitrária.

Mesmo no Brasil, país possuidor de Sistema Constitucional Tributário, apresentam-se propostas normativas tributárias inconstitucionais, o que conduz a problemas de geração e aplicação dessas normas.

A relação processual tributária tem como peculiaridade importante a unilateralidade do título executivo, já que a formalização do lançamento que possibilita a dívida ativa, título hábil para formar a execução forçada da dívida tributária, é realizada pelo próprio Estado.

A preocupação está na solução das inúmeras lides tributárias tanto na esfera administrativa como judicial e na manutenção de garantias fundamentais previstas pela Constituição da República de 1988, com destaque à propriedade.

A doutrina retrata que nas tímidas atenções dedicadas ao processo tributário houve praticamente ausência de inserção de garantias processuais no plano da relação jurídica tributária. Surge a necessidade de criar um sistema célere e eficaz para a eliminação de conflitos, harmonizar a relação fisco-contribuinte e proteger o direito de propriedade deste.

Embora a litigiosidade tributária possa se dar tanto no plano administrativo como judicial, existem países em que a Administração Fazendária possui a prerrogativa de editar pronunciamentos de natureza judicial, até mesmo de cunho executório, logicamente, em realidades de Sistemas Tributários mais desenvolvidos que o brasileiro e, ainda assim, também apresentam dificuldades de garantir a proteção de direitos inerentes ao contribuinte.

O título executivo tributário hábil a autorizar a execução fiscal e, se necessário for, a expropriação dos bens do contribuinte é algo que deve se apresentar cercado das mais rigorosas garantias formais e não permite mitigações ou interpretações da lei excessivamente facilitadoras da cobrança tributária, visando ao fim único de arrecadação.

O direito de propriedade é um direito de conteúdo econômico, pois significa o direito ao patrimônio sobre o qual o Estado emite diretrizes que formam a política econômica estatal. O patrimônio corresponde aos bens que são instrumentos de realização da Política Econômica.

A relativização do direito de propriedade existe mediante os aspectos da limitação e da restrição, mas a intervenção econômica como forma de participação social do Estado na vida econômica, com obediência à legislação, corresponde à atuação administrativa na área de incentivos, gestão direta e indireta, sendo multiforme essa intervenção do Poder Público na economia.

Os poderes conferidos ao proprietário devem estar protegidos mesmo contra o poder administrativo do Estado quando esse ultrapassa os limites da discricionariedade.

A evolução do direito de propriedade se adaptando às novas formas de circulação de riqueza dá origem à valorização do direito creditório como parte da garantia constitucional à propriedade e sua relação com o artigo 170 da Constituição da República.

A ligação entre a relação processual tributária e o direito de propriedade leva ao estudo da execução expropriativa em geral e suas teorias, o funcionamento da execução fiscal, seu caráter processual em busca da agilização e racionalização da cobrança da dívida ativa, a fim de afunilar o estudo para a expropriação de bens pelo Estado sob a ótica de uma possível execução fiscal administrativa.

Embora o Estado atue de modo unilateral quanto ao lançamento e cobrança dos tributos, o processo administrativo não pode violar a esfera privada do contribuinte devendo ser respeitados princípios constitucionais como da igualdade e do devido processo legal.

A elaboração de projeto de lei no Senado Federal almejando a implantação da penhora administrativa, a falta de maturidade que o país apresenta para tal alteração e os pontos de conflito de temas como a finalidade da atividade financeira, as limitações e a expropriação de bens, mediante a existência de um Sistema Constitucional Tributário, são importantes reflexões que auxiliam no estudo do direito de propriedade e na sua relação com a atividade econômica.

A proteção de direitos fundamentais em geral e do direito de propriedade em especial, conforme os ditames do artigo 170 da Constituição da República, estão diretamente relacionados com a ideia de proporcionar um ideário de sustentabilidade na atividade econômica, buscado a partir da primazia de justiça social.

A sustentabilidade estudada relaciona-se com a verdadeira proteção dos direitos fundamentais há tempos propostos, mas falsamente protegidos, como o crescimento econômico, a erradicação das desigualdades, e a promoção do bem comum.

## 2 O ESTADO FISCAL E A ATIVIDADE ECONÔMICA

O Estado Fiscal pressupõe a compreensão do significado de finanças públicas, a qual, por sua vez, envolve noções como a necessidade pública, serviço público, gasto público e recurso público.

A necessidade pública adveio da necessidade humana de integrar-se a uma coletividade, essa reunião de individualidades supõe diversos ideais comuns que, primeiramente são de defender-se reciprocamente, criar normas de convivência que regulem a convivência harmoniosa, regulamentar a resolução de controvérsias e prever sanções a infrações em busca de um maior grau de justiça.

A regulação dá lugar a preceitos cujo cumprimento deve ser exigido pelo Estado com a coação que não deve ser a arbitrariedade. Outra necessidade emergente da vida comunitária é a resolução de conflitos e o castigo a quem viola a normatividade imposta. Isso se faz mediante a administração da justiça, única forma de evitar que as contendas se resolvam pela força e que a sanção por transgressão às normas de convivência seja objeto da reparação pelas próprias mãos.

Com a evolução da sociedade, os agrupamentos sociais crescem e se aperfeiçoam dando origem aos Estados com a junção de três elementos: população, território e governo. O último passa a estar organicamente constituído, é o representante do Estado, e como tal caráter exerce seu poder.<sup>1</sup>

Para o exercício desse poder, é o Estado quem dita os preceitos normativos cuja finalidade é regular a conduta social recíproca, exercer certa coação para que tais preceitos normativos sejam respeitados, limitar a própria ação governamental mediante as Constituições, e, para dar cumprimento a esses preceitos, criar organismos de segurança interna pelo exercício da força de polícia.

El punto de partida económico trajo consigo que, durante siglos, las necesidades financieras del Estado, y su posible satisfacción, fuesen la única justificación frente al obligado en cuanto se refiere a la distribución, cálculo y determinación de la carga impositiva. El impuesto representaba para el

---

<sup>1</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 5.

individuo uma coacción, y así lo siguió considerando cuando su implantación se encomendo a representantes elegidos democráticamente.<sup>2</sup>

“Os ideais para que se concretize a coesão e solidariedade entre as pessoas e não a simples justaposição de individualidades uma ao lado da outra, dão lugar às necessidades públicas.”<sup>3</sup>

Para buscar a razão de ser do enquadramento das necessidades como públicas deve indagar-se acerca dos fins econômico-sociais do Estado moderno intervencionista: estabilidade econômica, aumento da renda nacional, desenvolvimento máximo, melhor distribuição da renda e da produção de bens e serviços, justiça social, dentre outros. Essas são as necessidades relativas que estão vinculadas ao progresso e bem-estar, metas pelas quais o Estado deve velar na medida de suas possibilidades materiais e que comprometem a sua própria existência.<sup>4</sup>

Vemos, así, que em virtud de los gastos públicos el Estado puede actuar sobre la renta nacional adicionando fondos al ingreso nacional, alentando los consumos, reactivando o desalentando la producción, asegurando el pleno empleo de los recursos disponibles, influyendo sobre el nivel de precios, etc. Del mismo modo, y mediante los recursos públicos, el Estado puede actuar sobre la redistribución de la renta, el aumento o disminución de los consumos, la reactivacion o desaliento del ahorro, de la capitalizacion o de la inversion.<sup>5</sup>

Para Casalta Nabais o “Estado Moderno se constitui num Estado Fiscal”, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos. “Os impostos não passam de um preço que os cidadãos pagam para disporem de uma sociedade livre, ou seja, com um prévio reconhecimento de direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações.”<sup>6</sup>

Com a evolução da intervenção estatal e os indivíduos convivendo, a sociedade coordena suas tarefas e fins com o Estado para conciliar o interesse geral da nação

<sup>2</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 27.

<sup>3</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo 9<sup>a</sup>. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 3.

<sup>4</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo 9<sup>a</sup>. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 6-7.

<sup>5</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo I. 3<sup>a</sup>. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 1984, p.250. Citação do capítulo XIX – Política Financiera y Política Fiscal o Tributária suprimido na 9<sup>a</sup>. Edição.

<sup>6</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4<sup>a</sup>. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 130.

com os indivíduos isolados, tanto no campo da produção como da distribuição da riqueza:

Tales concepciones surgieron como lógica consecuencia de una serie de fenómenos económicos e sociales (crisis, desocupación, inflación, subdesarrollo) que destruyeron en los hechos los esquemas individualistas clásicos y requirieron forzosamente una mayor actuación del ente público para apuntalar la economía nacional y obrar como factor de equilibrio. De ahí, el paso de la neutralidad estatal pregonada por las escuelas liberales clásicas al intervencionismo del Estado moderno.<sup>7</sup>

Intervencionismo por aumento o disminución de la presión tributaria global. Consiste em aumentar o disminuir en bloque el peso de los impuestos, con lo cual se obtienen importantes resultados económicos.

(...)

Intervencionismo por redistribución. En esta forma de intervencionismo se incorpora la noción de gasto público, por lo cual hay una complementación entre política tributaria y política financiera. El Estado no solo amputa parte de la riqueza de los contribuyentes mediante el impuesto, sino que además lo redistribuye, ya sea mediante el impuesto, sino que además lo redistribuye, ya sea mediante subvenciones u outra clase de ayudas a las clases de bajos ingresos.<sup>8</sup>

Quanto aos serviços públicos é o modo como se dá a satisfação das necessidades da coletividade e podem ser divisíveis, quando sendo úteis a toda coletividade, se concebem de tal forma que as atividades podem ser determinadas e concretizadas em relação aos particulares a quem o serviço atende: administração da justiça, serviços postais, emissão de documentos de identidade.

Para satisfazer as necessidades públicas mediante a prestação de serviços correspondentes, faz-se necessário recursos financeiros, o que introduz o campo das finanças públicas e seus fenômenos: gastos e recursos públicos. Os recursos, por vezes, são do próprio Estado; quando o ente público explora, arrenda, ou vende suas propriedades, obtém proventos por meio de suas empresas e pelo exercício das atividades industriais e comerciais produtivas. Todavía, a maior parte dos recursos é

<sup>7</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 6-7.

<sup>8</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo I. 3ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 1984, p. 257. Citação do capítulo XIX – Política Financiera y Política Fiscal o Tributaria suprimido na 9ª. Edição.

obtida recorrendo-se ao património dos particulares de forma coativa por meio da tributação.<sup>9</sup>

Tanto quando o Estado efetua gastos públicos como quando por distintos procedimentos obtém ingressos públicos provenientes de seus recursos, desenvolve um tipo especial de atividade que se denomina atividade financeira.<sup>10</sup>

Para Hector Villegas “administrar o património, para determinar e arrecadar tributos, para conservar, destinar e intervir nas somas arrecadadas, o Estado cumpre uma série de atos cujo conjunto constitui a atividade financeira.”<sup>11</sup>

Griziotti faz a distinção entre finanças fiscais e extrafiscais. As primeiras perseguem a satisfação dos fins públicos indiretamente, porque consistem na atividade de procurar recursos com os quais se efetuam os gastos que dão cumprimento aos fins públicos.

Já as extrafiscais perseguem a satisfação dos fins públicos diretamente, visto que consistem na ordem de pagar tributos com a finalidade de tornar menos conveniente ou praticamente impossível a atividade alcançada, ou na isenção de tributos para que seja mais conveniente a atividade desagravada, de modo que a conduta econômica e social dos particulares se modifique no sentido considerado mais conforme o interesse da coletividade, ou ainda, na percepção de tributos com o fim de debilitar a posição patrimonial e dar resultados aos sujeitos alcançados e, portanto, modificar a estrutura da distribuição do património, da receita, e das condições políticas e sociais.<sup>12</sup>

O Estado e seu efetivo funcionamento conduz, necessariamente, à existência de uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação. É uma atividade de extrema importância porque torna possível a existência das demais.

Ricardo Lobo Torres traz ponderações acerca do Estado Fiscal:

---

<sup>9</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 9.

<sup>10</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 13.

<sup>11</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 12.

<sup>12</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda**. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 155.

O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Constituindo o preço dessas liberdades, por incidir sobre vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre iniciativa, o tributo necessitava de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos, antecipados ou complementados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico.<sup>13</sup>

Hoje, são vários os fins colimados pelo Estado: manutenção da ordem interna, asseguramento da defesa contra eventual inimigo externo, aplicação do Direito aos casos controvertidos (distribuição de justiça), elaboração de leis que regerão a comunidade, prestação de serviços públicos, construção de estradas, fiscalização de muitas atividades particulares, e até mesmo no campo social e econômico a presença do Estado é acentuada.

A implementação dessas tarefas envolve, necessariamente, custos insuscetíveis de serem cobertos exclusivamente com o patrimônio próprio do Estado. Esse precisa de recursos a serem obtidos num volume que implica a utilização de métodos exclusivos seus, isto é, que envolvem a prática de atos coercitivos, diferenciados, portanto, da atividade financeira de uma entidade privada.

“A atividade financeira do Estado é toda aquela marcada ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento.”<sup>14</sup>

“Las finanzas públicas, em su concepción actual, y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo El Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.”<sup>15</sup>

É também a atividade que procura meios para satisfazer às necessidades públicas, o que custa dinheiro, e é a aquisição de dinheiro que constitui, precipuamente,

---

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 98.

<sup>14</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 5ª. Ed. 1997, p. 2.

<sup>15</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 1.

a atividade financeira do Estado, que é em síntese, um ente que arrecada e que paga. “É o maior criador e consumidor de riquezas.”<sup>16</sup>

Giuliani Fonrouge elaborou algumas teorias para explicar a natureza da atividade financeira; dentre as mais importantes está a escola econômica, na qual segundo ele, certos economistas da escola clássica (Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill) tendem a considerar a atividade financeira como pertencente à etapa econômica do consumo. “O fenômeno financeiro representa definitivamente um ato de consumo coletivo e público, pelo qual os gastos públicos devem considerar-se consumos improdutivos de riqueza.”<sup>17</sup>

O italiano De Vitti de Marco concebia o Estado como uma cooperativa de produção e consumo que produzia bens públicos e os repassava a seus membros de acordo com determinado princípios cooperativos de bem comum.<sup>18</sup>

La actividad financiera, en cambio, se desarrolla según relaciones de derecho público, por las cuales la demanda de los servicios públicos generales es presunta y la interpretan los representantes de los ciudadanos en las asambleas políticas. Por tanto, la oferta de estos servicios públicos es irrecusable, esto es, no puede ser rehusada por los ciudadanos que están obligados coactivamente a pagar los impuestos para proveer a todos esos servicios. En el campo de la actividad económica, cada cual es libre de no efectuar la demanda y no pagar el precio por una mercadería o servicio ofrecidos en el mercado y que no corresponden a sus necesidades.<sup>19</sup>

A atividade financeira tem, portanto, um objeto econômico na medida em que lida com recursos que têm essa natureza. Entretanto, nem toda atividade econômica exercida pelo Estado pode identificar-se como financeira. Há muitos momentos em que ele interfere na economia regulamentando-a ou praticando direta ou indiretamente, atos de natureza econômica. Nem por isso, contudo, se tornam eles financeiros.

Griziotti nega a identificação de atividade econômica e financeira. Ao prover as necessidades públicas, o Estado deve tornar homogênea a vontade da coletividade e sujeitar as vontades individuais que eventualmente destoem da vontade do Estado. A

<sup>16</sup> DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva. 1984, p.6.

<sup>17</sup> FONROUGE, Carlos Giuliani. **Derecho Financiero**. 2ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 112.

<sup>18</sup> DE VITTI DE MARCO, Antonio. **Principi di Economia Finanziara**. Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi. 1953, p.15-18.

<sup>19</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 20-21.

atividade financeira deve, então, “modificar a distribuição que o particular teria de sua própria riqueza se possuísse liberdade para dispor dela completamente de sua maneira.” Essas razões levam o autor a excluir a possibilidade de que a atividade financeira represente um ato de consumo.<sup>20</sup>

“Para o mesmo autor, a atividade financeira é um meio para o cumprimento dos fins gerais do Estado, em coordenação com toda a sua atividade, na qual para a consecução de seus fins, desenvolve uma ação necessariamente política.”<sup>21</sup>

De acordo com Vitti de Marco, a ciência das finanças se limita a transportar o conceito de valor da economia privada no campo da economia pública; investigando as condições em que deve desenvolver-se a atividade produtora do Estado a fim de que a seleção dos serviços públicos tenha sua quantia na repartição de seu custo, e se dê mediante o “mínimo gasto possível de riqueza privada para a máxima satisfação de necessidades coletivas.”<sup>22</sup>

Conforme a lo que precedentemente hemos expresado sobre la complejidad del fenómeno financiero, dentro del cual está incluido el aspecto económico, pero también el político, así como los demás mencionados (jurídicos, sociales, administrativos), no podemos sino adherirnos a la segunda posición.

Es cierto que esencialmente la ciencia de las finanzas es ciencia de medios. Tampoco puede negarse que dichos medios son naturaleza económica: los gastos públicos se efectúan para satisfacer necesidades, y que en consecuencia son económicos, por cuanto su obtención requiere esfuerzo o actividad.

Es indudable, entonces, que aparte de los otros elementos mencionados, dentro de la concepción de la ciencia de las finanzas se hallan especialmente comprendidos estos dos grandes aspectos: el económico y el político.<sup>23</sup>

Hector Villegas explica a natureza tanto política como econômica da atividade financeira. Afirma que a natureza política dos fins estatais confere, necessariamente, natureza política aos procedimentos adotados para consegui-los, já que quando o ente público além ao desenvolvimento de sua atividade financeira ao principio da mútua conveniência econômica, sua decisão não é fruto de um cálculo econômico puro, mas

<sup>20</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 158.

<sup>21</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 155.

<sup>22</sup> DE VITTI DE MARCO, Antonio. **Principi di Economia Finanziaria**. Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi. 1953, p. 14.

<sup>23</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 31.

simplesmente de um cálculo político que não deixa de ser tal se o Estado, no caso concreto, utiliza critérios econômicos, dado que não encontra razões políticas para adotar um critério diverso. Desta tese, conclui-se que o fenômeno financeiro é o resultado da aplicação o critério político a uma realidade econômica determinada.<sup>24</sup>

É necessário separar-se o Direito Econômico do Direito Financeiro: o primeiro tem por objeto o estudo das normas que disciplinam o comportamento do Estado relativamente à economia, é a disciplina jurídica da macroeconomia. O segundo disciplina a captação, guarda e dispêndio dos recursos públicos.<sup>25</sup>

Na atividade econômica, propriamente dita, está sempre presente o objeto consistente na geração de bens ou serviços, enquanto na atividade financeira figura sempre a preocupação com o fenômeno do ingresso ou saída de recursos exclusivamente financeiros.

Assim, a atividade financeira tem um objeto econômico, mas não confundível com quaisquer dos objetos com que lida a economia, mas consistente num muito específico, qual seja o dinheiro.

Todo conhecimento profundo relativo à ciência financeira é impossível sem referir-se aos princípios da ciência econômica. Inclusive a recente evolução de ambas as ciências tenderam a estreitar mais os vínculos.

No campo econômico, as atuais teorias macroeconômicas, ao atuarem de modo globalizado, ampliam o campo de ação da economia. Ao efetuar globalmente o estudo do comportamento dos grandes setores da vida econômica, não podem prescindir da preponderante influência do setor público.

Por sua parte, também a ciência financeira amplia seu conteúdo e volume ao passar da inatividade do Estado Liberal, no qual toda ingerência econômica lhe estava vedada, para o moderno Estado intervencionista, que interfere ativamente na economia geral da nação.<sup>26</sup>

As relações entre liberdade e tributo no Estado de Direito são essenciais, pois não existe tributo sem liberdade, e aquele deve garanti-la. Para Ricardo Lobo Torres:

---

<sup>24</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 23.

<sup>25</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 24.

<sup>26</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 33.

No Estado Fiscal de Direito defini-se como liberdade individual: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da pobreza para o cidadão; permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica do preço da liberdade.<sup>27</sup>

E, ainda, Casalta Nabais:

O que tem como consequência, em sede do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro daqueles não decorra da sua atuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo, e, em sede do (sub) sistema tributário, o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual e para atuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal (tax planning) da sua vida.<sup>28</sup>

Para o autor no Estado, as liberdades e os direitos, considerados também económicos, em especial a proteção aos direitos de propriedade, dos indivíduos e suas organizações económicas e empresarias devem ser concebidas, não como um dado anterior aos impostos, “como uma realidade pré-fiscal”, mas como o resultado ou a criação do próprio sistema fiscal, isto é, como direitos aos recursos em relação aos quais o povo é titular, “na justiça social e não somente na justiça fiscal”.<sup>29</sup>

Quando se limita ao caso da Constituição Portuguesa, a ideia de Estado Fiscal encontra-se uma rejeição a um Estado de natureza patrimonial ou dominial, cuja base financeira seja constituída fundamentalmente por receitas provenientes da propriedade e da atividade empresarial do Estado.

Nesse sentido pode invocar-se, fundamentalmente, a consagração de uma economia assente no mercado, ou seja, de uma economia que, arrancando da separação essencial entre a esfera do Estado (esfera política) e a esfera da sociedade e dos indivíduos (esfera económica), entrega a produção, distribuição e consumo dos bens e serviços basicamente aos agentes económicos privados e suas organizações. Isto significa que o Estado não é o dono da economia, e não sendo o dono da economia está-lhe vedado financiar-se basicamente por via direta ou via económica, tendo antes de o fazer por via indireta ou via política, através da qual vai exigir as receitas de

<sup>27</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 109.

<sup>28</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 132.

<sup>29</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 132.

que precisa para o seu funcionamento junto da organização econômica privada.<sup>30</sup>

“O Estado fiscal tem pelo Direito financeiro reguladas as situações e relações jurídicas que, de forma mediata ou imediata, se referem à obtenção, gestão e gasto de recursos monetários por parte dos entes públicos.” Estão aí incluídas as operações que envolvem títulos públicos, como também aquelas que têm por objeto créditos ou débitos.<sup>31</sup>

“O particularismo está justamente na diferença com o direito em geral para constituir um domínio jurídico sobre a parte”, pois em matéria fiscal os indivíduos estão sempre em função do Estado que sujeita os indivíduos no intuito exclusivo de obter os recursos financeiros, necessários para lhe permitir o desempenho da sua “missão fundamental e essencial”. Neste ponto é que o autor define que existe um campo particular distinto dos outros ramos do direito.

E, no interior desse domínio, o Estado se vê obrigado a passar em revista as atividades e situações, em que se acham empenhadas as pessoas, a fim de distinguir, em seu conjunto, quais poderão e deverão ser tributadas e de que maneira.<sup>32</sup>

Não se trata, para o autor, de conceituar o Direito Fiscal como privilegiado por fazer parte do Direito Público em detrimento do Direito Privado, mas sim de verificar que aquele possui relações necessárias com este, as quais devem ser levadas em conta, não havendo supremacia, mas colaboração.<sup>33</sup>

François Geny assevera que, embora o direito fiscal possua “incontestável autonomia”, deve apoiar-se no direito civil, inclusive no intuito de evitar-se que “a ilusão perigosa da autonomia leve a injustiças tendentes a ocorrer no particularismo pela autoridade suprema do mesmo e único Direito.”<sup>34</sup>

<sup>30</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 133.

<sup>31</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 5ª. Ed. 1997, p. 3.

<sup>32</sup> GENY, Fr. **O Particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro .v. 20, abril/junho,1950, p. 8

<sup>33</sup> GENY, Fr. **O Particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro .v. 20, abril/junho,1950, p. 12.

<sup>34</sup> GENY, Fr. **O Particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro .v. 20, abril/junho,1950, p. 30-31.

Tampoco debe olvidarse la vinculación de las finanzas con el derecho privado (civil y comercial). La actividad financiera es ejercida por el Estado, pero quienes están sujetos a ella son las personas físicas y las entidades, que son sujetos de derecho privado. Si estas personas regidas en cuanto a su existencia por el derecho privado son uno de los términos de la ecuación que se establece mediante la actividad financiera, es evidente que deben existir vinculaciones entre finanzas y derecho privado. A ello debe agregarse que cuando el Estado realiza, mediante sus empresas, actividades industriales, comerciales y de servicios, así como cuando explota sus bienes patrimoniales, lo hace generalmente sometiendo a los preceptos del derecho privado.<sup>35</sup>

Louis Trotabas escreve que a “autonomia do direito fiscal se constrói em torno da noção de poder fiscal, como se deve conciliar com outras disciplinas, como, por exemplo, com o direito privado.” A principal cogitação de superioridade do direito privado é para proteger o contribuinte contra o fisco, sendo o Código Civil um bom “sistema de defesa por suas concepções individualistas”, embora entenda frágil tal embasamento porque os que consideram o direito fiscal como tributário do direito privado e são contrários à violação da lei civil pela fiscal acabam por ter que admitir a existência de exceções e, portanto, que a “lei fiscal por vários momentos desconsidera o direito comum.”<sup>36</sup>

E sob a influência do aspecto patrimonial que apresentam as questões de registro, bem como sob a influência da formação jurídica, aliás, levada ao extremo, dos próprios agentes fiscais; e, ainda, sob a influência da alçada judiciária mal analisada, é que se adquiriu o hábito de se resolver as dificuldades fiscais como se elas fossem unicamente dificuldades de direito privado. Perdeu-se de vista o fato de que as relações contribuinte-fisco não se estabelecem no plano da igualdade própria do direito civil.<sup>37</sup>

Louis Trotabas ao criticar Fr. Geny destaca que o questionamento parte de uma solução para quando a lei fiscal for omissa, se o juiz e o intérprete devem ou não sujeitar-se para resolver uma questão de direito fiscal a regra de direito privado. Ou seja,

<sup>35</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 36.

<sup>36</sup> TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951, Rio de Janeiro, p. 54.

<sup>37</sup> TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre Direito Fiscal**, Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951, Rio de Janeiro, p. 55.

pondera que a autonomia do direito fiscal não pode ficar restrita a técnica propriamente fiscal de Fr. Geny.<sup>38</sup>

Contudo, ambos concordam que na omissão da lei fiscal a Administração está autorizada a não observar certas regras formais, certos prazos expressamente previstos pela lei, pois o processo administrativo é distinto do processo civil, tem sua forma própria, e se desenvolve de maneira independente, ou seja, quando os textos que o regulamentam são insuficientes, compete ao próprio juiz administrativo formular-lhe as regras.<sup>39</sup>

Louis Trotabas ao analisar a jurisprudência concluiu que para a arrecadação do imposto, as relações jurídicas que permitem determinar o contribuinte poderiam ser apreciadas de acordo com as regras de direito privado, “pois ele está sendo definido por certas relações jurídicas como propriedade, posse, que existem entre ele e a matéria tributável, base do imposto.” Ou seja, o direito fiscal deixa geralmente ao direito privado o cuidado de estabelecer as relações de uma pessoa e de um bem, não as relações dessa pessoa ou desse bem com o fisco.<sup>40</sup>

A arrecadação tributária está justificada no poder concedido ao Estado por Cartas Constitucionais no intuito de buscar a colaboração dos que desejam viver em sociedade e por isso devem se submeter à manutenção estatal.

---

<sup>38</sup>TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre Direito Fiscal**, Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951, Rio de Janeiro, p. 56.

<sup>39</sup>TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre Direito Fiscal**, Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951, Rio de Janeiro, p. 57.

<sup>40</sup>TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre Direito Fiscal**, Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951, Rio de Janeiro, p. 67.

## 2.1 O PODER DE TRIBUTAR

O Poder Tributário é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento será exigido de pessoas submetidas a sua competência tributária espacial, ou, importa no poder coativo estatal de compelir as pessoas para que entreguem parte de suas rendas ou patrimônios, cujo destino é o de cobrir os gastos despendidos para o atendimento das necessidades públicas.

Ele significa a supremacia do Estado em detrimento da sujeição da população. Embora seja a capacidade de obter coativamente prestações pecuniárias dos indivíduos e de requerer o cumprimento dos deveres instrumentais necessários para tal obtenção.

No entanto, não é um direito de crédito contra um devedor determinado, nem um direito a exigir prestações formais; ao contrário, não existem deveres concretos correlativos ao poder tributário, abstratamente considerado, senão um estado de sujeição por parte de quem está submetido num plano espacial.

Este estado significa submissão de tais pessoas a normas tributárias do Estado, porém isso não implica um dever tributário, mas simplesmente um “estado de sujeição”, conforme Jarach.<sup>41</sup>

Por isso, é necessário considerar que o “Estado se converte no titular de um direito subjetivo tributário, frente às obrigações de dar, fazer ou não fazer.” Enquanto isso, o poder tributário se mantém no plano abstrato como mera faculdade; o “Estado encontrará a sua frente a comunidade em seu conjunto, ou seja, um conglomerado de sujeitos indeterminados.”<sup>42</sup>

O poder de tributar possui limitações e a mais importante é a legalidade ou reserva legal, pois deve ser exercida somente por meio de normas legais. O princípio é só uma garantia formal de competência enquanto o órgão produtor da norma, mas não constitui, em si mesmo, garantia de justiça e razoabilidade na imposição.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 1ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1959, p. 45.

<sup>42</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 253-254.

<sup>43</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Haciyenda e Derecho**. Madrid, Tomo 3, 1962, p. 253.

Por isso, as constituições incorporam também o princípio de capacidade contributiva que constitui o limite material quanto ao conteúdo da norma tributária, assim como o princípio da legalidade ou reserva é o limite formal com relação ao sistema de produção dessa norma. Ambos os princípios constituem o estatuto básico do contribuinte que a Constituição ampara.

Cabe lembrar, por outro lado, que:

cláusulas constitucionais não somente limitam diretamente o poder tributário mediante preceitos especificamente referidos a tributos, mas que também o fazem de forma indireta e quando garantem outros direitos, como por exemplo, o da propriedade, o de exercer comércios ou indústrias lícitas, o de transitar livremente pelo território do país, dentre outros.<sup>44</sup>

Há também o controle jurisdicional, em que a criação e percepção de gravames estão submetidas, como qualquer outro ato estatal ao controle judicial de constitucionalidade. A constitucionalidade pode prevenir leis ou atos violadores de garantias constitucionais que de forma direta ou indireta protegem os contribuintes.

Dentro de la separacion de poderes que deriva de nuestro régimen de gobierno, el órgano a quien corresponde velar por el debido acatamiento a la constitucion es el Poder Judicial. Todos los jueces con competencia en el caso pueden declarar ala inconstitucionalidad de las leyes, sin perjuicio de la decision, que en ultima instancia, corresponde a la Corte Suprema Nacional por via del recuso extraordinario. Pero solo el Poder Judicial tiene a su cargo esse control, ya que cualesquiera que sean las facultades del poder administrador o cualquiera de sus organos (aun con funciones jurisdiccionales, como p. ej. Los tribunales fiscales y de cuentas), no es admisible su facultad para declarar inconstitucionalidades.<sup>45</sup>

A atividade estatal se desenvolve não como atividade de previsão normativa, mas como atividade realizadora. Como todo credor, o fisco encaminha sua atividade de modo a alcançar, mediante a atuação concreta do mandato normativo abstrato, uma quota da riqueza privada. Porém, ele é um credor diferente de todos os credores, que, em geral, decorrem de negociação de vontades convergentes com seus devedores, já o fisco primeiro atua num plano de supremacia decidindo unilateralmente atribuir às

<sup>44</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 254.

<sup>45</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 257.

peças obrigações que estas não assumiram espontaneamente; nisto se verifica a diferença entre o fisco e os credores comuns.

O fisco se torna o polo positivo de uma relação cujo polo negativo é colocado um sujeito passivo. Essa relação é de direito e não de força. O posterior poder coativo do fisco é, por exemplo, perseguir judicialmente o devedor e executar seus bens – é o que normalmente emana das normas que impõem obrigações pecuniárias previstas no Código Civil.<sup>46</sup>

A competência tributária diz respeito à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, uma competência que tradicionalmente cabia à administração fiscal, mas que, hoje em dia, se divide entre a administração fiscal e os particulares (os contribuintes e terceiros). Na verdade, estes são cada vez mais legalmente incumbidos de liquidar e entregar nos cofres do Estado os mais diversos impostos, o que tem conduzido a uma acentuada “privatização” da administração ou gestão dos impostos.<sup>47</sup>

Assim, a capacidade tributária ativa é a “qualidade de sujeito ativo da relação de crédito em que a relação fiscal se consubstancia”, e por isso, é a “titularidade do crédito de imposto e demais direitos tributários”, uma qualidade que é inerente à personalidade tributária ativa ou susceptibilidade de ser sujeito ativo da relação jurídica tributária e que cabe ao credor do imposto.<sup>48</sup>

Tais raciocínios levam à necessidade de melhor refletir acerca da relação formada entre Fisco e contribuinte, bem como as consequências jurídicas de sua constituição.

---

<sup>46</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 319.

<sup>47</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 256.

<sup>48</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 257.

## 2.2 RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL

A relação jurídica fiscal existente entre contribuinte e Estado é “complexa, em razão da multifariedade de fatores que a envolvem”. Pela duplicidade do papel da estrutura orgânica constituída pela administração fiscal, que num sentido amplo possui uma condição de superioridade.

A Administração Fiscal possui uma relação de “supremacia/subordinação” com o contribuinte, possuindo o poder administrativo funcional “poder/dever” para aplicar as leis fiscais, praticar os correspondentes atos de autoridade num sentido amplo.<sup>49</sup>

E também possui uma relação em que é credora da prestação constituída pelo imposto numa relação de natureza paritária com o devedor do imposto, em que não dispõe de qualquer poder de autoridade, mesmo sendo titular de um direito de crédito que tem como característica, em relação aos direitos de créditos comuns, particulares garantias.

Casalta Nabais crê que a relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco ainda junta-se à terceira parte constituída pela coletividade, cujo interesse na relação jurídica tributária se mostra na legalidade dos atos tributários e dos atos de fiscalização enquanto suporte do dever de todos contribuírem para as despesas públicas de acordo com sua capacidade contributiva.<sup>50</sup>

O principal ponto da relação jurídica fiscal é a obrigação de pagar o imposto, ela apresenta características diferentes da obrigação a um pagamento comum, por ser “constituída por lei, pública, exequível e executiva, semiexecutória, indisponível e irrenunciável, autotitulada e especialmente garantida.”

Decorre de lei, pois o fato gerador do imposto deve subsumir a norma previamente elencada. Constitui obrigação pública porque sua disciplina jurídica integra o direito público e presume-se a legalidade do ato de liquidação.

“Exequível e executiva”, na medida em que, por um lado, o ato tributário não é “autoexequível”, carecendo, portanto, de execução e, por outro lado, a sua execução não está dependente de qualquer outra pronúncia para além da constituída pelo próprio

---

<sup>49</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 243.

<sup>50</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 244.

ato tributário. E “semiexecutória”, tendo em vista que a sua execução corre em parte na administração tributária e em parte nos tribunais tributários, que de acordo com a legislação portuguesa, “compete a análise de embargos, a graduação e verificação dos créditos e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede de execução fiscal.”<sup>51</sup>

Cabendo à administração fiscal todos os demais atos como a instauração da execução, a citação dos executados, a reversão da execução contra terceiros, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da dívida, a extinção da execução, entre outros.

“É uma obrigação indisponível e irrenunciável, pois a administração não pode conceder moratórias, admitir pagamento em prestações ou conceder o perdão da dívida senão de acordo com o que permite a lei.”<sup>52</sup>

“Autotitulada” porque o Fisco é quem cria seus próprios títulos executivos constituídos pela certidão de dívida ativa para basear a execução fiscal. E, finalmente, é uma “obrigação especialmente garantida”, pelas garantias especiais que rodeiam o crédito tributário e que colocam o credor tributário em vantagem em face dos credores comuns.<sup>53</sup>

É importante distinguir que o contribuinte é devedor do imposto e sujeito passivo da relação jurídica fiscal é a pessoa relativamente em que se verifica o fato tributário, o pressuposto de fato ou o fato gerador do imposto, o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por isso, deve suportar o “desfalque patrimonial que o imposto lhe acarreta.”<sup>54</sup>

“O poder soberano estatal constitui ao devedor do imposto a relação de submissão, o que não é jurídico, mas real tendo em vista que é o que coloca o Estado na posição de exigência do imposto.”<sup>55</sup>

O indivíduo deve o imposto porque está previsto em lei o qual é cobrado do modo como ela regulamenta tal ato. A influência do Direito no imposto é direta por meio

<sup>51</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 254.

<sup>52</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 253.

<sup>53</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 256.

<sup>54</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 256.

<sup>55</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 257.

da regulação normativa da relação jurídica e de sua execução. Por isso, o ordenamento tem de ocupar-se do imposto tanto no sentido material como formal.<sup>56</sup>

O Direito Tributário material se refere aos três elementos fundamentais da relação jurídica impositiva. Deve regular primeiramente a relação jurídica entre os sujeitos interessados; em segundo lugar a modalidade e a quantia do objeto da prestação e, todos os fatos que se fazem depender a legalidade e a integridade da pretensão impositiva e de sua execução.

“O Direito Tributário Formal estabelece, antes de tudo, as normas necessárias para o desenvolvimento do procedimento administrativo, para a determinação da pretensão que deriva da relação jurídica impositiva.”<sup>57</sup>

A distinção entre o Direito Tributário Material e o Direito Tributário Formal se verifica no sistema: o primeiro “regula a existência orgânica do imposto”, ou seja, os direitos e deveres que emanam da relação jurídica impositiva em relação aos seus titulares, seu objeto e sua “detalhada configuração”; o segundo se ocupa do “procedimento para a determinação”, a tutela jurídica e a arrecadação do imposto.<sup>58</sup>

O resultado da liquidação se submete, no caso de litígio, a um controle judicial cuja organização e procedimento correspondem ao Direito Tributário processual. Enfim, é necessária uma regulação jurídica da força executiva das pretensões impositivas. “O Direito impositivo, como conceito unitário, representa o conjunto de normas que regulam a relação jurídica tributária e a realização das pretensões e obrigações que dela derivam.”<sup>59</sup>

“A mais importante consequência da subordinação do imposto ao ordenamento jurídico, no sentido do Estado Moderno de Direito é a criação e configuração da relação jurídica impositiva.”<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 28.

<sup>57</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 29.

<sup>58</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 30.

<sup>59</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 29.

<sup>60</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 29-30.

A relação jurídica tributária consiste, antes de tudo, em determinados deveres do indivíduo submetido ao poder de imposição em relação ao ente público que tem o direito de exigir o imposto. Tais deveres dão origem, de um lado, a uma prestação jurídica patrimonial do indivíduo – “uma relação de dívida impositiva e, de outro, a um procedimento para a determinação do imposto – relação de liquidação.” Este último dever aparece também associado a um “direito do indivíduo de cooperar com a liquidação, que lhe permite salvaguardar seus interesses e influenciar na fixação de sua dívida tributária.”<sup>61</sup>

Como em qualquer outro caso, o credor Estado tem no patrimônio do devedor a garantia real do seu crédito:

Existem os privilégios creditórios previstos no CC ou nas leis tributárias, no sentido de que o privilégio mobiliário geral sobre os bens existentes no patrimônio do devedor no momento da penhora ou outro ato equivalente para pagamento do IRS e IRC relativos aos três últimos anos (arts. 736º do CC, 111º do CIRS e 108º do CIRC); o privilegio mobiliário especial sobre os bens moveis transmitidos relativamente aos créditos fiscais resultantes do IS sobre as transmissões gratuitas (art. 738º, nº 2, do CC); o privilegio imobiliário geral sobre os bens existentes no patrimonio do devedor no momento da penhora ou outro ato equivalente para pagamento do IRS e IRC relativamente aos três últimos anos (arts. 111º do CIRS e 108º do CIRC); o privilegio imobiliario especial sobre os bem sujeitos a IMI para pagamento desse imposto relativo aos três últimos anos (arts. 744, nº1, do CC e 122º do CIMI) e sobre os bens cuja transmissão está sujeita ao IMT ou ao IS (art. 744º, nº 2, do CC).<sup>62</sup>

“O Estado de Direito impôs a necessidade de que as normas tributárias estivessem incorporadas nos textos positivos, bem como os atos administrativos estavam sujeitos ao controle jurisdicional de sua legalidade.” O Constitucionalismo trouxe como novidade, as garantias dos direitos particulares do contribuinte, “o que infelizmente não fez com que a justiça material tributária desenvolvesse e hoje é um dos pontos responsáveis pela decadência dos valores éticos na vida política.”<sup>63</sup>

<sup>61</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 29-30.

<sup>62</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 296.

<sup>63</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 31.

Esta decadência é facilmente verificada na relação processual entre Fisco e contribuinte, dando origem ao Direito Processual Tributário, o qual passa por diversas dificuldades e discussões no âmbito da sua efetividade e busca a uma justiça fiscal.

## 2.3 DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

O processo tributário sofreu abandono por parte dos estudiosos o que lhe causou considerável não evolução. “As Administrações Públicas modernas, no mundo todo têm apresentado dificuldades de atuar de modo menos abusivo e arbitrário.”<sup>64</sup>

O Direito Processual Tributário em meio ao Direito Tributário, ao Direito Administrativo e ao Direito Processual Civil desenvolveu como disciplina jurídica em decorrência da crescente importância em solucionar os conflitos da relação jurídica tributária, associando os postulados de fundo constitucional aparentemente antagônicos como as garantias individuais de ordem tributária da isonomia e da capacidade contributiva em confronto com o princípio da supremacia do interesse público sobre o do particular, e com as complexas garantias decorrentes do devido processo legal.

Ocorre que a evolução deu-se no plano da incidência tributária, ou seja, no Direito Tributário Material, que permaneceu imune aos influxos de poder, e delegou ao Direito Tributário Formal uma crise, demonstrada pela precariedade do Direito Processual Tributário, posto que desconsiderada a construção principiológica nos procedimentos encaminhados para o ato de lançamento e o processo contencioso em sua dualidade – administrativo e judicial.<sup>65</sup>

O ponto de partida intelectual para o desenvolvimento do Direito Processual Tributário é um estudo publicado em 1932, por Carnelutti, que percebeu o “fenômeno atípico concernente ao processo tributário em decorrência da absorção da natureza particular da obrigação tributária” e o seu “dualismo” presente na realidade da relação jurídica tributária em que se extremam “o nascimento e a atuação da obrigação tributária”<sup>66</sup>.

Para Carnelutti, “o fenômeno processual se dá a partir da inércia tributária e a lide tributária, essa com particularidades em destaque em relação à lide comum, pois a lide tributária está relacionada com a distribuição da justiça tributária.”<sup>67</sup>

Contraditoriamente, a aplicação do Direito Tributário sempre esteve associada à ideia de proteger o interesse inalienável do Estado, premissa arrastada ao extremo consistente em se subtrair o controle dos atos arrecadatórios da esfera do Poder Judiciário.

<sup>64</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 10.

<sup>65</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.

<sup>66</sup> CARNELLUTI, Francesco. **Introduzione allo Studio del diritto processuale tributario**. Rivista di Diritto Processuale Civile, nº 2, Vol. 1, 1932, p. 111.

<sup>67</sup> CARNELLUTI, Francesco. **Introduzione allo Studio del diritto processuale tributario**. Rivista di Diritto Processuale Civile, nº 2, Vol. 1, 1932, p. 111.

O Estado cria braços administrativos dedicados a concentrar toda a atividade tributária arrecadatória, avocando para si a solução de todas as lides fiscais. Paradoxalmente tais órgãos administrativos, de modo sistemático, afastam de si a responsabilidade na realização da justiça tributária ao tempo que afastam e cerceiam o Poder Judiciário.<sup>68</sup>

Assim, James Marins responsabiliza a arrogação do Estado como “juiz de sua própria causa como um obstáculo ao desenvolvimento do Direito Processual Tributário.”<sup>69</sup>

O Brasil, país que possui um Sistema Constitucional Tributário apresenta significantes paradoxos com propostas normativas inconstitucionais, o que conduz a importantes desdobramentos e problemas na geração e aplicação das normas jurídicas tributárias. Pela significativa inserção de regras tributárias na Constituição Federal de 1988 criou-se um sistema que se identifica pela hermeticidade, as normas infraconstitucionais tributárias, complementares ou ordinárias, sofrem rigorosas limitações materiais e formais e submetem-se totalmente ao crivo da constitucionalidade.

Associado a tais paradoxos está a falta de estrutura dos órgãos administrativos e judiciais e a baixa credibilidade dos gestores dos recursos públicos, o que implica na redução da eficácia social das normas jurídicas tributárias e verifica-se a migração de parte da atividade econômica para a informalidade, onerando setores econômicos mais fiscalizados que sofrem a pressão fiscal exercida pelo Estado que tende a compensar localizadamente a perda de arrecadação.<sup>70</sup>

Característica peculiar ao processo tributário é a “unilateralidade que permeia o título executivo.” A formalização do lançamento lhe possibilita a inscrição em dívida ativa que é título hábil para formar a execução forçada da dívida tributária. Diferentemente do que ocorre com o credor civil, “o Estado pode formalizar unilateralmente o título executivo que formará a execução forçada administrativa (como na Itália) ou judicial (como no Brasil).”<sup>71</sup>

Grande parte do problema está no fato de a solução para as lides tributárias poder se dar no contencioso administrativo como na esfera judicial; tal “dualidade é facultativa”, já que o contribuinte que se sentir lesado com o lançamento do tributo pode deduzir sua pretensão diretamente no Poder Judiciário, antecipando-se ao processo administrativo ou posteriormente a este.

<sup>68</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

<sup>69</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

<sup>70</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 20.

<sup>71</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 23.

“Verifica-se que tem ocorrido o fenômeno da judicialização das lides tributárias que é o aumento de lides tributárias submetidas ao Poder Judiciário, o que demonstra distorções do sistema tributário que requerem correções.”<sup>72</sup>

Embora “tímidas as atenções para as questões de processo tributário”, percebe-se que ele “influenciou negativamente a inserção de garantias processuais no plano da relação jurídica tributária.” Por isso, são extremamente importantes as reflexões sobre o processo tributário.

É de constatações de tal natureza que emerge com cristalina clareza a importância do Processo Judicial Tributário, na medida em que, estando o Estado de Direito caracterizado, fundamentalmente, pela inegociável adstrição do Estado – administrador do interesse público – à lei e à fiscalização do Poder Judiciário; e se, no poder tributário reside historicamente a mais poderosa influência do Estado na vida privada dos cidadãos; a mais elevada expressão do estágio de desenvolvimento de nossas instituições jurídicas manifesta-se através da construção de aparato processual em que efetivamente o Poder Judiciário – guardião das liberdades individuais – atue como instrumento útil para a proteção das garantias materiais dos cidadãos – contribuintes nesse seu íntimo relacionamento com o ente estatal.<sup>73</sup>

O problema do processo tributário sempre estará no âmbito administrativo ou judicial, no primeiro o conflito se estabelece quando o Fisco manifesta uma pretensão resistida pelo contribuinte, pois ao exigir uma multa, um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a elas resistir por entendê-las infundadas ou excessivas.

A divergência ensejadora do litígio sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos da aplicação da norma. A Constituição protege o patrimônio e a liberdade contra a ação estatal, somente consentindo que esses bens sofram diminuição ou detrimento mediante lei, dessa divergência surge o direito de o contribuinte pedir ao Poder Judiciário a declaração da correta aplicação da lei ao caso concreto.<sup>74</sup>

Hector Villegas recorda que a pretensão do titular dos interesses se opõe à “resistência do titular do interesse contraposto e o conflito de interesses se transforma em litígio. Existem conflitos de interesses para cuja solução o Estado intervém

<sup>72</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 23.

<sup>73</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 40-41.

<sup>74</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41-42.

exercendo sua função jurisdicional.” Pode-se dizer que esses conflitos ocorrem nas seguintes situações:

- 1) ante la ejecucion del credito tributaio y de las sanciones pecuniárias, ejecucion motivada en la falta de pago em termino com posibilidad de los ejecutados de discutir la legalidad del cobro;
- 2) ante la impugnacion por los sujetos pasivos tributários de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos;
- 3) ante la impugnacion por los presuntos infractores de las resoluciones administrativas que lês imponen sanciones;
- 4) ante las reclamaciones de repeticion por tributos que el presunto sujeto pasivo ha creído haber pagado indebidamente;
- 5) ante las reclamaciones de repeticion por sanciones pecuniárias que los presuntos infractores han creído haber pagado injustamente.<sup>75</sup>

Embora, para o presente trabalho interesse apenas o item 1, em que se atinge o direito de propriedade, com a expropriação forçada de bens, é importante observar onde o autor identifica os conflitos que colocam em exercício o poder jurisdicional do Estado, onde se verifica a relação jurídica processual tributária.

Para ele, cabe diferenciar a relação jurídica tributária principal da relação jurídica processual tributária, pois na primeira há vontades com interesses opostos, que não necessariamente estão em discussão, visto que o contribuinte pode livremente pagar o tributo cobrado. “Já a relação processual se dá unicamente quando as vontades entram em choque.”<sup>76</sup>

“Necessário se faz que se crie um sistema célere e eficaz para eliminação desses conflitos para buscar a harmonia entre fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo.” A preocupação emerge do grande acúmulo de litígios que pode causar ao Poder Judiciário<sup>77</sup>.

É preciso lembrar que no processo administrativo deve-se considerar a proteção de dois primados importantíssimos no direito brasileiro:

o direito de liberdade e o direito de propriedade. A ameaça a esses dois direitos substanciais é motivo para que se desencadeie uma sucessão de expedientes, alguns do Fisco outros sujeito passivo, conduzindo a discussão

<sup>75</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 2009, p. 453.

<sup>76</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 2009, p. 452.

<sup>77</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41-42.

para a promoção do controle de legalidade dos atos praticados no plano de gestão tributária.<sup>78</sup>

Uma das dificuldades é a peculiar situação consistente na relevante e especial condição de o Estado, simultaneamente, figurar como “criador da fonte material da obrigação tributária, por meio da função legislativa”, destinatário da mesma norma, credor da obrigação e juiz da lide tributária, principalmente no âmbito administrativo e também no judicial.<sup>79</sup>

O processo tributário divide-se em processo de cognição, no qual se resolve a lide de pretensão contestada, e o processo de execução dirigido para lide de pretensão resistida, diferentemente dos demais processos, no tributário o processo de execução tem precedido o de cognição. Além disso, há o problema da jurisdição tributária, diante da transformação que sofrem os órgãos administrativos:

Estes muito embora criados para funcionar como método de prevenção da lide acabam por se transformar em meio de sua composição; isto porque tem se elevado o controle hierárquico ao status de garantia jurisdicional, ensejando que os órgãos da administração encarregados deste controle passem a se destacar desta, ganhando imparcialidade, afastando-se de sua condição de parte para tornar-se juiz. (...) Esta metamorfose pode conduzir a diversos resultados, como cerceamento transversal ao conhecimento da matéria tributária pelos juízes ordinários, a transmutação, a o menos parcial, do Direito Tributário formal em Direito Tributário processual e, por fim, a existência de um processo tributário de cognição especial ao lado do processo tributário ordinário.<sup>80</sup>

Outra particularidade do processo tributário é que no processo comum é normalmente o credor que toma a iniciativa e aparece como sujeito ativo da relação processual, “no âmbito tributário é sempre o devedor quem figura como autor buscando o acerto negativo do débito.”<sup>81</sup>

É importante observar as peculiaridades para atentar-se para a execução fiscal, com o estudo dos atos executivos em torno da penhorabilidade administrativa, da expropriação imobiliária, dos privilégios, a demonstrar o caráter singular do processo executivo para observação dos conflitos que diferenciam a lide tributária de outras.<sup>82</sup>

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário Set/Out, 2005, nº 276, p. 280.

<sup>79</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43-47.

<sup>80</sup> CARNELLUTI, Francesco. **Introduzione allo Studio del diritto processuale tributario**. Rivista di Diritto Processuale Civile, nº 2, Vol. 1, 1932, p. 117.

<sup>81</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 53.

<sup>82</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

Cabendo ressaltar para a compreensão da execução fiscal que o lançamento fiscal é “procedimento e não processo”, ao menos enquanto não toma forma contenciosa; não pode, porém, ser enquadrada em sua natureza jurídica ao processo de execução. Este processo é uma espécie de lide que haverá de ser solucionada sob a tutela do Estado, nisso consistindo a “revelação de fenômeno processual.”<sup>83</sup>

Num sistema como o italiano, no qual a execução fiscal se realiza administrativamente, quer em sistemas como o brasileiro, em que a execução fiscal somente pode se dar perante órgão do Poder Judiciário, a situação é a mesma, já que o “conceito nuclear de lide é um só qualquer que seja o regime jurídico processual.”<sup>84</sup>

Sainz de Bujanda é contra uma teoria geral do processo, uma construção unitária, ou seja, contra a possibilidade de encontrar-se fenômeno processual desligado da atividade jurisdicional:

Pensamos que é estéril a intenção – que Allorio propõe - de ‘adotar um conceito de processo que seja idôneo para compreender tanto o processo jurisdicional como o processo de autotutela’. E essa crítica não surge por dificuldades inerentes à própria ciência processual, senão porque, a nosso modo de ver, a antedita proposta não sugere a integração de todos os tipos de processo tributário em um conceito geral de processo, senão, o que resulta de todas as luzes impossível e inadequado, a fusão de um autêntico procedimento administrativo – o de cobrança executiva – e de um ‘quase- processo’.<sup>85</sup>

Existe uma concentração de funções tributárias no Poder Executivo, seja pela forte interferência deste na elaboração das leis, seja pela outorga de competência jurisdicional a órgãos pertencentes à Administração, o que reflete muito na aplicação das penalidades. A lei deixa de expressar a vontade do povo para expressar a vontade dos técnicos do Governo, isso transparece a necessidade de aperfeiçoamento do sistema de controle de legitimidade dos atos do Legislativo, no intuito de defender a ordem jurídica e, assim, proporcionar uma adequada proteção jurídica aos contribuintes.<sup>86</sup>

Para Valdés Costa é inadmissível a concentração de funções jurisdicionais à Administração:

<sup>83</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

<sup>84</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

<sup>85</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 743.

<sup>86</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 75.

aplicar não só penas pecuniárias, senão também outras penas privativas de direitos reconhecidos constitucionalmente, como o caso da suspensão de realizar suas atividades às pessoas ou empresas que tenham cometido infrações<sup>87</sup>

Essa diferenciação do processo tributário não decorre dessa diferenciação da lide como reflexo da diferenciação da relação jurídica tributária. Ela se dá também pela dedução formal da lide tributária tanto na esfera administrativa como judicial. As diversas garantias verificadas no processo administrativo tributários são justamente “sinais endoprocessuais” da existência da lide na esfera administrativa, pois se o Estado requer junto de si mecanismos que lhe permitam apreciar a insatisfação do contribuinte, não pode afastar-se do dever de proporcionar o devido processo legal.<sup>88</sup>

Por exemplo, o princípio da garantia jurisdicional não deve ser compreendido como uma ampliação da competência do Poder Judiciário na apreciação das lides tributárias, principalmente quanto à aplicação de penalidades, com a respectiva exclusão da competência dos órgãos administrativos, mas sim como um princípio que assegure a efetiva tutela judicial do contribuinte, no controle dos atos da administração tributária na solução de conflito fiscal deduzido administrativamente pelo contribuinte.<sup>89</sup>

Nos casos em que se observa o conflito de interesses, as partes dirimem a controvérsia diante da autoridade jurisdicional e ficam submetidas à decisão desta. Esta submissão foi desenhada pelo modelo de Estado que coloca a seu cargo o dever de proporcionar que os órgãos jurisdicionais ofereçam o resguardo das garantias como independência, imparcialidade e idoneidade.

As peculiares motivações da obrigação tributária requerem que a direção e o impulso do procedimento estejam a cargo do órgão jurisdicional, com ampla liberdade de apreciação das alegações feitas pelas partes.

---

<sup>87</sup> COSTA, Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 287.

<sup>88</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 81.

<sup>89</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

### 2.3.1 Algumas peculiaridades de processos tributários estrangeiros

Na República Argentina, o processo tributário se caracteriza, em geral, como um sistema processual com amplas atribuições ao juiz para chegar a determinar as reais situações jurídicas, isto é, as obrigações tributárias e as correspondentes pretensões do fisco, indo mais além do que analisar as alegações e provas apresentadas pelas partes. Isto explica as peculiaridades deste processo: “a) dirección e impulso del procedimiento por el tribunal; b) libertad de apreciación más Allá de las apreciaciones y probanzas de las partes; c) prescindencia, em lo posible, de formalidades.”<sup>90</sup>

Todas as características se baseiam no desejo de alcançar uma justiça rápida e efetiva, que não cause excessivas perturbações a imperiosa necessidade que tem o Estado de contar com os meios econômicos necessários para suas finanças.

Villegas ainda retrata a discussão sobre o início do processo entendendo que o contencioso tributário propriamente dito se dá posteriormente à decisão administrativa definitiva, ou seja, quando se esgotar a via administrativa com todos os recursos previstos.

“A atividade jurisdicional somente pode se dar quando se verifica um terceiro sujeito diverso dos sujeitos que são parte da relação jurídica controvertida.”<sup>91</sup>

James Marins, ao pesquisar o entendimento jurisprudencial formado no país, destaca que o entendimento da Corte Suprema Argentina é no sentido de que é compatível com a lei fundamental a possibilidade de que determinados organismos administrativos sejam investidos da faculdade de ditar pronunciamentos de natureza judicial, como forma de fazer ser mais efetiva a tutela dos interesses públicos. “Tendo, porém, a mesma Corte condicionado tal reconhecimento da legitimidade dos tribunais administrativos à sujeição de suas decisões ao controle judicial eficiente.”<sup>92</sup>

O Tribunal Fiscal da Nação da Argentina possui “natureza híbrida”, posto que superpõe-se a competência da justiça ordinária com a deste tribunal já que é facultativo

<sup>90</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 2009, p. 452.

<sup>91</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 2009, p. 453-454.

<sup>92</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 336.

ao contribuinte o direcionamento ao Tribunal Fiscal, o que enseja “a dualidade não harmônica de conhecimento das lides tributárias.”<sup>93</sup>

Entretanto, frisa James Marins que tal tribunal tem enfrentado grandes dificuldades, e que a própria doutrina local questiona seriamente a real e efetiva existência do Tribunal Fiscal. Além disso, o mesmo autor critica a natureza híbrida deste Tribunal, já que é facultativo o direcionamento pelo contribuinte ao Tribunal Fiscal, opção mantida pela legislação para evitar a suscitação de inconstitucionalidade do Tribunal Fiscal em face dos órgãos pertencentes ao Judiciário, definindo-a como “solução anacrônica”, pois enseja, como no Brasil, a dualidade não harmônica de conhecimento das lides tributárias.<sup>94</sup>

No que concerne à administração fiscal portuguesa, ela compreende o processo tributário em duas fases, ultrapassada a fase administrativa para apuração do crédito tributário, dá-se início à discussão judicial aberta pelo processo de impugnação judicial.

O sistema português apresenta complexidade peculiar, desde a observação da diversidade de direções e serviços especializados dentro do Ministério das Finanças, entre eles:

1) diversos serviços de administração direta de que são de destacar a Direção-Geral dos Impostos (DGCI), a Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), a Direção Geral de Informática e de Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA) e a Inspeção Geral de Finanças; 2) dois fundos autônomos não personalizados; 3) três órgãos de apoio: Conselho Superior de Finanças (CSF), em que se integram, entre outros, a já conhecida Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e a Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e a Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA), o Conselho de Diretores Gerais (CDG) e o Defensor do Contribuinte; 4) Diversos serviços sob tutela (nuns casos exclusiva, noutros casos conjunta) do Ministro das Finanças e; 5) diversos serviços sob tutela e superintendência do Ministro das Finanças, em que era de destacar a Administração Geral Tributária (AGT).<sup>95</sup>

Sem se adentrar ao que concerne cada um desses órgãos, pois isso fugiria da intenção do presente trabalho, existem alguns pontos do sistema português de relevante observação.

<sup>93</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 338.

<sup>94</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 338.

<sup>95</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 287-288.

Há uma tradicional separação entre a gestão ou administração dos impostos, verificada no lançamento e liquidação, da competência da DGCI, por, via de regra, a cargo das então repartições de finanças, e a cobrança da competência da Direção Geral do Tesouro, a cargo dos seus serviços locais, as tesourarias da Fazenda Pública, que estão em vias de integração na DGCI e, por sua vez, e processo de extinção.

São raros os casos em que os impostos são “liquidados e cobrados pelos serviços periféricos locais da administração tributária portuguesa”, pois na generalidade deles são “liquidados e cobrados pelos próprios particulares, contribuintes ou terceiros, ou pelos serviços centrais da administração tributária.”<sup>96</sup>

Por outro lado, mesmo quando a liquidação e cobrança pertencem à administração tributária, nem sempre a separação entre liquidação a cargo da DGCI, e a cobrança a cargo da DGT, se mantém. Um exemplo dessa situação é o caso do IVA cuja cobrança, nos casos de autoliquidação, pertence à Direção de Serviços de Cobrança do IVA, a qual integra a DGCI.<sup>97</sup>

O procedimento tributário português, nos termos dos artigos 69 a 80 da Lei Geral Tributária, integra a fase iniciativa desencadeada pelos interessados, pela administração ou por denúncia de terceiro, com base nas declarações do contribuinte ou na falta ou vício destas, em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.

A fase de instrução a cargo do órgão que vai decidir o procedimento e com base em elementos fornecidos pelo sujeito passivo ou por terceiro ou obtidos pela administração fiscal. A fase da decisão em que se produz um ato administrativo definitivo e, finalmente, a fase executiva ou de cobrança.

Em sede de cobrança coercitiva dos impostos, que aqui é o que interessa, é realizada por meio de execução fiscal regulada pelos artigos 103 da Lei Geral Tributaria e 148 e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Cabe ressaltar a distinção entre os atos da competência da administração fiscal dos atos da competência dos tribunais tributários. Nos termos do artigo 151 do CPPT compete a estes decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando

---

<sup>96</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 291.

<sup>97</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 292.

incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação dos créditos e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede de execução fiscal.

Compete, por conseguinte, à administração tributária, ou seja, aos órgãos de execução fiscal a prática de todos os demais atos, designadamente a instauração da execução, a citação dos executados, a reversão da execução contra terceiros, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da venda, a anulação da dívida, a extinção da execução e assim por diante.<sup>98</sup>

Por quanto vimos de dizer, muito embora a LGT, no seu artigo 103 disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados atos de natureza judicial. Por isso, não admira que muitos processos de execução fiscal se iniciem e se concluam nos órgãos da execução fiscal sem qualquer intervenção dos tribunais tributários.<sup>99</sup>

Na tramitação da execução regulada pelos artigos 188 e seguintes do CPPT inicia-se com a instauração da execução mediante despacho ou nos títulos executivos ou em relação desses títulos no prazo de 24 (vinte e quatro) horas após o recebimento e efetuado o correspondente registro.

Proferido este despacho, o órgão de execução fiscal, ou segundo os artigos 149 e 150, o serviço periférico local da administração tributária do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, ordenará a citação do executado que pode ser pessoal ou por via postal ou edital em que se comunicarão ao devedor os prazos para a oposição a execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.<sup>100</sup>

Segue-se a oposição à execução fiscal se assim executado o fizer. Julgada a oposição ou decorrido o prazo para esta ser apresentada, tem lugar a apreensão dos bens por meio da penhora pelo competente serviço periférico local da administração tributária, cabendo ao exequente o direito de nomear bens a penhora.

Realizada a penhora, é realizada a convocação dos credores, a verificação da graduação dos créditos, cabendo àquela a administração tributária e estas aos tribunais

<sup>98</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 321.

<sup>99</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 321-322.

<sup>100</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 322.

tributários. Finalmente, a administração tributária procede à venda dos bens penhorados feita, em princípio, por meio de propostas em carta fechada.

No caso de citação por via postal, de acordo com o nº 4 do artigo 193 do CPPT, a venda dos bens não poderá se dar antes de decorridos 30 (trinta) dias sobre o termo do prazo da oposição à execução. Além disso, nos termos dos nºs 1 e 9 do artigo 252 do CPPT é obrigatória a divulgação das vendas no processo de execução fiscal por meio da Internet.<sup>101</sup>

Na tramitação da execução fiscal, é possível que haja a providência cautelar do artigo 214 do CPPT, segundo o qual, quando haja justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, pode o representante da Fazenda Pública requerer junto do competente tribunal tributário arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido.

Para Casalta Nabais, a oposição da execução retrata uma “mini-ação declaratória” enxertada no processo de execução fiscal, intentada pelo executado e cujo objeto é justamente a discussão da existência do crédito de imposto exigido pelo Fisco com base em algum dos fundamentos do nº2 do artigo 204 do CPPT.<sup>102</sup>

A impugnação dos atos da administração tributária em sede de execução fiscal ocorre por meio da oposição feita pelo executado, mas também da reclamação das decisões do órgão administrativo e a impugnação da apreensão de bens e das providências cautelares da administração tributária.

No que diz respeito à reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, a sua disciplina consta dos artigos 276 e seguintes do CPPT, pelo qual se permite que as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal – “que é o órgão periférico local da administração tributária” – ou por outras autoridades da administração tributária que, no processo de execução fiscal, afetem os direitos e interesses legítimos do executado, são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário, no prazo de 10 (dez) dias após a sua notificação.<sup>103</sup>

A impugnação da apreensão de bens está prevista no artigo 143 do CPPT e é possível no prazo de 15 (quinze) dias a contar do levantamento do auto, sendo

---

<sup>101</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 322-323.

<sup>102</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 357.

<sup>103</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 357.

competente para tal o Tribunal Tributário da área em que a apreensão tiver sido efetuada.

Em conformidade com o artigo 144 do mesmo diploma legal as providências cautelares adotadas pela administração tributária são judicialmente impugnáveis junto ao Tribunal Tributário da área do serviço a que tiver adotado, no prazo de 15 (quinze) dias após a sua realização ou o seu conhecimento efetivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade.<sup>104</sup>

A impugnação judicial, com a Lei 15/2001, tem destino obrigatório no Tribunal Tributário, em 90 (noventa) dias e a administração tributária deixou de poder colocar termo ao processo de impugnação, já que, mesmo que ela venha revogar totalmente o ato tributário impugnado, cabe ao representante da Fazenda Pública promover a extinção do processo.<sup>105</sup>

“A complexidade de tal sistema reflete, principalmente, o grau de especialização dos Tribunais Tributários portugueses.”<sup>106</sup>

O modelo teórico alemão para solução de lides tributárias marcado pelo prévio esgotamento da etapa administrativa e pela especialização dos tribunais tem sido referência e exemplo por seu elevado grau de evolução técnica.

Os Tribunais Jurídicos alemães “representam grande contribuição ao exame do problema da jurisdição tributária, com raízes na Ordenação Tributária de 1919 e na Lei Fundamental de Bonn de 1949”, na qual se consagrou a “unidade jurisdicional de seu sistema”, prevendo a possibilidade de criação de “tribunais federais superiores no âmbito jurisdicional do direito comum, jurisdição administrativa, jurisdição financeira e jurisdição social e do trabalho.”<sup>107</sup>

O caminho percorrido na Alemanha para atingir o estágio atual em síntese:

- i) incorporação de Comissões, aos órgãos administrativos de gestão tributária, perante as quais os contribuintes formulavam suas reclamações;
- ii) criação, a partir de 1919, de Tribunais financeiros, vinculados à administração, compostos por membros de carreira e membros honorários, que embora submetidos unicamente à lei e gozando de independência, ainda

<sup>104</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 378.

<sup>105</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 379-380.

<sup>106</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 335.

<sup>107</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 326.

restavam, enquanto funcionários, subordinados às determinações da Administração;

iii) regulação no plano federal, através da Finanzgerichtordnung de 6 de outubro de 1945, da chamada jurisdição financeira transformando os tribunais administrativos em autênticos órgãos jurisdicionais, com juízes togados e status de independência, com exclusiva subordinação à lei, como é característico de todos os juízes (art. 97.1 da Lei Fundamental alemã);

iv) esta configuração constitucional dos Tribunais Financeiros, obtida a partir da Lei Fundamental de Bonn, em 1949, não fez desaparecer os recursos de cunho administrativo, que precedem a devem esgotar-se antes do pleito jurisdicional propriamente dito.<sup>108</sup>

“Mesmo sendo exemplo, não está livre de problemas de ordem prática como, por exemplo, a sobrecarga de discussões tributárias.”<sup>109</sup>

Como se pode verificar, tanto os processos tributários analisados perfunctoriamente diferenciam-se do sistema brasileiro, posto que permitem que a Administração Fazendária atue executoriamente expropriando bens do devedor, quando inadimplente.

Principalmente, no que concerne aos sistemas português e alemão, países dentro do contexto da realidade europeia muito diferente de situações típicas brasileiras como a excessividade de corrupção e de fraudes. A unicidade no Sistema Tributário exige um amadurecimento da Administração Fazendária e se faz complicado já em países com maior desenvolvimento da sua atuação.

No Brasil, qualquer possibilidade de implantar sistema semelhante sem a criação de Tribunais próprios seria insustentável no estágio em que se encontra a atividade administrativa.

James Marins destaca a existência de Anteprojeto do Código de Processo Administrativo-Tributário, no qual é criado e disciplinado o “Tribunal Administrativo Tributário (TAT).” No seu artigo 190 garante a tal Tribunal autonomia administrativa, patrimonial e financeira.

O regime do anteprojeto, no que concerne às declarações de ilegalidade ou inconstitucionalidade, de acordo com o artigo 172 não pode se dar por parte dos órgãos julgadores administrativos se não houver reconhecimento da matéria por decisões

<sup>108</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 327.

<sup>109</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p.327.

reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Por tais razões:

- i) o princípio da separação dos poderes (Montesquieu) impede que o Poder Executivo exerça função típica do Poder Judiciário;
- ii) o Tribunal Administrativo Tributário teria que agir precipuamente como um braço do Ministério da Fazenda, e, por conseguinte, da Secretaria da receita Federal, cuja função é eminentemente arrecadatória;
- iii) se se atribuir efeito suspensivo a recurso ou impugnação com tal conteúdo poder-se-á gerar uma enxurrada de discussões com fito exclusivo de gozar as benesses da suspensividade administrativa.<sup>110</sup>

Sendo um anteprojeto de elevado nível técnico apresenta uma maior possibilidade de adequação ao resguardo a direitos fundamentais como liberdade e propriedade, apresentando o aprimoramento necessário atualmente à Administração Tributária brasileira.

---

<sup>110</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 302-303.

## 2.4 ATIVIDADE ADMINISTRATIVA E A EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO

Delineada a existência de um Estado Fiscal, possuidor de uma atividade financeira por meio de atos administrativos, cabe lembrar que esses atos, regulados pela lei se coadunam mediante um objetivo: a exigibilidade do crédito perante o contribuinte.

Sabe-se que as regulamentações acerca do processo administrativo tributário procuram em acordo com a lei proporcionar que o tributo seja plenamente exigível. Para James Marins, existem vários “níveis de exigibilidade”, os quais dependem da observação das consequências jurídicas que decorrem da constatação do tipo de lançamento do imposto para que esse incida e, por sua vez, “a exigibilidade difere da exequibilidade judicial do crédito, que existe após a adequada inscrição em dívida ativa, que é sempre condicionada à formalização.”<sup>111</sup>

O efeito jurídico da norma ou sua eficácia se exteriorizará como resultado lógico do fenômeno da incidência, mas não de forma prática idêntica em todos os tributos, pois podem ser focados diversos níveis de exigibilidade. Para alguns tributos, um dos efeitos é sujeitar imediatamente o contribuinte aos riscos moratórios do incumprimento obrigacional (exigibilidade incondicionada) o que poderá ser constatado através da fiscalização que lavrará o competente auto de infração (de lançamento ou imposição sancionatória. Para outro, como por exemplo o IPTU, apesar da infalível incidência da regra jurídica tributaria, a mora somente poderá se dar após a formalização por via de lançamento de ofício (exigibilidade condicionada ao lançamento).

Ainda assim, cumpre finalmente ressaltar, a exigibilidade que decorra unicamente da incidência não formalizada (exigibilidade incondicionada a lançamento) não se afigura como idêntica à exigibilidade decorrente do lançamento formal efetivado pela autoridade fiscal (exigibilidade condicionada), pois que apenas deste ato administrativo pode decorrer a exequibilidade judicial do crédito (após, naturalmente, a adequada inscrição em dívida ativa, que é sempre condicionada à formalização).<sup>112</sup>

Ainda assim, a “exigibilidade” que decorra unicamente da incidência não formalizada não é idêntica à “exigibilidade” decorrente do lançamento formal efetivado pela autoridade fiscal, pois que apenas deste ato administrativo pode decorrer a

<sup>111</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 211.

<sup>112</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 211.

“exequibilidade judicial do crédito”, ou seja, após a adequada inscrição em dívida ativa, que é sempre condicionada à formalização.<sup>113</sup>

Para Pasquale Russo, a existência da obrigação tributária não se dá, necessariamente, no momento de seu cumprimento, e a atuação da cobrança tributária apresenta-se em três momentos: “identificação da base de cálculo, aplicação da alíquota à base de cálculo e adimplemento espontâneo ou coativo da prestação.”<sup>114</sup>

Mediante o raciocínio de James Marins, é possível relacionar que Pasquale Russo observa a delicada “tendência de facilitar o ato administrativo de modo a verificar avanço do grupo de tributos com necessidade de lançamento para grupo dos sem necessidade de lançamento.”<sup>115</sup> Tal mudança de categoria não pode se dar facilmente pela simples dispensa de ato formal da administração tributária.

Isso se identifica com o que Pérez Royo chama de fenômeno de “generalización” das “autoliquidaciones” quando se discute a relação entre lançamento e exigibilidade, pois crê que “a raiz da generalização das autoliquidaciones administrativas como pressuposto da exigibilidade deve ser matizada.” A “exigibilidade” se produz, nestes casos, por precisão legal, sem necessidade de requerimento expresso por parte da Administração.

O autor lembra que embora tenha sido levada ao Judiciário a discussão acerca da necessidade ou não do ato de lançamento tributário como pressuposto legal para a exequibilidade do crédito tributário, o problema resolveu-se por meio de reforma da legislação tributária. A mudança a que se refere estabeleceu de modo expresso que são exigíveis na via executiva não somente as dívidas formalizadas pela própria administração tributária, pelo ato de lançamento, mas também as obrigações reconhecidas pelo próprio sujeito passivo por meio de suas declarações, mas não é suficiente para alterar a categoria do tributo quanto ao seu lançamento.<sup>116</sup>

Seu raciocínio leva a crer que as facilitações e a economia de trabalho para a Administração não se fazem de modo tão simples.

Essas complexas questões relacionadas ao conceito de exigibilidade, e que esbarram na própria natureza jurídica da relação tributária, estão também relacionadas

<sup>113</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 212.

<sup>114</sup> RUSSO, Pasquale. **Manuale di Diritto Tributario**. Milão: Giuffrè, 1996, p. 203.

<sup>115</sup> MARINS, James. **Tributação e Processo**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 56

<sup>116</sup> MARINS, James. **Tributação e Processo**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 57.

com os efeitos que podem ser atribuídos, por exemplo, às guias de declaração e recolhimento de débitos tributários, principalmente quando o contribuinte entrega a guia preenchida na repartição tributária, mas não recolhe o tributo.

Contrariando a essência do Código Tributário Nacional, a Administração Tributária Brasileira considera as guias de declaração como suficientes para a materialização da certidão de dívida ativa e sua inscrição que, por consequência, gera a possibilidade de propositura da execução fiscal, sem lançamento administrativo tributário.

Na Espanha, a solução para tal problemática se deu com a alteração de dispositivo da Ley General Tributaria:

A nova redação do art. 126 da LGT, que trata do início do “período ejecutivo” da arrecadação de tributos diz o seguinte: “126. 1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago o en período ejecutivo. 2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta ley. 3. El período ejecutivo se inicia: a) Para las deudas en deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, al presentar aquella.”<sup>117</sup>

Do mesmo modo, a legislação brasileira requer semelhante alteração para tornar válidas as frequentes execuções fiscais promovidas com base em títulos executivos, certidões de dívida ativa, criados sem lançamento e sem notificação ao contribuinte. O título executivo tributário, hábil a autorizar o aforamento da execução fiscal e, se necessário, a constrição judicial dos bens dos contribuintes é algo que deve se apresentar cercado das mais rigorosas garantias formais e, não permite mitigações ou interpretações da lei excessivamente facilitadoras ao campo da cobrança tributária.<sup>118</sup>

No campo de Direito Tributário não existe a executoriedade do processo administrativo, em função da regra aceita pelo sistema brasileiro e acolhida pelo Código de Processo Civil que inseriu a dívida ativa como um dos títulos extrajudiciais.

O ato administrativo produz unilateralmente o título executivo com a inscrição em dívida ativa, devendo o Poder Público solicitar a produção dos efeitos jurídicos ao Poder Judiciário, com legislação própria para a execução judicial (Lei 6.830/80).<sup>119</sup>

<sup>117</sup> MARINS, James. **Tributação e Processo**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 60.

<sup>118</sup> MARINS, James. **Tributação e Processo**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 61.

<sup>119</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 101.

Embora se reconheça que a “jurisdição administrativa” encontra seu fundamento de validade no sistema Constitucional, formalizado no seu artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, qualquer pretensão que dê a transferência de funções tipicamente jurisdicionais para tribunais administrativos não pode violar a supremacia constitucional.<sup>120</sup>

Acima se verificou, portanto, que a Administração Fazendária brasileira possui dificuldades de cumprimento do que dispõe a lei, no que consiste ao processo de liquidação e lançamento da dívida tributária. Assim sendo, qualquer imperativo que intencione lhe conceder o poder executório da dívida é ainda muito precoce, tendo em vista o desenvolvimento precário da Administração Fazendária.

Permitir a expropriação forçada de bens do contribuinte por parte da Administração Pública, de acordo com a Constituição Federal de 1988, é violar noções de direito de propriedade garantido ao cidadão, bem como a garantia à prestação jurisdicional.

---

<sup>120</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 308 e 311.

### 3 O DIREITO DE PROPRIEDADE COMO DIREITO DE CONTEÚDO ECONÔMICO

Desde a Carta Política de 1917, ninguém poderia ser privado da vida, da liberdade, ou de suas propriedades, possessões ou direitos, a não ser por meio de processo perante os tribunais, em que todas as formalidades essenciais ao procedimento, e leis fixadas anteriormente ao fato, fossem observadas (artigo 14).

A disposição continha garantia semelhante à representada pelo '*due process of law*' da 5ª. Emenda (1791) da Constituição norte-americana, incluída também na Constituição da República de 1988 no seu artigo 5º, inciso LIV.<sup>121</sup>

Somente por razões de utilidade pública poderiam fazer-se expropriações (art. 27, alínea 2ª.), cuja indenização seria fixada com base no valor fiscal declarado ou apurado junto às repartições cadastradoras e arrecadoras (art. 27, inciso VI, alínea 2ª.). “A fixação da indenização expropriatória de acordo com o valor declarado ou apurado junto às repartições era bastante severa, mas representa uma garantia contra a sonegação fiscal.”<sup>122</sup>

As modalidades de propriedade privada estariam, a qualquer tempo, condicionadas ao interesse público, podendo a Nação regular, por causa da utilidade social, “o aproveitamento dos elementos naturais suscetíveis de apropriação, para promover uma equitativa distribuição da riqueza pública e o desenvolvimento equilibrado do país.”<sup>123</sup>

A expressão direito de propriedade admite um sentido lato e um sentido estrito. No primeiro, é qualquer direito de conteúdo econômico, qualquer direito que tenha por objeto bens econômicos, isto é, com valor pecuniário. O patrimônio como universalidade abrange direitos que se refiram a bens econômicos. Assim, o direito de propriedade *lato sensu* é o direito patrimonial. No segundo, verifica-se o caráter de direito real da propriedade, o que no presente estudo, não apresenta necessidade de aprofundamento.<sup>124</sup>

Quando a Constituição Federal, em seu art. 153, § , assegura o direito de propriedade, o faz em sentido amplo, abrangendo todos os bens patrimoniais e não,

<sup>121</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 88.

<sup>122</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 88.

<sup>123</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 89.

<sup>124</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 89.

apenas, os que sejam objeto de direitos reais. Direito de propriedade é, então, o direito de conteúdo econômico, o direito patrimonial.

“A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1.789, em seu artigo 17 referia a propriedade como sendo um direito inviolável e sagrado, garantia também inserida na Declaração de Direitos Norte-Americana de 1.776.”<sup>125</sup>

Na Constituição de 1969, direito de propriedade significa direito a ter um patrimônio de conteúdo econômico, a ter algo como próprio, seja este algo corpóreo ou não. Assim, o que a Constituição garante é que cada indivíduo poderá constituir um patrimônio individual que subsistirá perante o Estado. Outra não é a razão pela qual se insere este artigo no capítulo das garantias individuais. Pontes de Miranda já afirmara que “basta que uma partícula de patrimonialidade exista para que o texto seja respeitado”.<sup>126</sup>

Para os positivistas, “a propriedade é produto da cultura humana e tem como fundamento a lei”. Para Montesquieu, é a “concessão de direito positivo, existe porque a lei a criou e garante”. Os economistas, em especial os seguidores de Locke, entendem que a propriedade nada mais seria do que a “transformação da matéria bruta pelo trabalho do homem.”<sup>127</sup>

Após perder o caráter divino do direito antigo, a propriedade ganhou novo fundamento no século XVIII, que inspirou o constitucionalismo liberal. Transformou-se na garantia fundamental de liberdade do cidadão, contra a intervenção do Estado, “sob o manto do contrato social de Rosseau e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, elevam a propriedade, juntamente com a liberdade e a segurança, como direitos naturais, inerentes e imprescritíveis da pessoa humana.”<sup>128</sup>

A garantia constitucional do direito de propriedade oferece um aspecto objetivo, na medida em que impede que se extinga o patrimônio individual. Subjetivamente,

---

<sup>125</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 3-4.

<sup>126</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. 2ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1.946, t. 4, p. 213.

<sup>127</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 8-9.

<sup>128</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 9.

como garantia dita de conservação subjetiva, evita que o titular de um bem patrimonial possa dele ser privado.

“A propriedade tem como fundamento o direito à liberdade, entendido no sentido de livre e, sobretudo, justo acesso à utilização de bens, mecanismo capaz de prover o desenvolvimento máximo da pessoa e de sua dignidade.” Assegura-se, assim, que cada um tenha direito a ter um patrimônio a mantê-lo intangível, garantindo-se a propriedade como instituição e como direito subjetivo.<sup>129</sup>

O conceito de propriedade é de natureza equívoca, e muitas vezes é utilizado em sentido amplo, associado à ideia “político-sociológica de patrimônio.” Outras vezes, porém, em uma acepção mais estreita, mas contida na primeira, permite-se distingui-la como um direito específico, frente a outros direitos patrimoniais.

“A primeira é adotada pelo direito constitucional e a segunda corresponde ao estudo do direito privado.” Não há, portanto, harmonia em relação ao conceito de propriedade, cuja acepção varia de acordo com o ângulo de visão de quem se propõe a defini-la, sensível aos princípios metodológicos, orientações culturais e ideológicas.<sup>130</sup>

Direitos institucionalizados como os patrimoniais têm limites que circunscrevem seu conteúdo, seu complexo de poderes e faculdades, limitações a seu exercício, sendo por outro lado, delimitadas as ingerências em geral que terceiros possam fazer.

“Nesses limites, há um conteúdo e um alcance circunscritos que estabelecem até onde podem ocorrer ingerências de terceiros em relação ao direito alheio, quais os poderes e faculdades de que não dispõe seu titular no exercício do seu direito.”<sup>131</sup>

Para Fábio Comparato:

a propriedade privada possui um paradoxo histórico, pois foi reconhecida no início do constitucionalismo moderno como um direito fundamental da pessoa humana, um a garantia inviolável e sagrada da liberdade individual, sem a qual não há sequer Constituição; somente passou a ser analisada e discutida como teoria jurídica, porém, quando de certo modo, vulgarizou-se e passou a ser

<sup>129</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 12.

<sup>130</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 36.

<sup>131</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1957, t. XIV, p. 12.

encarada como um instituto de direito privado nos “códigos oitocentistas”, livre e estranha à organização política do Estado.<sup>132</sup>

Os limites expressos no Direito e as limitações ao seu exercício estabelecidas pelas regras jurídicas formam o estatuto do Direito e atendem ao princípio de sua relatividade, não podendo ser absoluto um direito como o de propriedade, posto que seu conteúdo e seu exercício devem possibilitar sua existência com outros direitos.<sup>133</sup>

No que tange aos direitos patrimoniais, a União é competente para dispor sobre os direitos patrimoniais de índole civil, comercial, marítima, agrária entre outros; já sobre os direitos patrimoniais de natureza financeira ou tributária, dentro das normas gerais nacionais, editadas pela União, os Estados-membros e os Municípios também o são.

Contudo, a utilização deste patrimônio não está igualmente imune da intervenção estatal. É princípio da ordem econômica e social, segundo aquele texto constitucional, a função social da propriedade, o que faz com que se insira na utilização do patrimônio individual um interesse que pode não coincidir com o do proprietário, isto é, um interesse independente da vontade do titular do patrimônio.<sup>134</sup>

O Poder competente para legislar sobre o direito estabelece os limites, as limitações pertinentes, tendo em vista a necessidade de possibilitar a coexistência e o coexercício dos vários direitos iguais ou conexos de mesma natureza, eis que sobre eles é dito Poder competente para editar regras jurídicas.<sup>135</sup>

As limitações de Direito Público provêm do Distrito Federal ou do local, de acordo com as respectivas atribuições. Elas envolvem a participação da Administração Pública, em sua atividade normativa regulamentar. Aquela, por meio de regulamentos de execução, inclusive de complementação, participa das limitações à propriedade, como

<sup>132</sup> COMPARATO, Fabio Konder. **Direitos e Deveres fundamentais em matéria de propriedade.** Revista CEJ. Vol. 1. Nº 03.set/dez 1997, p. 93 ou <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/123>.

<sup>133</sup> BITTAR, Carlos Alberto. **A Propriedade e os Direitos Reais na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1991, p. 24.

<sup>134</sup> BITTAR, Carlos Alberto. **A Propriedade e os Direitos Reais na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1991, p. 25.

<sup>135</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 9.

é o caso dos regulamentos ligados ao chamado Direito Edilício, para elaboração de zoneamento, por exemplo.

Observe-se que as garantias constitucionais, no sentido proibitório são uma limitação ao poder normativo do legislador e do administrador público, na configuração do conteúdo, na fixação dos respectivos limites, e das limitações do exercício dos direitos.

Cabe sublinhar, ademais, que as limitações não dizem respeito, apenas, ao exercício de poderes e faculdades integrantes do conteúdo dos direitos, mas, igualmente, à atuação original, que se realiza no mundo dos fatos, e que também compreende faculdades para a prática de fato simples (que não produzem a incidência de regras jurídicas) ou, até mesmo, de fatos jurídicos (atos humanos que, imediatamente, produzem efeitos jurídicos) e, poderes para a prática de atos e negócios jurídicos, isto é, atos humanos (manifestações e declarações de vontade) que, partindo do mundo fático (fala-se, no caso, em substrato fático, em fatispécie) penetram no mundo jurídico.<sup>136</sup>

Portanto, tanto a atividade econômica como outras de cunho patrimonial sofrem essas limitações. Num sentido mais amplo, a política econômica pode ser considerada como um conjunto de ações adequadas dirigidas racionalmente para a obtenção de determinados resultados de natureza econômica em uma comunidade. Quando o Estado emite essas diretrizes, tem-se uma “política econômica estatal” e poderia-se até dizer, à maneira “keynesiana” uma política “macroeconômica”.<sup>137</sup>

“A ação do Estado abrange praticamente todas as variáveis econômicas, fixando objetivos globais a serem atingidos, no interior e ao lado dos quais se desdobram políticas de natureza variada.”<sup>138</sup>

Essas noções de Política Econômica são deduzidas a partir de uma época de institucionalização da atuação do Estado e revelam um processo de abandono gradativo das opções puramente liberais até mesmo nos países capitalistas. No entanto, mesmo reduzindo a exploração direta de atividades econômicas, o Estado mantém a prerrogativa de atuar como agente normativo e regulador da atividade econômica por

---

<sup>136</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 10.

<sup>137</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 199.

<sup>138</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 199-200.

meio do exercício das funções de fiscalização, incentivo e planejamento, artigo 174 da Constituição da República de 1988.

As modificações das instituições políticas vêm operando alterações mais ou menos importantes no regime de propriedades, de modo a estabelecer uma certa correspondência entre o regime político e o regime econômico. Parece uma realidade que o Poder Econômico, seja representado pela detenção de propriedades imóveis, de bens de produção, de tecnologia ou valores mobiliários, constitui um dos pressupostos de poder político.<sup>139</sup>

Quando se pretende transformar a natureza do poder político, há que se modificar também o regime das propriedades e, por meio desta modificação, criam-se novos modelos econômicos.

A elaboração de uma Política Econômica pressupõe, pois, a fixação de determinados fins de natureza econômica, a serem atingidos através do uso racional de instrumentos adequados autorizados pela ordem jurídica. Ao mencionarmos a expressão racional julgamos proveitoso lembrar um trecho da obra do Professor Oscar Correa, onde se refere ao sentido atual da “racionalização” como um “princípio geral, estado de espírito, movimento envolvente da economia, em direção nova, procurando tirar proveitos novos da utilização racional de todos os conhecimentos econômicos.”<sup>140</sup>

A elaboração de qualquer medida de Política Econômica implica modificação no regime das propriedades. “O condicionamento da Política Econômica à realização do bem comum ou da justiça social”, acaba direcionando a ação dos agentes econômicos públicos e privados, enquanto sujeitos ativos de direito, no sentido de exercer as prerrogativas inerentes à sua condição de proprietários, de modo a contribuir para a consecução daqueles objetivos.<sup>141</sup>

Têm-se assim os diversos sujeitos de direito, titulares de um direito de propriedade, atuando racionalmente sobre determinados bens, para a consecução dos objetivos preconizados pela ordem jurídica e explicitados pela Política Econômica.

Os bens que constituem o suporte do direito de propriedade podem ser considerados sob dois aspectos. Primeiro, “como meios ou instrumentos de realização da Política Econômica, quando reflete-se sobre a maneira pela qual o planejamento incide sobre os diversos fatores ou bens de produção.” É o que vem acontecendo no

<sup>139</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 201.

<sup>140</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 202.

<sup>141</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 201.

Brasil, permitindo identificar uma relação jurídica estabelecida entre o Estado, enquanto agente normativo ou condutor das medidas de Política Econômica e os agentes econômicos privados, cujas atividades de dinamização dos bens de produção devem subordinar-se aos ditames da Ordem Econômica e Financeira e Social.<sup>142</sup>

Sob o outro aspecto tem-se o direito à propriedade que se concretizaria quando as medidas de Política Econômica tivessem como fim proporcionar uma melhor distribuição de riquezas. Isto seria viável mediante o emprego de mecanismos tributários, da regulamentação da participação dos operários nos lucros ou resultados das empresas e outras formas de democratização do acesso à propriedade.

Assim, o direito de propriedade, ou as propriedades em seus aspectos “estático” e “dinâmico” podem constituir um “meio” de realizar uma Política Econômica; e o “direito a propriedade” um “fim” a ser por ela atingido.<sup>143</sup> Sendo a Política Financeira um dos modos de intervenção do Estado na atividade econômica deve, acima de tudo, resguardar a propriedade privada.

“Com efeito, a interminável discussão sobre a intervenção do Estado na vida econômica teria seu primeiro *round* na definição do que seria a garantia da propriedade.”<sup>144</sup>

Propriedade, no sentido estrito, pode ser definida com clareza em três aspectos, como muito bem delineou Orlando Gomes:

- a) Sintético – submissão de uma coisa, em todas as suas relações, a uma pessoa (Windscheid);
  - b) Analítico – direito de usar, fruir e dispor de um bem e de reavê-lo de quem injustamente o possui;
  - c) Descritivo – direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo pelo qual uma coisa fica submetida à vontade de uma pessoa, com as limitações da lei.
- Esta tríplice caracterização do direito de propriedade abarca em realidade toda a extensão deste conceito estrito. É este o direito de propriedade objeto do direito civil. É este o direito de propriedade que deve ter seus contornos esclarecidos pelo civilista e, não só por este, como também para o estudioso do direito em geral, quando não se leva em conta a constitucionalidade de uma ação do Poder Público sobre os patrimônios individuais.<sup>145</sup>

<sup>142</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 205.

<sup>143</sup> VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 204.

<sup>144</sup> BITTAR, Carlos Alberto. **A Propriedade e os Direitos Reais na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 17.

<sup>145</sup> BITTAR, Carlos Alberto. **A Propriedade e os Direitos Reais na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 25-26.

A relativização do direito de propriedade deve ser analisada sob dois aspectos: “o da limitação e o da restrição.” A primeira diminui o conteúdo do direito e, sendo produto da sua institucionalização, estabelecimento do seu estatuto, resulta de ato materialmente legislativo, com as características próprias dos diplomas normativos.

A segunda só reduz o exercício do direito, sendo objeto de atos concretos, atos de aplicação, de execução do direito; já nasce individualizada, já que o ato concreto pode ser especial ou geral. Deriva da prática de negócios jurídicos, por declaração espontânea, ou é imposta coativamente e, nesse caso, torna-se necessário que a lei competente estabeleça o limite do direito, com a previsão da hipótese em que a imposição da restrição pode ter lugar, conferindo-se, assim, ao terceiro, “direito potestativo a essa imposição, acarretando o dever de indenizar.”<sup>146</sup>

É no campo do Direito Público em atendimento a interesses públicos e sociais, que mais se destacam as intervenções. Pela função administrativa (oposta às funções legislativa e jurisdicional), o Poder Público, visando ao atendimento concreto do interesse público e social, obtém como resultado, situações jurídicas individualizadas, por meio da prática de atos e negócios jurídicos, fatos jurídicos, atos materiais, enfim atos e fatos administrativos e fatos simples, quer no chamado mundo dos fatos, quer já no mundo jurídico, isto é, exercendo poderes e faculdades, direitos, cumprindo deveres e obrigações.

No conceito amplo de função administrativa ou executiva, pode-se identificar “uma atividade política, que engloba a prática de atos como a intervenção federal, uma atividade financeira, obtenção e dispêndio de recursos e uma atividade administrativa em sentido estrito.”<sup>147</sup> No exercício de todas essas atividades, a Administração Pública interfere na propriedade alheia.

Do estabelecimento de limitações, a Administração Pública participa por meio do exercício do poder regulamentar de polícia. Na realização de poderes e faculdades, de direitos limitativos, restritivos, extintivos entre outros, em todos os campos de sua atividade, ela efetua ingerências na propriedade de terceiros.

---

<sup>146</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 12-13.

<sup>147</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 14.

“Um aspecto importante a ser frisado é o de que há ingerências auto-executáveis, enquanto outras exigem, ou a manifestação do titular do direito atingido, ou a atuação do Judiciário.”<sup>148</sup>

A regra geral é a da autoexecutoriedade dos atos administrativos, o que corresponde ao exercício direto, pelas pessoas públicas, de poderes, faculdades, direitos, pretensões, ações, sem necessidade de recurso ao órgão jurisdicional.<sup>149</sup>

A execução forçada na via administrativa é princípio geral de Direito Administrativo, só cedendo lugar à necessidade de a Administração recorrer à Justiça, quando há regra jurídica que o imponha. O princípio da auto-executoriedade funciona não só na área típica da autotutela, sob a forma de exercício das próprias razões, de justiça por si mesmo, de justiça de não própria, quando houve inadimplência, rebeldia do particular no atendimento a direitos e pretensões das pessoas administrativas públicas, mas igualmente quanto ao exercício desses.

Têm lugar, no entanto, nesse campo das ingerências administrativas na propriedade, exceções ao princípio executório, podendo ser lembrado o problema da desapropriação.<sup>150</sup>

A ordem econômica brasileira consagra, fundamentalmente, o sistema de economia capitalista, na medida em que se funda, dentre outros itens, na propriedade dos meios de produção, artigo 153, § 22 da Constituição da República.

A intervenção como forma de participação social do Estado na vida econômica, sob a égide da legislação pertinente pode compreender a atuação administrativa na área de incentivos, da gestão direta e indireta, sendo multiforme a intervenção do Poder Público no domínio econômico.<sup>151</sup>

Para Fachin, há uma evolução que migra da evolução jurídica fundada acentuadamente na garantia do crédito para o trânsito jurídico que dá relevo destacado à proteção da pessoa. A defesa do “patrimônio mínimo” denota o caráter instrumental da esfera patrimonial em relação à pessoa.<sup>152</sup>

<sup>148</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 14.

<sup>149</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 15.

<sup>150</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 16.

<sup>151</sup> FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 114.

<sup>152</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 176.

A proteção do “patrimônio mínimo” não está atrelada à exacerbação do indivíduo, à volta ao direito solitário da individualidade suprema, mas sim do respeito ao indivíduo numa concepção solidária e contemporânea, apta a recolher “o processo de constitucionalização do direito e superar seus limites.” É quando se verifica o “estatuto jurídico do patrimônio mínimo a ser assegurado.”<sup>153</sup>

Proposto o instituto de direito material apto a cobrir a perspectiva aqui sustentada, nucleada em torno do estatuto do “patrimônio mínimo”, emerge a necessidade de indicar, para futuro exame em apartado, a via processual de realização dessa tutela.<sup>154</sup>

O ordenamento jurídico moderno, a partir da Constituição fixa vários princípios fundamentais espelhando valores nele consagrados a serem observados pelo credor que por meio do Judiciário pretende satisfazer-se por meio da execução judicial do patrimônio de seu devedor.

Para Jose Los Mozos:

Es un paralogismo decir que el bien particular debe ceder al bien público: lo que tiene lugar mas que en los casos en que se trata del império de la ciudad, es decir, de la libertad de los ciudadanos. Lo que no tiene lugar en aquellos casos em que se hace cuestión de la propiedad de los bienes, porque el bien público es siempre que cada uno conserve invariablemente la propiedad que le reconocen las leyes civiles.<sup>155</sup>

Definiéndose puntos de referencia que, cada vez, se consolidan más decididamente, como la relación entre libertad individual y propiedad privada y entre bienestar econômico y propiedad. Los juristas seguiran aferrados a la idea bartoliana del ius disponendi, mientras los arbitristas hablaran de la libertad de mercado que lleva también a la libertad de los fundos una vez desaparecidas las amortizaciones y las vinculaciones de la propiedad, lo que llevará a fortalecer la regla romana ‘superfies solo cedit’, así como la relación entre propiedad y servidumbres, contribuirá a fortalecer la presuncion de libertad de los fundos, con que los ânimos estan mas que preparados para las sucesivas reformas.<sup>156</sup>

...el objeto de los derechos, los bienes, solo interesan en cuanto que atribuyen un valor, sirviendo de base al crédito territorial, de forma que su utilidad queda relegada a este aspecto econômico. De este modo, la propiedad adquiere un significado predominantemente econômico, convirtiéndose en una categoria

<sup>153</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 177-178.

<sup>154</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 179.

<sup>155</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica**. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 36.

<sup>156</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica**. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 48.

abstracta y general que confiere a su titular uno valor absoluto sobre la cosa concreta que recae, que no puede ser mas que una cosa corporal, con lo que se rompe la vieja unidad del 'ius rerum'.<sup>157</sup>

Es cierto que el desarrollo de esta funcion histórica de la propiedad acentuando su significado econômico y apareciendo en el tráfico como representativa de un valor, por servir de base al credito territorial hace que se difunda y propague mas rápidamente, pero al incorporar sus exigências al próprio régimen jurídico, aunque no sea mas que a efectos de su trafico jurídico inmobiliario, creará un cierto desfase entre Código civil e Ley Hipotecaria, que solo despues de un siglo de coexistência, y atraves del cambio producido por la evolucion natural de las cosas y de sucessivas reformas, esta actualmente a punto de desaparecer.<sup>158</sup>

A invasão do Direito Público no âmbito do Direito Privado, especialmente mediante normas de planejamento, tem induzido razoável confusão, presente na inobservância do principio da legalidade e no desprezo da análise o contexto de todo ordenamento jurídico em seu conjunto.

“Por isso, faz-se uma confusão profunda, dependente não somente de um defeito no planejamento jurídico, ao exagerar a importância do poder legislativo, que propõe uma inadequada valoração das crises sociais atuais.”<sup>159</sup>

As discussões percorridas no século XX, acerca das liberdades individuais e o destino da sociedade democrática, realizada por meio do Estado de Direito, necessárias para voltar a planejar sobre uma série de questões fundamentais relativas à convivência social, dentre elas a arbitrariedade legislativa, que por mais que seja a vontade do povo, “não significa que o Poder Legislativo não esteja submetido, como todos os poderes públicos, à Constituição e ao resto do ordenamento jurídico.”<sup>160</sup>

Não se trata de voltar a planejar novamente o tema da garantia constitucional a propriedade, mas de algo prévio que guarda relação com outros valores do ordenamento jurídico, incluindo o constitucional, o qual impõe respeito aos direitos subjetivos dos particulares, sem os quais não se poderia falar em segurança jurídica.

<sup>157</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 60.

<sup>158</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 69.

<sup>159</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 223.

<sup>160</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 224.

Trata-se de restabelecer o verdadeiro equilíbrio entre o indivíduo e a sociedade, do contrário, não é possível falar em democracia, nem em Estado de Direito e, para isto, deve-se devolver ao cidadão sua liberdade e sua responsabilidade, mesmo com a perda de confiança no Estado que “tenta reduzir sua liberdade, quando interfere de modo abusivo na esfera privada, sempre com a justificativa de buscar o bem-estar causando uma deformação social.”<sup>161</sup>

Pero importante es señalar que al plasmar el concepto de propiedad en el Code civil, existe esa preocupacion y esa tendencia, como algo que trasciende al propio orden constitucional, según decíamos antes respecto del Code Civil y que no se refiere tanto a su configuración dogmática que expresa una ‘suma de facultades’, al referirse al derecho de gozar y disponer del propietario, que ya venía siendo reconocida a la propiedad plena por el Derecho común, como a que tales facultades pueden venir limitadas por las leyes, lo que lleva las cosas al otro contexto (art. 348 C.c.), que antes advertíamos y que confirma el hecho de que el propietario se halla amenazado eventualmente, para servir al interes publico, por la expropiacion forzosa (art. 349 C.c.).<sup>162</sup>

..el derecho de propiedad es diferente de las formas de propiedad compartida o simultánea que no solo se encuentra en la copropiedad, como forma impura, sino también en la propiedad separada (coexistência de aprovechamientos independientes sobre una misma cosa, dando lugar a derechos distintos), o en la propiedad colectiva (atribuída a una colectividad de personas, como en la propiedad comunal). Lo mismo que también se diferencia de los restantes derechos reales. Para lo cual, el derecho de propiedad ha ganado una dura batalla, en varios frentes: respecto de sus vecinos, al permitir al propietario el cierre de su propiedad (art. 388 C.c.); frente al Estado, al quedar amparada judicialmente frente a la expropiacion forzosa (art. 349, 2, C.c.) y al venir garantizada por la Constitución, quedando protegida como derecho en su contenido esencial (art. 33, 1 y art. 53, 1); y, en general, erga omnes, es decir, teoricamete frente a toda la colectividad, o, más bien, frente a cualquiera que se oponga al ejercicio de su derecho (art. 348, 2, C.c.)<sup>163</sup>

Ao se verificar o aspecto jurídico da propriedade é possível analisá-la sob o aspecto da “faculdade de exercitar atos jurídicos sobre o próprio bem”, para o aproveitamento do seu valor pecuniário reconhecida ao proprietário que adquirindo um

<sup>161</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 224-225.

<sup>162</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 77-78.

<sup>163</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica.** Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 226.

valor que representa seu patrimônio, “a propriedade é o único direito que concede a proteção sobre a totalidade deste valor.”<sup>164</sup>

É possível que a propriedade de um bem se transforme em renda, com a exploração do bem como no caso do arrendamento ou aluguel de um imóvel. Ou ainda, transformar seu bem em capital dispondo dele. Uma das maneiras de dispor de um bem consiste em afetá-lo pelo pagamento de uma dívida, como nas hipotecas, nas penhoras.

Verifica-se que o direito de propriedade lhe tem inerente uma “prerrogativa material sobre a coisa e uma prerrogativa jurídica sobre o valor da coisa”, mas operar essa dissociação é “deformar a propriedade, que constitui, por natureza, vários poderes recaindo sobre ela.”<sup>165</sup>

Esses poderes devem ser protegidos ao proprietário inclusive contra o poder administrativo do Estado, que se justifica nas limitações à propriedade previstas pela lei para impedir ou dificultar a interposição de recursos perante o contencioso-administrativo. Deve-se destacar o regime da expropriação forçada, manifestada no artigo 349 do Código Civil Espanhol.<sup>166</sup>

A propriedade também deve ser analisada sob a ótica de relação jurídica patrimonial, para a compreensão do seu valor e de seus limites em relação aos atos estatais expropriatórios, nos casos de verificação de débito fiscal por parte do contribuinte.

---

<sup>164</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica**. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 227.

<sup>165</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica**. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 239.

<sup>166</sup> MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propiedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica**. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993, p. 248-249.

### 3.1 PROPRIEDADE COMO RELAÇÃO JURÍDICA

Contemporaneamente, a propriedade é uma “relação jurídica complexa”, que reúne não só um feixe de poderes, como os de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa, mas também deveres em relação a terceiros proprietários. Ao lado dos tradicionais poderes que fazem da propriedade um valor de sinal positivo, há também, valores emergentes, que têm como referência o sistema social.

“É possível defini-la como o vínculo que o direito estabelece entre pessoas e grupos, atribuindo-lhes poderes e deveres. Representa a situação jurídica em que uma ou mais pessoas se encontram a respeito de bens ou interesses jurídicos.”<sup>167</sup>

Para Carlos Alberto da Mota Pinto, propriedade é “a relação da vida social disciplinada pelo Direito, mediante atribuição a uma pessoa de um direito subjetivo e a imposição a outra pessoa de um dever jurídico ou de uma sujeição.”<sup>168</sup>

O largo gênero da relação jurídica comporta, ainda, subdivisões, no sentido de classificar a propriedade como relação jurídica patrimonial, porque dirigida a interesses econômicos e absoluta, porque o direito nela contido contrapõe-se a um dever geral de abstenção.

Quanto ao número, que se “contrapõe à relação jurídica simples”, que se forma de um só vínculo, um direito subjetivo e um correspondente dever, e a complexa, “quando várias relações se entrelaçam”, criando uma pluralidade de direitos e deveres entre as partes.<sup>169</sup>

Não se nega, portanto, que a “propriedade como relação complexa”, contém inúmeros direitos subjetivos, mas não se pode simplesmente reduzi-la a mero direito subjetivo, diante da ocorrência de potencial desvantagem do proprietário frente a terceiros não-proprietários, o que se delimita como ônus e obrigações.<sup>170</sup>

Em razão da longa tradição, o conceito comum de propriedade isolou a posição do “sujeito privado das complexas relações humanas e sociais” que esta implicava,

<sup>167</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 43-44.

<sup>168</sup> PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria Geral do Direito Civil**. Coimbra Editora. 4ª. Ed, 2005, p. 167.

<sup>169</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 44.

<sup>170</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 47.

qualificando-a como “domínio absoluto, pleno, exclusivo, dentre outros, apenas limitado pelo lado externo pelos direitos subjetivos de outros sujeitos.”<sup>171</sup>

Para entender a propriedade contemporânea é preciso superar a imposição clássica e constatar que o interesse do proprietário não é objeto central da tutela, mas apenas um interesse protegido, num quadro complexo de outros interesses contrastantes, que o ordenamento reconhece e também tutela com mecanismos similares àqueles postos a serviço do simples domínio de algo.

A nova propriedade assume, portanto, feição diversa daquela do início do século XX, porque, como relação jurídica complexa, não mais se concebe uma relação de completa subordinação de terceiros frente ao proprietário, nem de vizinhos, nem de outras pessoas naturais, mas sim de situações jurídicas que entrem em conflito com esta e representem centros de interesse opostos.<sup>172</sup>

“A propriedade é uma relação de direito privado”, por força da qual uma coisa, como pertinência de uma pessoa, fica completamente sujeita à vontade desta em tudo quanto não for vedado pelo Direito Público, ou pela concorrência do direito de outrem. O mérito dessa definição, embora ainda se destaque a máxima senhoria sobre a coisa, é a inserção de alguns novos elementos úteis à atual ótica proprietária, quais sejam: “relação jurídica, pertinência, vedação pelo direito público e concorrência com outros direitos.”<sup>173</sup> Assim, seu conceito vai incorporando, passo a passo, as noções de relação jurídica e de deveres do proprietário, em relação a terceiros.

A Constituição Federal, no seu artigo 5º, XXII, garante o direito a propriedade para, em seguida, no inciso XXIII esclarece que a propriedade atenderá a sua função social. Esse termo direito de propriedade, usado no referido artigo e ligado de modo indissociável à função social, não se amolda ao conceito do Código Civil adotado nas definições tradicionais.

Essa dicotomia leva a conduzir o direito de propriedade ao resultado da totalidade dos preceitos do ordenamento, tanto no sentido de espaço pessoal de

---

<sup>171</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 45.

<sup>172</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 47.

<sup>173</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 49

liberdade, como o seu limite social decorrente das exigências de convivência, em uma comunidade jurídica. “Enquadrar a propriedade como relação jurídica tem a inegável vantagem de superar a antinomia aparente – que parte da doutrina tradicional aponta entre direito subjetivo e função social.”<sup>174</sup>

Apesar de sujeita a críticas – até pela ousadia de reduzir a única definição a várias categorias proprietárias -, podemos definir propriedade como a relação jurídica complexa que tem por conteúdo as faculdades de uso, gozo, e disposição da coisa por parte do proprietário, subordinadas à função social e com correlatos deveres, ônus e obrigações em relação a terceiros.<sup>175</sup>

A divisão entre os direitos patrimoniais coloca de um lado os direitos pessoais, ou de crédito, e de outro os direitos reais. Quanto ao direito creditório, assunto que aqui interessa, terá por objeto a conduta, positiva ou negativa da pessoa determinada que se obrigou. Considerado, porém, do ponto de vista de seu “conteúdo econômico, o objeto do direito de crédito continua a ser prestação, enquanto o objeto do direito real passará a ser a própria coisa”, da qual o titular haverá de obter, de forma direta e sem mediação de pessoa alguma, a utilidade maior ou menor prevista pelo direito objetivo.<sup>176</sup>

“Há nítida mutação do objeto da propriedade, adaptando-o às novas formas de circulação da riqueza.” A relação de pertinência entre titular e coisa mudou, com a inserção do mecanismo do crédito, as participações acionárias, ou mesmo créditos conversíveis em ações permitem clara visão desse fenômeno. Basta pensar na “situação clássica da pessoa natural proprietária de um vasto acervo imobiliário, em confronto com a mesma pessoa natural como controladora de uma sociedade anônima proprietária desses mesmos imóveis.”<sup>177</sup>

Não faria sentido regular de modo distinto situações economicamente similares, por cuidado à divisão entre direitos de crédito e direitos reais:

Aliás, o vertiginoso desenvolvimento da atividade econômica e a racionalização dos meios de produção mudaram o perfil funcional da propriedade. A posse

<sup>174</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª. Ed. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 317.

<sup>175</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 52.

<sup>176</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 63-64.

<sup>177</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 60.

direta dos bens, típica da propriedade individual perdeu espaço para a entrega a terceiros administradores dos poderes de gestão. É o fenômeno da mudança da titularidade da propriedade, que passou dos indivíduos singulares para os grupos organizados. (...) O mesmo fenômeno pode ser visto, ainda, por outro prisma. A propriedade clássica do século XIX, que tinha coisas por objeto, converteu-se em capital, em razão da necessidade da inversão de grandes somas para viabilizar empreendimentos, em um regime de produção industrial em escala. Voltou-se a atividade econômica para a captação de recursos e pulverizou-se a propriedade da empresa, em uma massa anônima de acionistas, que têm títulos facilmente transferíveis, em razão da crescente necessidade de liquidez. A propriedade incide agora sobre uma fração de capital e deixou o proprietário de ter posse sobre os bens que integram o ativo da empresa, passando apenas a deliberar indiretamente sobre o seu destino, em assembléias.<sup>178</sup>

Houve, assim, um “seccionamento dos poderes proprietários, restando aos acionistas o proveito econômico, mediante percepção de dividendos, e aos gestores os efetivos poderes de controle e decisão.” Por isso, “o direito passa da posse ao crédito e muda, sem dizê-lo, o sentido da palavra propriedade.”<sup>179</sup>

Daí a afirmação de que novas figuras proprietárias, cada vez mais relevantes na economia mundial “mesclam e confundem a propriedade e o direito obrigacional, trazendo, de algum modo, a tradicional separação entre propriedade e crédito, sendo mais adequado falar em direito patrimonial abrangendo ambas as categorias.”<sup>180</sup>

Nasce, então, uma nova questão, qual seja, a de garantir os créditos, hoje mais presente, nas escrituras dos investidores, mediante a criação de regras cogentes de disciplina do mercado, uma vez que a nova forma de riqueza apresenta o perigo de criação fácil, sem lastro e, portanto, arbitrária de bens.

Para Karl Larenz, a propriedade no sentido da Lei Fundamental se qualifica como “toda posição jurídica de valor patrimonial que serve de base ao modo pessoal de vida ou atuação econômica.”<sup>181</sup>

Parece claro que os artigos 5º e 170 da Constituição da República, ao tratarem da propriedade, não se limitam às coisas materiais tangíveis: pode-se dizer que a situação proprietária, ao menos na esfera constitucional, não se identifica mais, ou ao

<sup>178</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 65.

<sup>179</sup> RIPERT, George. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947, p. 141.

<sup>180</sup> RIPERT, George. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947, p. 142.

<sup>181</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª. Ed. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 317.

menos não somente, com a coisa em sentido material. Para Pontes de Miranda, “propriedade é toda patrimonialidade.”<sup>182</sup>

Portanto, a ideia geral de propriedade é ampla: ela compreende a universalidade dos objetos exteriores, corpóreos e incorpóreos, que constituem a fortuna ou o patrimônio de cada um. Sobre essa base criam-se novas obrigações aos proprietários, como, por exemplo, “o dever de diligência no cumprimento de uma prestação devida, o de comportar-se de boa-fé e a proteção dos interesses de terceiros.”<sup>183</sup>

Ao tratar, no Título VII, da ordem econômica e financeira, a Constituição da República tem como fundamento a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, e como função a existência digna, observados os ditames da justiça social. Entre os princípios que regem e garantem a ordem financeira aparecem, mais uma vez, a propriedade privada e a função social da propriedade.

“A Constituição brasileira, numa simbiose de Cartas puramente liberais e de índole social inseriu a propriedade não só como uma liberdade fundamental, mas também ligada ao interesse social e valores da ordem econômica.” Afastou-se de outros modelos, como as Constituições Italiana e Portuguesa, que se limitam a tratar do tema nos capítulos das relações econômicas.<sup>184</sup>

O que per si já representa um diferencial significativo e impeditivo da existência de um Sistema Administrativo como o Argentino e o Português, por exemplo, verificados no capítulo anterior, nos quais se admite a expropriação forçada de bens do contribuinte, ou seja, a execução por parte da Administração Fazendária. Destaque-se, portanto, que a Constituição da República de 1988 possui um doutrinamento diverso para o direito de propriedade, pelo seu intento de promover a justiça social.

O artigo 5º da Constituição, tanto no caput, como no seu inciso XXII garante o direito de propriedade, de modo expresso. O que se discute é o significado dessa garantia, que assume conotação diversa, conforme a posição ideológica do jurista que a estuda. Necessário, porém, refere Gustavo Tepedino, fazer o texto constitucional

---

<sup>182</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, Vol. 5, p. 368.

<sup>183</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 87.

<sup>184</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 97.

superar a ideologia que o inspirou, não mais cabendo identificá-lo com a intenção do legislador.<sup>185</sup>

Pode-se entender, inicialmente, que o preceito significa a máxima tutela, contrapondo a liberdade do indivíduo à intervenção autoritária do Estado, exaltando-se o aspecto de garantia, mediante destaque de um núcleo essencial proprietário, que não pode ser comprimido e nem abolido pela legislação inferior. Segundo tal linha de pensamento, qualquer ofensa a tal núcleo, consubstanciado no poder de utilização dos bens privados, deve ser precedida de prévia e justa indenização.<sup>186</sup>

Nas Constituições em que a expressão propriedade aparece apenas no capítulo das relações econômicas, Cartas Portuguesa e Italiana, possuem profunda divergência quanto ao seu alcance, em especial se está conectada somente a determinadas atividades econômicas ou, ao invés, a outros valores prestigiados pelo constituinte.

A inserção da função social, que se espalha em vários capítulos da Constituição permite conexão muito mais ampla, ligada diretamente a valores, como a dignidade da pessoa humana, a justiça social, preservação do meio ambiente e de sítios e prédios históricos e culturais, entre outros.<sup>187</sup>

De acordo com José Afonso da Silva, embora esteja a propriedade prevista entre os direitos individuais, não poderá mais ser considerada puro direito individual, relativizando-se seu significado e conceito, porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, consoante artigo 170 da Constituição da República de 1988.

Tal apanhado acerca da propriedade denota a importância que ela possui diante dos atos expropriatórios estatais e a responsabilidade que o Estado tem em garanti-la ao cidadão. É com essa reflexão que se passa a abordar a execução expropriatória tributária e a sua influência na patrimonialidade individual.

---

<sup>185</sup> TEPEDINO, Gustavo. **Contornos constitucionais da propriedade privada**. Temas de Direito Civil. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 275.

<sup>186</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 98.

<sup>187</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 102-103.

#### 4 EXECUÇÃO EXPROPRIATIVA

Sob a denominação de execução por quantia certa contra o devedor solvente, regulamentada em geral pelo Código de Processo Civil, nos artigos 652 e seguintes, enfoca a execução expropriativa. Ela se aplica para pretensões executivas nas quais se reclame soma em dinheiro, seja porque existe obrigação originária de dar quantia certa, ou porque na impossibilidade de ser a prestação originária satisfatoriamente cumprida, converte-se por via de derivação nesta espécie.

O que destaca e caracteriza esse tipo de execução é a “missão do juiz”, como em qualquer outra execução, e é manifestada por uma “conduta física e não por declaração de vontade, de modo a atender ao exequente contra a vontade do devedor e sem nenhuma ajuda de sua parte, verificado o sentido cogente.”<sup>188</sup>

“É uma execução comum e não é especial, haja vista ser disposta para as hipóteses gerais, considerando-se protótipo de todas as execuções, pois a obrigação de dar quantia certa ou é originária ou é derivada.”<sup>189</sup>

Ela tem por finalidade satisfazer ao direito do credor, depois de atuada sua pretensão sendo-lhe entregue a soma em dinheiro, produto da venda forçada de bens penhorados ao executado-devedor. A expropriação, todavia, é meio e não fim desse tipo de execução que, a exemplo das demais, persegue como causa final a solução de uma obrigação que consiste em dar certa soma em dinheiro.

Quanto à natureza jurídica da execução expropriativa, deve-se falar em execução pessoal e execução patrimonial, diversificando uma da outra em atenção ao meio empregado por cada qual na obtenção do seu fim. Deste modo, uma execução pessoal seria aquela que recaísse, unicamente, sobre a pessoa do devedor, destinada à realização forçada de certa conduta física. Isto é, constringendo a fazer aquilo que não quer, ou então, “uma compulsão indireta obtida mediante pressão psicológica”, que induziria o obrigado a fazer o que dele se pretende, para não se expor a outras consequências mais graves como, por exemplo, a multa.<sup>190</sup>

---

<sup>188</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 12.

<sup>189</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 12.

<sup>190</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 13.

Uma execução patrimonial seria realizada unicamente sobre os bens do devedor. Juridicamente há que se verificar que a execução expropriativa é patrimonial, com exclusividade. Ao contrário do que acontece com as execuções satisfativas, quando o exequente tem o direito sobre a coisa que forma o objeto da respectiva obrigação, na execução expropriativa as coisas apreendidas são da propriedade do devedor e nesta condição perduram, até que se perca a propriedade *ex vi* da expropriação.

No que concerne aos seus “efeitos materiais, a execução expropriativa os faz incidir, primeiramente, na área do direito substancial em que se situam as situações jurídicas abarcadas pela expropriação.” A privação do devedor de algo é uma simples consequência de direito material, preexistente a instauração da execução forçada e em razão da qual o devedor estava obrigado a realizar uma prestação em benefício do credor. Portanto, nenhuma eficácia material e direta resultaria da execução, uma vez que sua projeção seria apenas reflexa e indireta. Veja-se:

- a) do ponto de vista instrumental é de se concluir que os meios executivos empregados extrapolam da esfera do direito material existente entre as partes, por isso que a penhora e a arrematação alteram a situação jurídica dos bens apenhados, desde o instante em que a penhora sujeita os bens contristados ao resultado da execução e, depois, com a arrematação, altera a titularidade do bem, transferindo-lhe a propriedade para terceiro, por via cogente;
- b) do ponto de vista final, ao término da expropriação, a situação jurídica obrigacional muda também, porquanto se o credor esta com seu direito creditício satisfeito pode-se afirmar que a atuação judicial opera como pagamento, total ou parcial, no sentido de extinguir, ou abater, a obrigação tal como se resolve, por essa forma, no Direito Civil.<sup>191</sup>

Do ponto de vista do seu efeito jurídico, a execução expropriativa provoca a formação de situações definitivas, semelhantes à coisa julgada. O desprovemento, do ponto de vista material pode ser rediscutido por via da dedução de nova pretensão discutindo o resultado anterior. Entretanto, pelas mesmas razões pelas quais são consideradas imutáveis as consequências obtidas em um Processo de Conhecimento, há de se chegar também, à imutabilidade, por qualquer meio, dos resultados do Processo de Execução.<sup>192</sup>

<sup>191</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 14.

<sup>192</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 14.

#### 4.1 EXECUÇÃO FISCAL

A execução judicial para cobrança de dívida ativa da Fazenda Pública, isto é, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, em todo o território nacional é regulada pela Lei 6.830/80.

Historicamente, Costa e Silva faz algumas considerações:

Nas Ordenações Manuelinas (L. 3<sup>o</sup>, Tit. 16) criou-se a chamada 'Ação de Assinação de 10 Dias' destinada à cobrança das dívidas para com a coroa. O Rei D. Sebastião a confirmou na extravagante de 18 de nov. de 1577, denominada de Nova Ordem do Juízo, e afinal foi trasladada nas Ordenações Filipinas (L.3, Tit. 25). O Regulamento 737 absorveu esse tipo de ação sumária e na Consolidação Ribas foi tratada nos arts. 719 a 745.

Competia para a cobrança da dívida pública, comprovada por alvará com força de escritura pública, consoante se verifica de artigo 365, § 4<sup>o</sup>, n. 1, combinado com o art. 719 da Cons. Ribas. Tratava-se de uma ação de cognição que se propunha mediante a exibição da certidão extraída do livro da repartição fiscal, pelo Procurador da Fazenda Pública. O devedor era citado para, dentro de 10 dias, pagar, mostrar a quitação, ou alegar e provar os embargos que tivesse para não pagar.<sup>193</sup>

“Esse sistema perdurou até a criação de um sistema dual e muitos estados-membros, em seus Códigos instituíram o processo executivo sumário, adstrito à cobrança de títulos extrajudiciais”, como os cambiários, para execução também dos créditos da Fazenda Pública, situação, todavia, afastada com o advento do Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Criou-se o Processo Executivo Fiscal e ao seu lado estavam mais duas ações de execução: a execução de sentenças condenatórias e a ação de execução de títulos extrajudiciais.

Tal orientação advinha do fato de que não existia no país a unificação da execução, isto é, havia “execução aparelhada”, vigente no direito comparado para todo e qualquer procedimento executório, somente para as sentenças civis condenatórias, atribuindo para os títulos executivos extrajudiciais, entre os quais os da Fazenda Pública, duas ações que representavam mais ações de cognição.<sup>194</sup>

<sup>193</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 15.

<sup>194</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 16.

Isso porque o que ocorria, na verdade, é que se permitia que, pela penhora inicial, ficasse o juízo assegurado para uma futura e provável expropriação, mas ao mesmo tempo, ensejava-se que o devedor, por meio dos embargos, introduzisse um processo de cognição dentro da execução. Embargando nos mesmos autos não estava, na verdade, o contribuinte embargando a execução, mas sim, a penhora e os embargos resultavam na propositura de um “juízo de verificação”, a respeito da procedência do direito de cobrar dívida pública, na medida em que a lei recomendava ao réu que, na sua defesa deveria alegar, de uma só vez, toda a matéria útil à demonstração do seu interesse, indicando ou requerendo as provas em que sua pretensão fosse fundada.<sup>195</sup>

“A execução foi unificada, abolindo as duas ações executivas, a Fiscal e a destinada à cobrança dos demais títulos justificada pela orientação do direito comparado” porque, na verdade, a ação executiva nada mais é do que uma espécie de execução geral e assim, parecia aconselhável reunir os títulos executivos judiciais e extrajudiciais, suprimindo-se a ação executiva e a ação executiva fiscal, como categorias autônomas.

“A execução da dívida ativa da Fazenda Pública ficou subsumida na execução civil forçada, restando o seu procedimento sob o rótulo de execução por quantia certa contra devedor solvente”.<sup>196</sup>

“Na cobrança pela via judicial executiva da dívida ativa, a pretensão da Fazenda Pública, via de regra, se fundamenta em um crédito tributário, o que faz com que sua pretensão fique adstrita ao recebimento de uma prestação pecuniária.” Isto porque a origem do seu crédito é o tributo e este é uma obrigação de dar quantia certa.

A unificação da execução, pelos defeitos reconhecidos do suporte material do Poder Judiciário, na prática se fez contrário aos interesses da Fazenda Pública. Pela “Portaria Interministerial nº 273, de 1976, os Ministros da Justiça e da Fazenda constituíram Grupo de Trabalho com a finalidade de preparar a redação final do anteprojeto de lei das execuções fiscais”, bem como estudar e propor outras medidas

---

<sup>195</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 16.

<sup>196</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 13.

de interesse da cobrança judicial da dívida ativa da União e da defesa Judicial da Fazenda Nacional.<sup>197</sup>

O grupo viu-se ante a três alternativas: 1º) elaboração de um texto paralelo, e no que coubesse, repetitivo do Código de Processo Civil, tal como fazia, anteriormente, o revogado D-L nº 960, e legislação subsequente; 2º) elaboração de um anteprojeto de alteração do texto de Código de Processo Civil para nele incorporar as normas tradicionais de garantia e privilégios da Fazenda Pública, bem como as que ensejassem a agilização da cobrança da dívida ativa; 3º) a adoção de um anteprojeto de lei autônomo, contendo, apenas, normas especiais, sobre a cobrança da dívida em questão, que, no mais, teria o suporte processual das regras do Código.<sup>198</sup>

Vingou a terceira alternativa para assegurar não só privilégios e garantias da Fazenda Pública, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa. Dentro dessa orientação a que se traçou o Poder Executivo, por meio do “Grupo Interministerial”, de um modo geral, a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública seguirá o procedimento previsto para a execução por quantia certa contra devedor solvente.<sup>199</sup>

Ter-se-á, então, um Processo Executivo Fiscal, cujo procedimento é de índole expropriativa, formado por regras próprias, a par de outras que são comuns à execução expropriativa atenta a igualdade existente entre ambas, a civil, *estricto sensu* e a fiscal.

Portanto, dar-se-á a execução por quantia certa contra devedor solvente, promovida pela Fazenda Pública, em todos os níveis e áreas, quando o obrigado por título extrajudicial se torna inadimplente. Normalmente, diz-se que o Processo de Execução deve ser desenvolvido para que o credor receba a mesma prestação que lhe é devida; deste modo, se houver dinheiro no patrimônio do devedor em quantia suficiente para o pagamento forçado este deve, de preferência, ser objeto da constrição judicial, que se faz por meio da penhora, em acordo com o artigo 11 da Lei 6.830/80.

No entanto, não havendo dinheiro disponível, procede-se à execução por sub-rogação, recaindo a penhora sobre outros bens de natureza diversa. Ou seja, o objeto da obrigação que é uma prestação pecuniária fica substituído, temporariamente, pelo

<sup>197</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 15.

<sup>198</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 17.

<sup>199</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 15.

bem penhorado, até que ele seja transformado, pela arrematação em dinheiro e o objeto originário da obrigação possa, assim, ser prestado, conforme deveria ter sido voluntariamente pelo devedor, ao ensejo da sua exigibilidade: o pagamento de uma quantia certa.<sup>200</sup>

De acordo com o artigo 3º da Lei 6.830/80, o direito da Fazenda Pública é líquido e certo, logo, o que ela almeja do Juiz-Executor é que faça a autuação da sanção, contida no título e, de modo imediato, como segundo elemento do seu pedido, a satisfação tanto quanto possível do seu crédito.

O atendimento ao pedido efetiva-se por meio de Processo de Execução Fiscal que é instrumento mediante o qual a Jurisdição opera a solução dos conflitos de interesses que, via de regra, marcam as relações intersociais.

O processo é formado por uma série de atos que se sucedem ordenadamente em juízo. Mas é de ver que não se cuida de uma simples serie de atos, ordenados e coordenados entre si, visando todos, o mesmo fim comum. É e exprime algo mais: representa uma força vinculante entre os sujeitos que nele interferem e que faz com que os atos praticados sejam motivados e justificados em razão desse relacionamento. Representa, portanto, uma síntese dessa relação de ordem jurídica firmada entre pessoas interessadas (partes: Fazenda Publica versus Contribuinte, ou Responsável Tributário) e pessoas desinteressadas (juiz e seus órgãos auxiliares), na obtenção de um fim comum: proclamação (cognição) ou a atuação prática da vontade concreta da lei (execução), conforme seja o escopo a que se destina o processo.<sup>201</sup>

Movido em benefício da Fazenda Pública, o Processo de Execução Fiscal tem por objeto expropriar bens do devedor, a fim de satisfazer o direito do credor, por isso é uma “execução expropriativa, ordinária, levada a efeito no proveito de um credor singular.”<sup>202</sup> Após a penhora, e não verificada a remissão da execução o direito do devedor sobre a propriedade do bem penhorado é sacrificado em benefício do crédito da Fazenda Pública, mediante expropriação.

Costa e Silva traz adota a seguinte classificação para execuções expropriativas, quanto a seus atos:

<sup>200</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 19.

<sup>201</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 20-21.

<sup>202</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 19.

- a) atos de proposição, ou atos de iniciação, com os quais é formada, trilateralmente, a relação processual, significando dizer que a Fazenda Pública, utilizando do 'princípio da disposição', invocou do magistrado, com jurisdição executiva, a promoção da atuação prática da vontade concreta da lei, revelada em título munido de execução (art. 2º da Lei 6.830/80), citando o devedor para o cumprimento da obrigação não adimplida, espontaneamente, em tempo hábil.
- b) atos de instrução ou de desenvolvimento da relação processual, que exprimem a efetivação daqueles destinados à expropriação dos bens do devedor, ao fito de satisfazer ao crédito da Fazenda Pública. Importam em atos preparatórios da desapropriação, tais como a penhora, a avaliação pelo meirinho, em caso de impugnação, por perito avaliador, e os anúncios da arrematação e atos de expropriação, propriamente ditos, nos quais estão incluídos: a arrematação, por leilão público, e a adjudicação, embora esta última também integre a fase derradeira.
- c) atos de entrega do produto, ou de conclusão, que consistem na extinção do processo por consumação normal, deles resultando, total ou parcialmente, a satisfação do direito da credora, mediante a obtenção do mesmo resultado prático que lhe adviria se o contribuinte houvesse, de modo espontâneo, cumprido a obrigação tributária.<sup>203</sup>

A execução expropriativa tem por objeto, justamente, “expropriar bens do devedor a fim de satisfazer ao direito da Fazenda Pública”, para isso o juízo executivo transferirá a propriedade dos bens para um terceiro, para a mesma credora, ou então, eventualmente, declarará a perda compulsória do uso e frutos de uma propriedade imóvel ou de uma empresa penhorada.<sup>204</sup>

“Os atos expropriatórios podem ser divididos em duas classes: atos de preparação e atos de realização.” Os primeiros são aqueles efetuados com o propósito de se concretizar o processo expropriatório, enquanto os últimos representam os meios de expropriação.

A expropriação em si é o ato que consiste em transferir a finalidade da execução, para outrem, os direitos do executado sobre os bens penhorados, independentemente do consentimento do seu proprietário, isto é, o devedor. “A transferência de propriedade ou titularidade ao exequente recebe o nome técnico de adjudicação; a transferência a terceiro chama-se arrematação.”<sup>205</sup>

<sup>203</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 22.

<sup>204</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 25.

<sup>205</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 465.

Deve-se acrescentar que a expropriação do direito de usufruto de imóvel ou de empresa é possível e previsto no artigo 11 da Lei 6.830/80, nele devedor perderá os frutos civis e naturais e os rendimentos de um imóvel, ou de uma empresa.

“A expropriação, portanto, representa um meio executivo de sub-rogação, tendo em vista que para ela é totalmente indiferente a manifestação da vontade e qualquer colaboração do devedor.”<sup>206</sup> Daí porque ela consiste em se conseguir certa soma em dinheiro mediante a conversão, para moeda corrente, das coisas apreendidas ao devedor, o que se faz, via de regra, por meio da arrematação, que é forma de alienação contra o pagamento do preço.

Caso a penhora venha a recair sobre dinheiro, ou se suceder que o objeto da penhora venha a ser substituído por dinheiro, artigos 15, I e 21 da Lei 6.830/80, inexistem a arrematação, nem a adjudicação, haja vista que o dinheiro é levantado em proveito da Fazenda Pública, sob forma de pagamento.

É possível concluir que o meio regular da expropriação é a arrematação porque somente assim é que se obtém, pela conversão em dinheiro, o recurso necessário para que a Fazenda Pública consiga a satisfação do seu direito na espécie que lhe é devida: quantia certa em dinheiro. Já a adjudicação é, por assim dizer, um meio anormal de expropriação, via de regra, somente empregado quando a conversão é impossível, ou se possível, em bases não satisfatórias para os interesses das partes. Na adjudicação está incluída a percepção dos rendimentos de imóvel ou de empresa.<sup>207</sup>

A natureza jurídica da expropriação suscitou várias teorias. Dentre elas a teoria da venda judicial, adotada no Brasil, Portugal, Alemanha e Itália, dá à expropriação um “caráter contratualista, de direito privado, servindo-se o magistrado da qualidade de representante do executado para suprir-lhe a vontade e alienar o bem.”<sup>208</sup>

“Na teoria da representação legal, a expropriação é um contrato com feição publicista” sustentando que o que é primordial, na posição do Estado-Juiz, como representante legal do devedor, não é suprir a vontade presumida do seu representado,

---

<sup>206</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 468.

<sup>207</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 466.

<sup>208</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 467.

mas sim exercer um poder que se lhe reconhece como o de querer em nome do devedor:

Em suma: a expropriação é um contrato processual. Inicialmente o órgão executor troca, por decisão sua, os bens penhorados ao devedor pelo seu equivalente em dinheiro. É portanto, a conversão, aquilo que representa um provimento judicial executivo. Seguidamente, como efeito jurídico corresponde àquela mudança, é que se faz a venda. Celebra-se, portanto, um negócio com o adquirente, mas em consequência do ato de conversão, e como seqüência do iter procedimental, vale dizer, dentro do processo de execução expropriativa. O juiz-executor, portanto, como administrador dos bens penhorados transforma-os em dinheiro, através da venda a terceiro. Age, pois, como representante legal do devedor.<sup>209</sup>

A “teoria da expropriação” dá a faculdade de dispor, pois a expropriação justifica-se no fato de que o Estado, pelo Judiciário vende os bens penhorados ao devedor para conseguir a custa dele, que não paga, os meios para preencher sua função executiva. Para isso, “arma-se do seu poder de impedir que o devedor aliene a coisa penhorada e, assim procedendo, expropria a sua faculdade de dispor, tornando-a assim, sua e não mais do proprietário.”<sup>210</sup>

Para chegar a esta ideia de que a expropriação tem por objeto, não imediatamente o direito de propriedade, mas a faculdade de vender a propriedade, conclui-se que a faculdade de dispor de um direito é diferente do direito de que se dispõe.

Nessa teoria, a expropriação como sendo um contrato de Estado, possui as seguintes características:

- a) o objeto, que é um bem do qual o Estado não tem a propriedade, que é do devedor, ou, eventualmente, de terceiro, que se encontra penhorado, como garantia da execução, mas do qual tem a faculdade de alienar, para impedir que o seu proprietário dela se utilize com o intuito de prejudicar o exercício da função jurisdicional executiva;
- b) o órgão jurisdicional com a qualidade, que lhe outorga o Estado, para contratar com o arrematante, ou o adjudicatário, a alienação do bem, verificada no âmbito do procedimento expropriativo, em virtude da ocorrência ser útil à finalidade do aludido processo;

<sup>209</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 469.

<sup>210</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 469.

c) a forma do ajuste, que tanto no direito italiano, como no nosso é a 'sentença de venda forçada', isto é, o provimento do juiz através do qual é homologada a expropriação.<sup>211</sup>

Há a “teoria do ato de *imperium*”, na qual a expropriação representa simplesmente um ato do juízo, de natureza executória, haja vista que transfere a outrem a propriedade dos bens penhorados influenciando, portanto, na sua titularidade, e está para a execução assim como a sentença de mérito para a cognição induz a entrega da prestação jurisdicional requerida.<sup>212</sup>

E, finalmente, a “teoria da demanda incidental”, na qual se considera que a expropriação era destacada pelo fato de que um terceiro, ou eventualmente, o próprio credor, aceitando o convite formulado pelo edital, comparece à licitação e propõe uma oferta de aquisição.<sup>213</sup> Assim, o terceiro intervém no Processo de Execução e, deduz uma demanda judicial, pedido que propõe com o intuito de lhe ser entregue a coisa ofertada pelo preço que apresentou e que se compromete a pagar.

A arrematação é ato negocial porque há como seu pressuposto, a concordância de duas vontades, a do licitante em arrematar, e a do juiz em lhe entregar o bem definitivamente, constituindo assim, pela aceitação de sua oferta, ato de transferência.

“O juiz dá uma prestação que não é satisfativa, nem é jurisdicional, já que o incidente não é de execução, nem de cognição, mas simplesmente administrativa, configurando a tutela juris-integrativa.”<sup>214</sup>

A transferência coativa pressupõe, de um lado, o pedido do licitante e do outro, o seu atendimento “juris-integrativo”, por parte do juiz. Nega-se, portanto, o aspecto contratual da expropriação, tendo em vista que a expropriação, sob a forma de arrematação, representa demanda constitutiva inserida, incidentalmente, no Processo de Execução.<sup>215</sup>

---

<sup>211</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 470-471.

<sup>212</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 475.

<sup>213</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 472.

<sup>214</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 473.

<sup>215</sup> SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985, p. 472-473.

## 4.2 DÍVIDA ATIVA

A importância da dívida ativa para a cobrança do crédito tributário é indiscutível e prevista pela Lei 6.830/80. Por esse motivo, a Lei Complementar nº 73/93, ao instituir a Advocacia-Geral da União atribuiu à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional “apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União, de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança amigável ou judicial” (artigo 12, inciso I).<sup>216</sup>

A dívida ativa pressupõe crédito exigível e não pago no vencimento, apuração de sua certeza e liquidez pelo órgão competente, inscrição em registro próprio que constitui o ato de controle administrativo de legalidade e a respectiva certidão.

“Do termo de inscrição devem constar o valor originário do crédito, o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora, correção monetária e outros encargos, de modo que a fluência desses não elida a liquidez e a certeza do crédito.” O importante é que haja suporte legal para os adicionais ou encargos, o valor do crédito, no ato da inscrição, e a forma de efetuar o cálculo e o termo inicial para a incidência do acréscimo ou atualização.<sup>217</sup>

O Poder Executivo exerce o controle da execução orçamentária, a começar pela legalidade dos atos de que resulte a arrecadação da receita. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária pode ser prévia, concomitante e subsequente.

“A inscrição constitui prévia constatação administrativa da legalidade da dívida ativa, quanto à existência e ao seu valor, assim como aos adicionais incidentes, tais como juros, multa, correção ou outros encargos legais.”<sup>218</sup> Daí decorre a presunção de certeza e liquidez.

Deve haver em cada entidade fazendária um órgão altamente responsável para, procedente a apuração da certeza e liquidez, para efetuar a inscrição da dívida ativa.

---

<sup>216</sup> PACHECO, Jose da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 38.

<sup>217</sup> PACHECO, Jose da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 38.

<sup>218</sup> PACHECO, Jose da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 40.

Relativamente à União, o órgão competente é a Procuradoria da Fazenda Nacional, consoante o artigo 2º, § 4º da Lei 6.830/80.<sup>219</sup>

Constituindo o tributo uma prestação pecuniária “cívica”, de natureza coercitiva, cujo fim imediato é integrar a receita tributária do orçamento público é natural que, não sendo pago após a época fixada pelo Fisco, sejam tomadas, então, providências administrativas visando à satisfação do crédito fazendário.

O Decreto Federal 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, em seu artigo 21, §3º, dá uma ideia precisa a respeito:

Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador, a princípio, a Secretaria da Receita Federal, encaminhará o processo à autoridade competente, Procuradoria da Fazenda Nacional, para promover a cobrança executiva.

Idêntica deverá ser a procedência nos demais órgãos político-administrativos que compõem o sistema federativo, tanto que o artigo 201 do Código Tributário Nacional complementa o procedimento acima:

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa, competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O que se observa desse dispositivo legal é uma projeção natural de dois órgãos administrativos distintos, mas coordenados, que trabalham para a preparação da cobrança de uma dívida fiscal na Justiça:

1º) a Secretaria da Fazenda (Secretaria da Receita Federal, no caso da União), pelos tributos por ela administrados, e 2º) a Procuradoria da Fazenda competente (Procuradorias da Fazenda Nacional, no caso da União). O 1º como órgão diretamente vinculado ao lançamento de um tributo não pago após se esgotar o prazo para tal fixado; o 2º como órgão final de controle da legalidade do procedimento administrativo adotado pelo 1º órgão, ou seja, da certeza e liquidez da dívida fiscal, para então, ante a persistente omissão do contribuinte ou responsável, promover sua cobrança perante a Justiça.<sup>220</sup>

<sup>219</sup> PACHECO, Jose da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 40.

<sup>220</sup> GALLO, Antonio Felipe A. **A Fazenda Pública e a Cobrança Judicial dos Débitos Fiscais**. 2ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 12.

Na Procuradoria da Fazenda, portanto, é que se ultimarão os atos administrativos que vão anteceder a essa cobrança em Juízo. É aí que o Procurador designado vai examinar o processo administrativo pertinente e, se verificar que ele está perfeito, que a dívida é certa e líquida, determinará, então, sua inscrição em livro próprio da Procuradoria para posterior extração de certidão compreensiva, a qual se juntará à petição inicial da ação executiva.

A certidão de dívida ativa, extraída do respectivo termo de inscrição na Procuradoria da Fazenda competente, tem “força legal de título executivo extrajudicial.” É possível dizer que a certidão é um título de crédito a favor da Fazenda Pública, mas a presunção de certeza e liquidez de que goza a dívida inscrita não é absoluta, admitindo por isso a sua contestação pelo interessado de acordo com o artigo 3º, parágrafo único da Lei 6.830/80.<sup>221</sup>

Mediante a liquidação do débito e emissão da dívida ativa, o não pagamento por parte do contribuinte enseja a interposição de execução fiscal, na qual, conforme visto, ele sofrerá as consequências da expropriação forçada dos bens que possuir.

---

<sup>221</sup> GALLO, Antonio Felipe A. **A Fazenda Pública e a Cobrança Judicial dos Débitos Fiscais**. 2ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 15.

## 5 EXPROPRIAÇÃO DE BENS PELO ESTADO SOB A ÓTICA DE UMA POSSÍVEL EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

### 5.1 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS PAÍSES SUBDESENVOLVIDOS

“No Estado Liberal, o imposto e a expropriação eram as únicas situações em que se podia encontrar uma intromissão do Estado na propriedade privada do cidadão.”<sup>222</sup> E se é inteiramente verdadeira a regra da igual repartição, entre todos, dos encargos públicos e o da necessária compensação indenizatória dos sacrifícios graves e especiais não são mais do que expressões diferentes de um mesmo e único princípio.

É também verdade que, enquanto o remédio para a expropriação reside essencialmente no bom tratamento do caso concreto e na determinação da justa indenização, a contribuição permanente e periódica para os encargos numa relação marcada pela massificação constitui, antes de mais nada, um problema legislativo.<sup>223</sup>

Somente isso pode justificar que os remédios para a expropriação permanente constituída pelo imposto passassem por princípios especiais para a construção e para a aplicação das leis fiscais. Como pressuposto para essas regras especiais está a concepção do Direito Fiscal como um mero direito de intromissão do Estado no patrimônio do cidadão, sem atender também à função da lei fiscal de conseguir uma justa repartição dos encargos tributários.<sup>224</sup>

O Direito Fiscal concebido como um conjunto de regras que têm como objetivo conseguir a correta distribuição dos encargos tributários carecerá, necessariamente, de princípios de interpretação que não se encontram apenas funcionalmente orientados para a mera defesa do cidadão em face do Estado:

a obtenção da justiça fiscal concebida principalmente como uma relação inter-cidadãos, problema jurídico-constitucional da distribuição dos encargos tributários obriga a colocar de forma diversa os princípios da interpretação da lei fiscal. E aqui se encontra o limite para a especificidade do Direito Fiscal nos mecanismos de aplicação da lei.<sup>225</sup>

<sup>222</sup> SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 42.

<sup>223</sup> SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 43.

<sup>224</sup> SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 42-43.

<sup>225</sup> SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 43.

“Em sede constitucional está o limite para a intromissão e para o modo como esta deve ser realizada, não podendo deixar de ser cada vez maior a importância dos princípios constitucionais como cânone para a interpretação da lei fiscal”, os princípios a convocar para a interpretação têm de ser extraídos da Constituição, limitando assim a liberdade de concepção do legislador ordinário por uma interpretação conforme a Constituição.<sup>226</sup>

Entretanto, é preciso notar que ultrapassado certo patamar de crescimento, o determinismo econômico afrouxa a sua pressão sobre os sistemas fiscais e os legisladores recuperam uma relativa autonomia para elaborar as combinações fiscais que julgam mais oportunas.<sup>227</sup>

Há muitas vezes tendência a esquecer que o sistema fiscal melhor concebido não vale senão pela administração que o põe em execução. Deste ponto de vista, a situação dos países de Terceiro-Mundo<sup>228</sup> apresenta-se da seguinte forma: “um escasso pessoal pouco qualificado e serviços mal organizados são encarregados de aplicar textos inadaptados.”

Na maior parte dos países em vias de desenvolvimento pôs-se o problema, quando do seu acesso à independência, da substituição do pessoal colonial especializado e qualificado por pessoal local sem experiência e formado em “programas de choque”. Ora, a formação de administradores competentes é tanto mais difícil quanto os “autóctones” estão menos preparados para este papel pela colonização e a administração ainda primária destes países reclama mais “iniciativa e imaginação aos funcionários, mesmo subalternos.”<sup>229</sup>

Com algumas exceções, as administrações fiscais destes países sofrem, ao mais alto nível, da ausência de direções únicas animando e coordenando as suas tarefas.

<sup>226</sup> SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 44-45.

<sup>227</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 22.

<sup>228</sup> Para Pierre Beltrame, do ponto de vista social, encontram-se nos Estados do Terceiro-Mundo, ao lado de uma minoria rica e dominante, massas camponesas analfabetas vivendo em economia de subsistência. Quanto ao salariado, em grande parte nos países onde reina o sub-emprego econômico. Economia essencialmente agrícola. Indústria e comércio com papel secundário. BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 35.

<sup>229</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 42-43.

“Esta ausência de autoridade única paralisa a administração e facilita a formação de feudos político-burocráticos agindo cada um por sua própria conta.”<sup>230</sup>

No que concerne às tarefas de execução, os serviços de lançamento e de cobrança raramente são apoiados por atuações de verificação. Por este fato, a avaliação das bases de tributação não pode ser mais que aproximativa. Finalmente, no que respeita aos métodos de trabalho, pode sublinhar-se a insuficiência dos regulamentos e instruções para uso dos serviços fiscais.<sup>231</sup>

“A inadaptação dos textos fiscais nos países subdesenvolvidos parece dever-se a duas causas principais: as sequelas da colonização, por um lado; e a falta de uma política fiscal adaptada ao subdesenvolvimento, por outro lado.”<sup>232</sup>

As decisões administrativas são tomadas muitas vezes de uma maneira “fragmentária”, sob o impulso das necessidades orçamentais do momento, de “estudos demasiado apressados nascem fatalmente textos imprecisos e incompletos, mal adaptados às necessidades do país porque não são integrados num plano de desenvolvimento que deveriam preceder e apoiar.”<sup>233</sup>

Para Humberto Meira:

a grande falha é a “falta de uma estrutura administrativa confiável, principalmente no primeiro nível de decisão (Delegados da Receita Federal), que assegure ao contribuinte o devido processo legal, com maiores garantias de defesa, à semelhança do novo Código de Processo Tributário de Portugal.”<sup>234</sup>

O sistema atual não atende aos requisitos do contraditório, ampla defesa e meios e recursos a ela inerentes, Constituição Federal, artigo 5º, inciso LV, não servindo aos contribuintes e ao próprio fisco, levando o conflito, frequentemente, de logo ao Judiciário, sem qualquer vantagem para ninguém. O contribuinte se vê forçado, desde logo, a arcar com honorários e custas judiciais para ver assegurado o seu direito de defesa. O fisco, por seu turno, também arca com pesados encargos para o pagamento de pessoal qualificado (procuradores, apoio técnico e a própria “máquina judiciária”).

<sup>230</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 43.

<sup>231</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 44.

<sup>232</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 45.

<sup>233</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 45-46.

<sup>234</sup> BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976, p. 47.

O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais, ainda mais adiante de um Poder Judiciário já sobrecarregado e moroso.

Nessa perspectiva, a transformação dos atuais tribunais administrativos em órgãos autônomos, com quadro de pessoal próprio e especializado, seria uma solução adequada para dar rápida solução a conflitos tributários, valorizando, sem dúvida, as garantias do contribuinte, à semelhança do atual sistema português.

O Poder Judiciário, em qualquer hipótese, estaria à disposição do contribuinte para dar a última palavra. Não obstante, não é novidade a atual situação de nossos tribunais, assoberbados por volumes cada vez maiores de processos, além de outros fatores que contribuem sobremaneira para a morosidade na solução dos litígios que se lhe apresentam. Essa realidade poderia ser amenizada com a valorização dos Tribunais Administrativos.

A valorização e modernização desses colegiados, à luz dos princípios e garantias fundamentais, como já foi dito, não implicam de forma alguma em qualquer tipo de restrição ao acesso ao contribuinte ao Judiciário. Ao contrário, constitui avanço em direção à almejada Justiça Tributária e Fiscal, que poderá dessa forma ganhar concretude já na esfera do litigioso administrativo, visando a conceder ao contribuinte um verdadeiro e útil instrumento de defesa, e ao fisco – por que não – a possibilidade de ver seus litígios solucionados com maior rapidez.<sup>235</sup>

“O aspecto jurídico do fenômeno financeiro é o objeto de estudo do direito financeiro.”<sup>236</sup> O Estado moderno exige que suas manifestações de vontade no campo administrativo e as conseqüentes relações com os particulares, encontrem nas leis sua disciplina fundamental.

Mario Pugliese distingue nitidamente direito financeiro da ciência das finanças. “Explica que o elemento jurídico, ainda sendo característico do fenômeno financeiro, do qual forma seu pressuposto e fundamento, não pode ser considerado em si mesmo como objeto de estudo e de elaboração na ciência da fazenda.”<sup>237</sup>

Essa missão é do direito financeiro, cujo objeto de estudo é a norma jurídica, elemento formal, ainda que considere como dado objetivo o conteúdo concreto dos

<sup>235</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 36.

<sup>236</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 37.

<sup>237</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 38.

fatores econômicos, políticos ou sociais que constituem o pressuposto da atividade financeira do Estado.<sup>238</sup>

O Poder Legislativo tem para si a grande responsabilidade em respeitar os princípios e diretrizes constitucionais na elaboração das leis. Quanto ao sistema tributário muito se fala acerca de uma reforma, entretanto, é preciso cautela na proteção dos interesses, para que não se legalizem apenas atos administrativos com fins meramente arrecadatórios.

---

<sup>238</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Glaucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 36.

## 5.2 A EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA

O projeto de lei do Senado nº 608, de 1999, prevê a cobrança administrativa de crédito da Fazenda Pública, ou seja, possibilita a criação de uma execução fiscal administrativa.

Segundo prevê tal projeto, em seu artigo 1º, as disposições da referida execução fiscal seriam aplicadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e suas autarquias e fundações, sendo facultativamente estendidas aos Municípios e suas autarquias e fundações.

O objetivo do projeto é que a Fazenda Pública penhore e arreste bens do executado sem autorização judicial, e faça por conta própria, a arrematação de tais bens. O Fisco poderá optar por promover a execução, antes do ingresso em Juízo, por meio da Procuradoria Fiscal, até a penhora, calçada na certidão de dívida ativa, que goza da presunção de legitimidade e auto-executoriedade.<sup>239</sup>

A proposta engendra uma nova Lei de Execução Fiscal e é fruto de pesquisa para tese de doutorado, da autoria do juiz federal e professor Antonio Souza Prudente, em colaboração com o professor Leon Fredja Sklarowsky visando realizar, com esse novo texto, objetivos almejados originariamente, pelos organizadores do projeto da Lei nº 6.830/80, no sentido de agilizar e racionalizar a satisfação do crédito da Fazenda Pública e retirar a sobrecarga de processos do Poder Judiciário.

O senador Lucio Alcântara adotou a tese e apresentou primeiramente o projeto de lei nº 174/1996, reapresentado sob nº 608/99.

“Assim, foi em busca de solucionar a pendência histórica da ausência de inovação da Lei 6.830/80 que se apresentou uma proposta de penhora administrativa.”

240

Os subscritores da proposta defendem que a mesma coaduna com o Projeto de Lei do Senado nº 646/1999, o Código de Defesa do Contribuinte e que concilia-se com

<sup>239</sup> SKLAROWSKY, Leon Frejda. **A execução fiscal e a penhora administrativa**. Elaborado em 03/1997. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1319>. Acessado em 04 de março de 2009.

<sup>240</sup> PRUDENTE, Antonio Souza; SKLAROWSKY, Leon Frejda. **Execução Administrativa do crédito da Fazenda Pública**. Elaborado em 12/2000. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1322>. Acessado em 04 de março de 2009.

as garantias fundamentais, com princípios e normas genéricas do Código de Processo Civil.

Ainda, afirmam que a execução administrativa do crédito da Fazenda Pública:

(...) afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade da Administração, da imperatividade impositiva de seu cumprimento coercitivo e da auto-executoriedade consistente na possibilidade desses atos serem imediata e diretamente executados pela própria Administração, no uso de sua supremacia de Poder Público, independentemente de ordem judicial.

A competência da União para legislar, através do Congresso Nacional, privativamente, sobre direito processual, e, concorrentemente, sobre procedimentos em matéria processual, com supremacia da lei federal sobre normas gerais, na espécie, resulta das disposições dos artigos 22, I e 24, XI e respectivo parágrafo 4º, da Constituição Federal, em que se ampara a validade formal do projeto ora proposto.

A figura do Juiz natural e o princípio da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º, inciso XXXV) restam plenamente garantidos aos jurisdicionados, nas linhas do novo projeto, que haverá de substituir o da penhora administrativa, dispondo, também, integralmente, sobre a ampla defesa do executado, em juízo.<sup>241</sup>

Há que se lembrar que a Fazenda Pública é uma entidade que possui direitos e deveres iguais aos de qualquer outra parte no processo, não tendo posição de hegemonia, uma vez que, segundo a ordem constitucional vigente, vive-se um Estado Democrático de Direito, sendo todos iguais perante a lei.

O Poder Público pode agir em defesa de um interesse público, por meio da Fazenda, entretanto, suposto interesse não pode sobrepor-se aos princípios constitucionais do devido processo legal (artigo 5º, LIV da CR/88), do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, LV), que igualam as partes em qualquer processo. Desse modo:

o Poder Público não dispõe de base constitucional para fazer predominar seu interesse sobre o executado, muito menos tem poderes para conduzir seus interesses sobre a propriedade dos indivíduos, sem a necessária autorização judicial, por meio de mera execução fiscal de natureza administrativa.<sup>242</sup>

<sup>241</sup> PRUDENTE, Antonio Souza; SKLAROWSKY, Leon Frejda. **Execução Administrativa do crédito da Fazenda Pública**. Elaborado em 12/2000. <http://jus2.uol.com.br>. Acessado em 04 de março de 2009.

<sup>242</sup> OLIVEIRA, Jorge Rubem Folea de. **A excogitável execução fiscal administrativa e suas inconstitucionalidades**. Revista IOB de Direito Administrativo. Vol. II. Nº 20. Agosto/2007.

Saliente-se que a Constituição da República, baseada na livre iniciativa, princípio da ordem econômica protege a propriedade (artigos 5º, caput, XXII, e 170, II), consoante verificado no capítulo 2 do presente trabalho, sendo certo que a imposição de gravame ao patrimônio do executado, como se pretende pelo projeto de lei em comento, constitui violação ao seu direito individual de não ter seus bens ameaçados sem o devido processo legal.

“Os atos de constrição patrimonial, como o arresto e a penhora, criam restrições à propriedade, além de deixá-la vinculada à pretensa dívida discutida.”<sup>243</sup> A criação de ônus à propriedade não pode partir da vontade isolada do credor que pretende garantir ou satisfazer o seu suposto crédito, sem antes submeter sua pretensão à análise do Judiciário.

O início do processo de execução cria para os indivíduos embaraços de ordem material e moral, passando os seus nomes constar no rol de inadimplentes. Daí a necessidade de o Judiciário intervir desde o início da execução, não podendo o credor, seja o Poder Público ou particular ser detentor desta autorização.

Numa República, a função jurisdicional cabe ao Poder Judiciário, que a exerce de forma independente e harmônica em relação aos demais poderes (artigo 2º da CR/88), sendo o único autorizado a dirimir a lesão ou ameaça a direito e a solucionar as controvérsias existentes (artigo 5º, XXXV da CR/88).

Assim, como os atos de cobrança, por meio de processo de execução repercutem de forma sumária e imediata sobre o patrimônio do executado, é imprescindível que o Judiciário analise previamente a pretensão do credor, no intuito de evitar abusos ou ilegalidades, devendo ficar sob sua responsabilidade a prática destes atos, de competência exclusiva da justiça.<sup>244</sup>

A proposta legislativa apresentada nada mais é que o próprio credor fazer a cobrança de uma dívida por seus próprios meios. No entanto, a Fazenda Pública não está acima de nenhum cidadão na relação processual, não sendo razoável a criação de um processo de execução administrativa sem a análise inicial do Poder Judiciário, sob pena de ameaçar gravemente a segurança jurídica de contribuintes, já que a

---

<sup>243</sup> OLIVEIRA, Jorge Rubem Folea de. **A excogitável execução fiscal administrativa e suas inconstitucionalidades**. Revista IOB de Direito Administrativo. Vol. II. Nº 20. Agosto/2007, p. 24.

<sup>244</sup> OLIVEIRA, Jorge Rubem Folea de. **A excogitável execução fiscal administrativa e suas inconstitucionalidades**. Revista IOB de Direito Administrativo. Vol. II. Nº 20. Agosto/2007, p. 27.

ineficiência e morosidade no processo administrativo fiscal e do Fisco brasileiro na sua arrecadação, não serão resolvidos com a implementação de tal projeto.

Há que reconhecer que há países, nos quais a execução administrativa fiscal tem alcançado alguns resultados, como o desafogamento do Poder Judiciário, entretanto, em sistemas muito diferentes - com um processo administrativo tributário mais desenvolvido e mais estruturado. O processo administrativo fiscal brasileiro possui algumas falhas de base, vistas no item anterior, que o tornam ainda despreparado para gerir execuções administrativas fiscais e coaduná-las com as garantias previstas na Constituição da República de 1988.

Os Poderes da República são independentes e harmônicos entre si (artigo 2º da CR/88), tendo o Executivo o papel de executar as leis e o Judiciário de proporcionar a sua aplicação, pela classificação de Montesquieu, no “Espírito das Leis”, sendo este equilíbrio a base do período histórico. Qualquer previsão afora isso, não encontra amparo pela Constituição da República.<sup>245</sup>

“O Poder Legislativo deve ser obediente à Constituição da República, e na hipótese de ser imprudente em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo.”<sup>246</sup>

---

<sup>245</sup> OLIVEIRA, Jorge Rubem Folea de. **A excogitável execução fiscal administrativa e suas inconstitucionalidades**. Revista IOB de Direito Administrativo. Vol. II. Nº 20. Agosto/2007.

<sup>246</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 58.

### 5.3 PONTO DE CONFLITO – FINS DA ATIVIDADE FINANCEIRA, LIMITAÇÕES E EXPROPRIAÇÃO FORÇADA PELO ESTADO

Quando se fala na possibilidade de haver uma execução administrativa fiscal, fala-se em dar poderes à Fazenda Pública para macular a propriedade do devedor, conforme acima delineado.

É possível reconhecer que a atividade financeira se caracteriza por ser uma atividade de gestão direta e movimento do dinheiro público, abrangendo o ciclo financeiro completo, que começa no momento em que:

o Estado retira rendas monetárias das economias privadas, as administra ou gestiona, fixando-as para o atingimento de determinados fins, e termina no momento em que o Estado emprega ou gasta os ingressos obtidos na forma de bens ou serviços públicos com o objeto de satisfazer necessidades coletivas.<sup>247</sup>

Nesse sentido, a atividade financeira aparece qualificada pela característica de referir-se ao manuseio do dinheiro.

Cabe lembrar que a ideia central do “pensamento liberal consistiu em conceber Estado como um mal, embora necessário”, e enquanto tal “há de ser mantido e valorado na medida em que se traduza numa entidade insubstituível na prestação de algumas atividades.”<sup>248</sup>

“Por outro lado, não se permite que o Estado ultrapasse atividades próprias, pela simples razão de que, fora destas, ele encontra agentes mais aptos para prestá-las, até mesmo por questão de se evitar o autoritarismo.”<sup>249</sup>

Ainda nesse sentido, a aplicação do Direito fiscal sempre esteve intimamente ligada à ideia de interesse inalienável do Estado, premissa arrastada ao extremo, consistente em retirar o controle dos atos arrecadatários do Poder Judiciário.

O Estado vem criando braços administrativos dedicados a concentrar toda a atividade tributária arrecadatória, chamando para si a solução de todas as

<sup>247</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 7-8.

<sup>248</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 9.

<sup>249</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 9.

controvérsias fiscais. Paradoxalmente, tais órgãos administrativos, sistematicamente, afastam de si a responsabilidade na realização da justiça tributária.<sup>250</sup>

As finanças públicas são um reflexo do próprio sistema econômico adotado, podem tornar-se um instrumento reforçador desse sistema, ou seja, as finanças públicas podem ser um poderoso instrumento de atuação do Estado no domínio econômico. Atualmente, a tendência é a utilização moderada desse recurso, porque sua exacerbação pode conduzir a profundas distorções da economia.

Embora se relacione a atividade financeira com a arrecadação mais propriamente dita, “a execução administrativa fiscal, por ser modo coercitivo de proporcionar o pagamento de créditos, não deixa de ser um modo de obtenção de arrecadação, só que de débito constituído.”<sup>251</sup>

Diante disso, os fins da atividade financeira, sua relação com a economia e suas limitações têm relação direta e de suma importância para fundamentar a defesa da rejeição de alguns dos preceitos utilizados no projeto do Código de Defesa do Contribuinte.

A descrição do Sistema Constitucional Tributário foi intensificada em 1964 por Antonio Roberto Sampaio Doria, principalmente, sob o ponto de vista do sistema jurídico norte-americano e da cláusula do “due process of law”.<sup>252</sup>

A descrição sistemática do Sistema Tributário Nacional, de acordo com os princípios sistematicamente fundamentais da Constituição Brasileira, realizada por Geraldo Ataliba, “ora demonstrou as relações de dependência entre sistema tributário e as outras normas constitucionais, ora demonstrou a vinculação entre o sistema tributário e os direitos fundamentais”, principalmente os de liberdade e propriedade.<sup>253</sup>

Ademais, “as leis tributárias são leis restritivas porque limitam a liberdade e propriedade do cidadão, independente de sua vontade.” Essa noção reflete a existência das normas que funcionam como limites à intervenção tributária, que seria a dimensão

<sup>250</sup> MARINS, James. **Justiça Tributária e Processo Tributário**. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 13.

<sup>251</sup> MARINS, James. **Justiça Tributária e Processo Tributário**. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 13.

<sup>252</sup> DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais tributários e a cláusula “Due Process of Law”**. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

<sup>253</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 9-10.

negativa das normas constitucionais, que por sua vez, não poderá conduzir à inexistência de uma dimensão positiva das limitações:

A própria expressão limitação conduz a uma descrição prioritariamente circunscrita à dimensão negativa, sem que outras normas, que instituem diretrizes positivas e possuem apenas uma eficácia mediata relativamente ao poder de tributar, sejam dignas da devida atenção (dignidade humana, proteção da família, desenvolvimento regional etc). Além disso, as limitações expressas são, sobretudo, limitações formais (legalidade, irretroatividade, anterioridade). Mais ainda: a estrutura rígida do Sistema Tributário Nacional, que fixa pormenorizadamente regras de competência, termina por contribuir para a confusão entre sistema externo (conjunto de dispositivos que regulam a matéria tributária) e sistema interno (conjunto de normas que dizem respeito, direto ou indireto, à relação obrigacional tributária).<sup>254</sup>

Na divisão quanto à eficácia dos princípios, Humberto Ávila destaca que “a função eficaz argumentativa é aquela em que se verifica a necessidade de o Poder Público”, se adotar medida que restrinja um princípio constitucional, justificar essa restrição.<sup>255</sup>

As normas constitucionais devem proteger os bens jurídicos, Humberto Ávila adota a teoria de que os bens jurídicos como ações, propriedades ou situações e posições jurídicas que não podem ser violadas, restringidas ou afastadas. “As leis tributárias são compostas de normas restritivas, na medida em que restringem ou limitam determinados bens jurídicos.”<sup>256</sup>

O Direito Tributário abrange todas as normas que digam respeito de modo direto ou indireto aos bens restringidos pela concretização da relação obrigacional tributária. “A análise dos bens jurídicos permite verificar a própria eficácia das normas tributárias e, por consequência, encontrar fundamentos constitucionais de proteção antes inalcançáveis.”<sup>257</sup>

“A concretização da repartição entre bens jurídicos depende de normas que estabelecem a estrutura racional para a aplicação de outras normas com a devida proporcionalidade e da função de defesa dos direitos fundamentais.”<sup>258</sup>

<sup>254</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 22-23.

<sup>255</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 50.

<sup>256</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 53.

<sup>257</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 56.

<sup>258</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 56.

A Constituição da República, no seu artigo 150, regula as limitações ao poder de tributar, e, em geral, instituiu um sistema tributário aberto ao invés de estabelecer regras de modo exaustivo e exclusivo. Outras limitações dedutíveis da Constituição são compatíveis com as regras constitucionais específicas decorrentes dos princípios fundamentais (arts. 1º a 5º) e dos direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 17) expressamente recepcionados pelo Sistema Tributário externo.

“O artigo 5º, em seu parágrafo 2º, manifesta essa abertura dispondo que os direitos e garantias constitucionais não excluem os decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.”<sup>259</sup>

A análise de proteção dos bens jurídicos deve estar atenta ao caráter jurisdicional, que na perspectiva de sua dimensão como limitação ao poder de tributar está diretamente relacionada com o devido processo legal como postulado, princípio e regra:

(...) na medida em que exige uma atuação do Poder Público capaz de proporcionar ao contribuinte acesso e condições efetivas de defesa dos seus interesses, ao mesmo tempo que exige uma atuação do Poder Público a implementação da tarefa de compor litígios de maneira isenta, imparcial e objetiva por meio de instrumentos garantidores de ampla defesa, mesmo que não previstos ou previstos de outro modo pelo ordenamento jurídico; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º, XXXV e LIV), estabelece procedimentos a serem observados pelo Poder Público.<sup>260</sup>

O que se quer disso é demonstrar que o processo administrativo tributário não pode violar a esfera privada do contribuinte. O devido processo legal exige um procedimento capaz de garantir ampla defesa para o contribuinte, “pouco importando se há ou não regra expressa, e se há, sendo incapaz de garantir a defesa ao contribuinte, deve ser reinterpretada ou mesmo afastada.”<sup>261</sup>

<sup>259</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 108.

<sup>260</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 114.

<sup>261</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 117.

### 5.3.1 Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade, previsto pela Constituição da República, em seu artigo 5º, afasta radicalmente qualquer distinção que implique em formação de privilégio em favor de qualquer categoria.

É preciso verificar se a desigualdade não está sendo amparada pela própria lei, no presente caso, pelo projeto de lei discutido, dando poderes para a Administração Fazendária realizar expropriação de bens de contribuintes devedores.

San Tiago Dantas é claro ao relatar que se vive uma fase em que tudo o que se aborda em termos de igualdade indica um forte vetor a exigir interferência legislativa, que tem sido tendenciosa em igualar situações desiguais:

Toda ênfase posta nas reclamações posta nas proclamações de igualdade estaria, porém, condenada a se tornar puro verbalismo, se não se franqueasse a terceira etapa do problema, forçando o legislador a fazer leis iguais para todos. A tirania do legislativo poderia ser mais rara, mas não menos funesta que a dos antigos soberanos.<sup>262</sup>

O mesmo autor reflete acerca da “necessidade de verificar o critério técnico-jurídico de análise que permita distinguir a lei arbitrária da lei especial justificada.”<sup>263</sup>

James Marins, em palestra ao VIII Simpósio do Instituto de Estudos Tributários reflete:

O Direito, como nós o compreendemos hoje, abomina qualquer relação que não se afigure isonômica. E os exemplos disso já são conhecidos: veja-se o Código de Defesa do Consumidor – Lei 8.078 de 1990, com vigor a partir de março de 1991. Ora, anteriormente à referida lei, justamente o que se constatava no plano das relações sociais, era que havia uma relação anti-isonômica do fornecedor, com preponderância de meios e de forças, em face do consumidor, com patente vulnerabilidade diante daquele. A partir do Código de Defesa do Consumidor encontrou-se uma forma jurídica ‘terapêutica’ de o Estado tratar essas relações, através de uma legislação especificamente voltada ao reequilíbrio dessa relação. No momento em que o liame econômico entre consumidor e fornecedor se torna equilibrado e, portanto isonômico, sua relação torna-se realmente jurídica, nos moldes como se pode conceituá-la neste final de século XX.

<sup>262</sup> DANTAS, San Tiago. **Igualdade perante a lei e *due process of law* – Contribuição ao Estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1948, p. 21.

<sup>263</sup> DANTAS, San Tiago. **Igualdade perante a lei e *due process of law* – Contribuição ao Estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1948, p. 21.

Sempre onde houver discrepância de forças e sempre que o Direito não for suficientemente aparelhado para fazer com que se retome o equilíbrio dessa discrepância, estaremos, naturalmente, diante de uma situação antijurídica. Todas as regras que dizem respeito ao nosso Ordenamento Jurídico, que permitam a prevalência, em todo o tipo de relação jurídica, qualquer espécie de abusividade ou desequilíbrio jurídico, não se compaginam com o nosso Direito Constitucional moderno, que se fixa na prioridade à dignidade do ser humano, sob a ótica do Direito, não pode ser tolhida ou diminuída em virtude de relações que não se afigurem estritamente isonômicas.<sup>264</sup>

Essa reflexão é importante para demonstrar a violação ao princípio da igualdade existente na parte do permissivo da execução administrativa fiscal no projeto de lei estudado, pois contraria a ideia de república, na qual o sistema baseia-se na tripartição de poderes; “firma-se positivamente a noção de que nenhum cidadão pode ser suprimido de sua liberdade ou de sua propriedade sem o devido processo legal.”<sup>265</sup>

Fr. Geny tem importantes colocações acerca da igualdade e da justiça social no direito fiscal:

Foi proclamado por todas as constituições francesas modernas, e está nitidamente implícito no artigo final de cada uma de nossas leis do orçamento. Nessa matéria como em qualquer outra de alçada de sua autoridade, o legislador terá plenos poderes e não encontraria limites senão na super-legalidade constitucional, que quase nada oferece, nesse gênero, senão uma idéia de igualdade, a impedir diferenças gritantes entre os cidadãos tributados ou um princípio de propriedade a por obstáculo às confiscações disfarçadas. Fora daí, o legislador, que baixa medidas fiscais, fica inteiramente livre para lhes dar uma forma, segundo a idéia que ele faz da justiça e da utilidade geral nessa matéria.<sup>266</sup>

“O postulado da igualdade na aplicação da lei tem de ser um princípio fundamental para predeterminar o trabalho do legislador e a atividade da Administração.”<sup>267</sup>

Tanto o legislador como autoridades fiscais devem observar o princípio da igualdade. Ele vale para a aplicação da lei do mesmo modo que para sua elaboração; somente se considera atendido o princípio da igualdade quando tanto o Legislativo como o Executivo observam, cada um desses poderes dentro de sua própria esfera. Se

<sup>264</sup> MARINS, James. **O Código de Defesa do Contribuinte – Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999**. Revista de Estudos Tributários. nº 19. Mai-Jun 2001, p.145.

<sup>265</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17.

<sup>266</sup> GENY, Fr. **O Particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, 1950, p. 14.

<sup>267</sup> SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planejamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006, p. 43.

as leis tributárias ferem o princípio da igualdade, então essa infração persiste mesmo que o Executivo aplique de modo igual a lei inconstitucional.

Em sentido oposto: leis tributárias que respeitam o princípio da igualdade não são em si suficientes para sua realização; para tanto, é necessário que as leis tributárias também sejam executadas de modo igual.<sup>268</sup>

---

<sup>268</sup> TIPKE, Klaus. **Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias**. In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 363.

### 5.3.2 A garantia jurisdicional

Conforme delineado acima, a Constituição da República consagrou explícita e expressamente em seu artigo 5º, LIV, a cláusula específica do *due process of law*, de origem anglo-saxônica.

Este princípio deve ser associado aos princípios constitucionais do controle do judiciário que não permitem à lei excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, e das garantias do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, segundo dispõem os incisos XXXV e LV do citado dispositivo constitucional.

... a impugnação judicial e a impugnação administrativa dos atos tributários, notadamente do lançamento, são garantias que têm suas raízes na Constituição Federal: a impugnação judicial tem o seu fundamento no inc. XXXV do art. 5º, segundo o qual, a Lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; a impugnação administrativa tem como base o inc. XXXIV do art. 5º que outorga o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direito ou contra abuso de autoridade, e ainda o inc. LV do art. 5º, segundo o qual, 'aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

... Destas considerações conclui-se que a impugnação administrativa é um recurso, com fundamento no inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição da República e não uma ação, com fundamento no inciso XXV da mesma Carta, uma vez que a tutela do direito se faz valer no âmbito do mesmo Poder que praticou o ato administrativo de lançamento, alegadamente lesivo desse direito, e não de um Poder distinto e independente, o Poder Judiciário.<sup>269</sup>

“A observância do primado do ‘due process of law’ nas lides de natureza tributária corresponde ao ideário de uma Justiça fiscal plena e eficaz.”<sup>270</sup>

O sentido moderno da garantia do devido processo legal é:

um conjunto complexo e plural de diversas garantias constitucionais que, associadas aos parâmetros da ética e da moral buscam, em última análise, assegurar o correto exercício da jurisdição e ao mesmo tempo legitimar o

<sup>269</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 25-26.

<sup>270</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 17.

próprio poder jurisdicional exercido pelo Julgador e titularizado pelo Estado-Juiz.<sup>271</sup>

A aplicação do Direito Fiscal ou Tributário sempre esteve atrelada à ideia de supremacia do interesse público sobre o privado. Sob essa mácula, o Estado criou um aparelhamento que concentra toda a atividade arrecadatória e, que ainda chama para si o exame e a solução das lides de natureza fiscal.

Nesse contexto de disciplina híbrida, o Direito Processual Tributário traz à tona o relevante embate entre o interesse público (fisco) e o interesse privado contribuinte. Por todos os aspectos que caracterizam essa relação, ao menos na esfera administrativa, afastou-se gradual e insensivelmente a jurisdição administrativa tributária do ideário de uma justiça tributária concreta.

Isto não se traduz apenas no fato de o Estado, nesses casos, ser juiz de causa própria, mas principalmente pelo fato de, ao longo dos tempos, terem sido restringidos os meios e recursos inerentes ao processo na esfera administrativa.<sup>272</sup>

Para Nelson Nery Junior, o princípio do “*due process of law*” caracteriza-se pelo “trinômio vida-liberdade-propriedade”; vale dizer, tem-se “o direito de tutela àqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico.” “Tudo o que disser respeito à tutela da vida, liberdade ou propriedade está sob a proteção da ‘*due process clause*’”.<sup>273</sup>

A criação do projeto de lei que prevê a possibilidade de existir uma execução administrativa fiscal acaba por ser a criação pelo Estado de uma estrutura administrativa que concentra para si toda a atividade arrecadatória e, ainda chama para si o exame e a solução das lides de natureza fiscal.

Nesse contexto, o Direito Processual Tributário traz à tona o relevantíssimo “embate entre interesse público (fisco) e o interesse privado (contribuinte)” e por todos

<sup>271</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 17.

<sup>272</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p.19-20.

<sup>273</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 3ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 30.

os aspectos que caracterizam essa relação, ao menos na esfera administrativa, afastou-se gradualmente, “a jurisdição administrativa tributária da justiça.”<sup>274</sup>

Isso pode ser verificado principalmente pelo fato de, com o decorrer dos tempos, terem sido restringidos os meios e recursos inerentes ao processo na esfera administrativa. Tais medidas têm sua legalidade altamente questionável.

A garantia do devido processo legal ganha fundamental importância diante da clara ansiedade em arrecadar, demonstrada no projeto de lei criado. “Os cuidados com a sua violação são urgentes, na medida em que ela causa, por consequência, a violação de outro princípio não menos importante: o da segurança jurídica.”<sup>275</sup>

Para Geraldo Ataliba, qualquer punição de cunho patrimonial ou privativo de liberdade exige o “due process of law”.<sup>276</sup>

Fr. Geny lembra que a praticabilidade do direito fiscal se dá pela via administrativa e pela via judicial:

Por via administrativa, primeiramente. Os agentes do fisco, órgãos do poder executivo, são investidos dos meios necessários para desempenhar a sua missão, cobrar e arrecadar os impostos. (...) Mas todo esse instrumental, acrescentando-lhe o aparelho diretor das instruções administrativas, circulares, despachos ministeriais, só existe para o fim de executar a lei ou, melhor, o direito do qual a lei é a expressão. E, se a própria aplicação da lei é posta em dúvida, passa-se necessariamente da via administrativa à via judiciária ou contenciosa.

Jurisdições são constituídas, a fim de estatuir sobre tais litígios, nos quais a administração, representando o Fisco, se contrapõe ao contribuinte, que defende os seus interesses. Entre ambos, a autoridade judiciária decide e as suas decisões se impõem. É, portanto, a jurisdição contenciosa que realiza, de fato, a aplicação do direito fiscal. Ora, a jurisdição procede essencialmente por interpretação, não somente da lei (seria isso demasiado restrito), mas também do direito fiscal.<sup>277</sup>

É exatamente na segurança jurídica que se verifica vetor geral que se explica com base nas noções de previsibilidade, não-surpresa, estabilidade: em Direito Processual realiza-se o valor em questão à medida que se dá ao processo de produção do ato-finalidade da jurisdição (tutela jurisdicional) não qualquer tratamento formal, e sim o preordenado pelo sistema geral e abstrato

<sup>274</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 3ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 31.

<sup>275</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide**. In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 19-20.

<sup>276</sup> ATALIBA, Geraldo. **Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em matéria Tributária**. Revista de Direito Tributário. 2005. n. 46, p. 118.

<sup>277</sup> GENY, Fr. **O Particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, 1950, p. 16.

garantindo-se, aos sujeitos que se apresentam como destinatários daquele mesmo ato, controle pleno dos mecanismos inerentes à sua elaboração, justamente o que, na linguagem constitucional chama-se de devido processo legal.<sup>278</sup>

Cabe ao Fisco o lançamento tributário, aplicar a lei tributária para individualizar o dever tributário de um determinado contribuinte seguindo os princípios fundamentais que regem o exercício da função administrativa, como o da verdade material, oficialidade, informalidade e legalidade objetiva.<sup>279</sup>

Por ser o lançamento tributário um ato resultante do exercício oficial da função administrativa fiscal, não se pode concordar com a posição de Dino Jarach, que defende “a natureza de ato jurisdicional para o ato de determinação tributária.” Para ele:

a atividade jurisdicional em face da administrativa é a predominância de elemento lógico de juízo sobre o elemento psicológico da vontade. O lançamento é atividade de juízo, antes de atividade de vontade, mais próxima da atividade jurisdicional do que da atividade administrativa.<sup>280</sup>

Entretanto, há que se observar que a “posição de juiz predomina sobre as partes, enquanto, na determinação impositiva, a administração é uma das partes.” Para Seixas Filho, o raciocínio de Jarach não verifica que a função de aplicar a lei pela autoridade administrativa obedece a um regime jurídico diferente daquele seguido pelo juiz no processo jurisdicional.

No processo jurisdicional, o juiz aplica a lei para dirimir, de modo terminante, um conflito de interesses, enquanto a autoridade administrativa aplica a lei exigindo o seu cumprimento por parte do seu destinatário, sem se colocar como interessada num conflito de interesses.<sup>281</sup>

Não cabe à autoridade administrativa decidir controvérsias, principalmente, se for considerado que estes litígios surgem em decorrência do exercício de sua função de aplicação da lei ao caso concreto. “Aplicar a lei dirimindo controvérsias realmente é uma

---

<sup>278</sup> CONRADO, Paulo César. **Os limites da Jurisdição e a Efetividade do Processo**. In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 690.

<sup>279</sup> FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 99.

<sup>280</sup> BORGES, Souto Maior. **Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 11.

<sup>281</sup> FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 99.

função que tem mais proximidade com a atividade jurisdicional do que com a administrativa.”<sup>282</sup>

Se a autoridade administrativa se posicionar como “julgadora de controvérsias” não estará exercendo com propriedade nem a função administrativa, nem a jurisdicional, graças à confusão de regimes jurídicos que podem envolver a sua atuação.

A executoriedade não é um atributo próprio da eficácia do lançamento tributário, sendo um “poder externo” concedido pelo legislador somente a poucos atos (provimentos) administrativos, pois a execução coativa não é natural à função administrativa.<sup>283</sup>

---

<sup>282</sup> FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 100.

<sup>283</sup> NOVELLI, Flavio Bauer. **A Eficácia do Ato Administrativo**. Revista de Direito Administrativo. 2004. nº 61. p. 36-37.

### 5.3.3 A segurança jurídica do contribuinte

A segurança jurídica é a certeza e garantia dos direitos significa, sobretudo, a segurança dos direitos fundamentais. “Ela torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo necessita de certeza, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado.”<sup>284</sup>

“A segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça”; o importante é que existe “segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, pois a segurança jurídica é também a segurança nas regras, porque nelas está garantida a base para o sentido da justiça.”<sup>285</sup>

Portanto, a violação a princípios constitucionais, por si só, abala o primado da segurança jurídica e conseqüentemente ameaça a manutenção da justiça.

O projeto de alteração da Administração Tributária conferindo-lhe poderes a ela para execução das dívidas fiscais, ao violar princípios, conforme verificado nos itens anteriores, retira do contribuinte a segurança jurídica das eventuais decisões proferidas sob sua égide.

Eventual reforma do sistema de arrecadação neste sentido poderia agravar a questão da insustentabilidade vivida pelo Sistema Tributário, posto que se apresenta como um sistema eficaz para práticas exatórias que comprometem os contribuintes, sempre envoltos de obrigações exacerbadas e nas mãos de uma Fazenda Pública despreparada.

Sem desmerecer a importância científica e histórica do Direito Tributário, que jurisdicizou o vínculo obrigacional tributário, seu alcance produziu resultados apenas parciais, já que o fenômeno tributário, por ser relação fática, socioeconômica, não se limita à ideia restrita de obrigação, de débito e crédito entre Estado e contribuinte, mas compreende também a própria criação legislativa e sua justificação socioeconômica e, finalmente, a adequada aplicação da arrecadação financeiro-tributária pela Administração Pública.<sup>286</sup>

---

<sup>284</sup> WEBER, Max. **Economia y Sociedad**. México: Fondo de Cultura Económica, 1964, p. 833.

<sup>285</sup> FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 435-436.

<sup>286</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 19.

## 6 SISTEMA TRIBUTÁRIO, ATIVIDADE ECONÔMICA E SUSTENTABILIDADE

O estudo prévio da execução administrativa fiscal aguçou reflexão acerca da busca por um sistema tributário sustentável; todavia, para desenvolver tal raciocínio faz-se necessário ponderar que o desenvolvimento sustentável é:

o desenvolvimento econômico, concretizado em larga medida no crescimento econômico ou no crescimento do produto, que tenha em conta ou esteja comprometido com o futuro, isto é, com as necessidades das futuras gerações.<sup>287</sup>

Estudos recentes sobre a sustentabilidade estão correlacionados a um desenvolvimento ecologicamente sustentável, no entanto, cabe observar que o conceito de sustentabilidade é bem mais amplo que o desenvolvimento com proteção do ambiente. No âmbito fiscal resquícios de noções de sustentabilidade podem ser verificados nos estudos recentes acerca dos ecotributos e do aprimoramento da via dos incentivos fiscais.

Entretanto, quando se apresenta a proposta de estudo da atividade financeira, nos capítulos 1 e 3 repita-se: conclui-se que a atividade financeira se caracteriza por ser uma atividade de gestão direta e movimento do dinheiro público, abarcando o ciclo financeiro completo, que começa no momento em que o Estado retira rendas monetárias das economias privadas, as administra ou gestiona, fixando-as para o atingimento de determinados fins, e termina no momento em que o Estado emprega ou gasta os ingressos obtidos na forma de bens ou serviços públicos com o objeto de satisfazer necessidades coletivas.<sup>288</sup>

Conforme acima delineado, o Estado começa a realizar sua atividade financeira quando retira rendas monetárias das economias privadas. No presente estudo, o projeto de lei nº 608/1999 pretende apresentar uma proposta de facilitação na obtenção por parte do Estado dessas rendas monetárias, fazendo com que o processo

---

<sup>287</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 51.

<sup>288</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 7-8.

administrativo fiscal, gerido pela própria Fazenda Pública, adquira força executiva de cobrança de débito.

Também foi acima apresentado que o objetivo dos precursores do projeto de lei é de apresentar solução à ineficiência do processo administrativo fiscal e revolucionar a execução fiscal, otimizando a obtenção dos créditos da Fazenda Pública e desafogando o Poder Judiciário.

Quando se contesta a legalidade e legitimidade da execução administrativa prevista pelo projeto de lei apresentado, o que se requer é a prestação da justiça, ou seja, “qualidade e proteção de uma prestação jurisdicional igualitária, justa e que coadune com as garantias constitucionais.”<sup>289</sup>

Ora pois, o desenvolvimento da figura de Estado nada mais é do que a busca por proporcionar à sociedade um desenvolvimento, o que não se apresenta sem a paralela proteção a seus direitos, por isso a emersão histórica das proteções a tutelas tanto individuais como coletivas sob o prisma econômico.

Se se almeja uma sustentabilidade nos estudos jurídicos, essa deve buscar sua concretização em toda a Justiça, e por que não na prestação da tutela jurisdicional?

Quando Casalta Nabais intitula um de seus escritos como: “Por um Estado Fiscal Suportável”<sup>290</sup>, na verdade, escreve sobre a sustentabilidade no Direito Fiscal, ou seja, a ideia de sustentabilidade está ligada à de suportabilidade do sistema vivenciado pelo contribuinte.

Portanto, indaga-se também: será suportável ao sistema tributário brasileiro que o contribuinte submeta-se a um processo administrativo fiscal com caráter executório de seu débito, mesmo diante da realidade atual de proteção a um Estado Social-Democrático de Direito, no qual se prima por garantias constitucionais como a propriedade? Mesmo com as enormes deficiências e imaturidades que a Administração Fazendária brasileira tem enfrentado?

---

<sup>289</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 38.

<sup>290</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005.

É a resposta a tal questionamento que se vincula o presente item na elaboração do trabalho, para concluir se a execução administrativa fiscal proporcionaria ou não uma colaboração para se esboçar um Direito Tributário sustentável.

O autor indaga em que medida a política fiscal traduzida na atividade de transferência de riqueza concretizada pela criação e arrecadação de impostos, se pode configurar como instrumento para a realização de um desenvolvimento econômico que seja sustentável.

Inicia tal reflexão a partir da noção de política fiscal, a qual se apresenta como pressuposto a existência de um Estado Fiscal, de um Estado financeiramente suportado por impostos; os modos como essa política se efetiva, distinguindo na utilização do instrumento fiscal, em que esta se concretiza, consoante o seu objetivo primordial seja a “obtenção de receitas ou a modelação de comportamentos econômicos ou sociais.”<sup>291</sup>

A noção de política fiscal tem a ver, em termos micro, com que impostos podem ser criados e cobrados e, em termos macro, com que quantidade ou parte do PIB (Produto Interno Bruto) pode ser exigida em impostos numa economia de mercado ou economia descentralizada, de modo a obter, por essa via, os meios de financiamento necessários à realização dos objetivos que os poderes públicos fixaram.<sup>292</sup>

“A política fiscal é o conjunto de decisões relativas à instituição, organização e aplicação dos impostos em conformidade com os objetivos fixados pelos poderes públicos.”<sup>293</sup>

O autor confronta o “desenvolvimento econômico e o desenvolvimento sustentável”, de modo que a exigência de um desenvolvimento econômico e social sustentável não pode ser igual para todos os países, pois depende do grau de desenvolvimento que estes tenham atingido.

Para Casalta Nabais, num raciocínio extremo, antes da sustentabilidade ambiental está a sustentabilidade econômica, ao menos enquanto esta não tiver

---

<sup>291</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42.

<sup>292</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42.

<sup>293</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 43.

alcançado um patamar correspondente ao dos países considerados desenvolvidos. Adverte o autor que “os países em desenvolvimento não podem permanecer nesse estado a pretexto de que é preciso salvar o planeta”.<sup>294</sup>

Interessante explicação o autor traz quando interroga acerca do Protocolo de Quioto:

subscrito por um conjunto de países responsáveis por bem menos de metade da poluição, não constitui uma fraude, na medida em que engendra uma concorrência econômica desleal entre esses países e os países que se mantiveram à margem desse tratado internacional, nos quais se encontram os maiores poluidores.<sup>295</sup>

O que não significa que os países em desenvolvimento não devam fazer todo o possível para promover um “desenvolvimento econômico que seja ecologicamente sustentável”, significa antes que essa “sustentabilidade ecológica não tem de se impor a todo custo a esses países.” Mas, na medida em que a “sustentabilidade econômica e a sustentabilidade ecológica de um país diverjam, não tenha de se dar prevalência à sustentabilidade econômica face à sustentabilidade ecológica.”

Volvendo à contribuição da política fiscal para o “desenvolvimento econômico e para o desenvolvimento ecologicamente sustentável está relacionada com o peso do conjunto dos impostos, isto é, do sistema fiscal.”

Se um imposto tem uma alíquota proporcional ou progressiva muito elevada, ou se o sistema fiscal conduzir a uma pesada carga fiscal, certamente o crescimento econômico correrá riscos. Nessa situação a política fiscal se apresentará como entrave ao crescimento e desenvolvimento econômicos.<sup>296</sup>

(...)

Em sede de tributação para empresas, os suportes institucionais da atividade econômica numa economia descentralizada é que demonstra um desenvolvimento econômico mais eficiente, podendo ser verificados no tratamento fiscal favorável ou mesmo muito favorável que, em geral, é dispensado aos investimentos principalmente de origem estrangeira. Mais especificamente quanto ao contributo da política fiscal para a proteção ambiental, o Estado pode combater as atuações que afetem o ambiente,

<sup>294</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 52.

<sup>295</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42.

<sup>296</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42.

sobretudo a poluição pela via dos ecotributos e pela via dos benefícios fiscais.<sup>297</sup>

“O Estado Fiscal tem sido a característica dominante do Estado moderno, não obstante a sua evolução trazida na passagem do Estado Liberal para o Estado Social.” Não se deve identificar o Estado Fiscal com o Estado Liberal, uma vez que o primeiro conheceu duas modalidades ao longo da sua evolução: “o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador.”<sup>298</sup>

Pode-se dizer que a “estadualidade fiscal”<sup>299</sup> significa uma separação fundamental entre o Estado e a Economia e a “conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.” Só essa separação permite que o Estado e a Economia atuem segundo critérios próprios e autônomos.

Para o autor Casalta Nabais questão da sustentabilidade está relacionada com a “colaboração entre a política fiscal e o desenvolvimento econômico, e a política fiscal e a luta contra a pobreza.” Quanto a última relação, reconhece a dificuldade de implementação, mas sugere que o imposto seja meio utilizado para dirimir a pobreza por meio de um “imposto negativo” sobre o rendimento quando os “contribuintes possuem rendimento inferior ao mínimo de existência, deverão receber uma prestação pecuniária proporcional à diferença negativa entre esse mínimo e o rendimento de que dispõem.”

O Estado orienta-se pelo interesse geral de realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre é suficientemente claro, além de as vias de efetivação não estarem totalmente isentas de conduzir a avaliações erradas ou à confusão do interesse geral com os interesses particulares. A Economia guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre os proveitos e ganhos, de um lado, e os custos e perdas, de outro.<sup>300</sup>

---

<sup>297</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 43.

<sup>298</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 44.

<sup>299</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 47.

<sup>300</sup> NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005, p. 46-47.

Desse modo, relacionando o estudo de Jose Casalta Nabais com a presente reflexão acerca da possibilidade da execução administrativa entende-se que o projeto 608/1999 não colabora para a realização da justiça, mas sim tem mero fim arrecadatório e proteção ao interesse unilateral da Fazenda Pública. Tal meio de política fiscal viola o direito fundamental da propriedade, bem como o princípio da garantia jurisdicional, tornando-se insuportável ao contribuinte brasileiro.

A análise do Estado de Direito e da manutenção de garantias está intimamente ligada ao aspecto da “suportabilidade” do Sistema Tributário para o contribuinte, na medida em que não pode esgotar-se em sua concepção formal. O Estado não pode promulgar “leis de conteúdo qualquer e arbitrário, suas leis quando não se tratarem de meras regras técnicas de conveniência devem ser materialmente justas, isso vale, inclusive, para leis tributárias.”<sup>301</sup>

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas.<sup>302</sup>

O que se quer aqui refletir é que a busca de um “Direito Tributário Justo” ou de uma “justiça fiscal” em qualquer aspecto é, justamente, a “suportabilidade” do sistema, o equilíbrio da relação jurídica obrigacional que não pode ultrapassar os limites e se transformar em eventual abuso na expropriação de bens por parte do Estado.

A resposta para o estudo da sustentabilidade no sistema tributário está justamente no encontro com a “justiça fiscal”, que pode se verificar desde o aspecto principiológico, que compõe pressuposto básico da justiça formal, como a igualdade, a capacidade contributiva<sup>303</sup>, e também, pode se verificar na medida em que se almeja o tratamento isonômico processual entre a Fazenda Pública e o contribuinte, isso também é proporcionar o bem comum.

---

<sup>301</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 16.

<sup>302</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18.

<sup>303</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 20-40.

Especialmente num Estado de Direito deve permanecer a primazia da justiça fiscal sobre o interesse arrecadatório da atividade financeira.

Numa era globalizada, em que o autoritarismo e o desrespeito ao cidadão gradativamente perdem lugar, cabe ao Poder Judiciário assumir o papel de garantidor dos preceitos fundamentais e da ordem constitucional perante a sociedade brasileira. Essa função não se restringe à ideia de derrubar as intempéries do legislador pátrio, mas também serve para auxiliar o Poder Legislativo a resolver as questões nacionais à luz do Diploma Maior, e de cobrar do Poder Executivo respeito aos valores supremos, reitores de uma sociedade pacífica, na busca do desenvolvimento de um povo livre e de uma nação democrática e justa.<sup>304</sup>

A Constituição da República de 1988 prevê como contornos dos comandos normativos a liberdade e a propriedade. O Estado, tal como instituído e organizado por ela deve observar o âmbito dos direitos de liberdade e de propriedade do cidadão, com as delimitações deliberadas por esse, que autoriza o legislativo a desempenhar o procedimento de enunciação das normas, dentre as quais as tributárias, que devem conformar-se ao consentimento do próprio cidadão, por meio das atribuições constitucionais de competência legislativa, executiva e judiciária.<sup>305</sup>

O problema se dá quando o dualismo instrumento processual/garantia” remete a outro binômio conflituoso: segurança/justiça, de modo a que os instrumentos processuais promovam a necessária segurança e as garantias do processo sirvam à realização da justiça.<sup>306</sup>

Os serviços que o Estado se obriga a prestar à vida em comum do povo exigem a sustentação de um vasto aparelho administrativo, assim como de uma boa legislação, em que se concentra a ação provedora e tutelar do governo. Todos os elementos que constituem o aparelho administrativo, que se desdobra em várias estações obedecendo à hierarquia traçada pelas leis que regulam sua atividade estão vinculados, pelo princípio da solidariedade e da disciplina, ao Estado que é criador do Direito.

---

<sup>304</sup> MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide.** In MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001, p. 55.

<sup>305</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **Tributação, Liberdade e Propriedade.** In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 254.

<sup>306</sup> MARINS, James. **Princípio da Razoável Duração do Processo e o Processo Tributário.** In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 630.

A administração da justiça compete ao Poder Judiciário. A esse poder cabe promover a distribuição da Justiça, de acordo com o Direito posto nos códigos e nas leis, bem como a interpretação dos textos legais, estabelecendo a jurisprudência uniforme pela qual se orientarão os juizes e tribunais.

O Estado cobra, portanto, da coletividade determinadas parcelas, sob diferentes rubricas, para fazer frente aos gastos em benefício dessa mesma coletividade, resultando daí o exercício do poder de administração. Essa obrigação nasce da promulgação de uma lei que cria o dever de pagamento de tributo.

Essa relação de cunho obrigacional foi juridicizada e seu alcance produziu resultados parciais, já que o fenômeno tributário, enquanto relação fática, socioeconômica não se limita à ideia restrita de obrigação de débito e crédito entre Estado e contribuinte, mas compreende também a própria criação legislativa e sua justificação socioeconômica e, por fim, a adequada aplicação da arrecadação financeiro-tributária pela Administração estatal.<sup>307</sup>

James Marins relata que o Direito Tributário sofreu “reducionismo epistemológico que o relacionou apenas ao caráter arrecadatório”, até então justificado pelo objetivo de conferir “segurança jurídica à obrigação tributária que se encontrava exposta a razões de ordem puramente políticas ou preponderantemente econômicas.”

Apesar do objeto restritíssimo que lhe foi destinado, o Direito Tributário reduzido não foi concebido para servir como instrumento de poder do Estado; ao contrário, sua gênese intelectual firmou-se sobre o objetivo de limitar a ação política e econômica no âmbito de suas pretensões sobre a propriedade e a liberdade do cidadão no que concerne exatamente à função arrecadatória do Estado.

(...)

Considerando-se então que a tributação é fenômeno político e socioeconômico anterior à consagração de ideários republicanos é possível afirmar que o Direito Tributário não nasce do poder nem tampouco para o poder, mas sim em face do poder, constituindo-se intolerável inversão de paradigma a manipulação do Direito Tributário – e do procedimento e do processo que lhe servem – para que opere tão-somente como arsenal de força exatoria, como irrefreável *longa manus* do poder estatal.

Percebe-se facilmente que o problema a ser enfrentado na tributação, ainda que sob o desenho formal de ‘relação jurídica’, tem como pano de fundo a prevalência da assimétrica força factual do Estado em face do cidadão-contribuinte. Esta assimetria de forças é decorrente dos diversos fatores históricos e contemporâneos causadores da vulnerabilidade da posição do contribuinte e que o Direito não foi inteiramente capaz de eliminar. Embora já não exista entre nós a vulnerabilidade física do contribuinte decorrente do pavor atávico da irracionalidade da agressão estatal, esta remanesce na memória remota ou recente dos povos, diante da prática histórica do terror fiscal, prática

<sup>307</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 19.

associada ao imperialismo, ao absolutismo, ao estado de guerra ou de polícia.<sup>308</sup>

Isso remonta à ideia de capacidade tributária do contribuinte brasileiro, na sua maioria paupérrimo, atingindo um alto limite; por outro lado, a administração não pode omitir-se dos problemas de “defesa e bem-estar da população”. Quando não sobram meios ao erário público para solucionar problemas, resta somente a cobrança de novos tributos ou aumento dos existentes, em benefício da coletividade.

Essa capacidade encontra-se em “pleno esgotamento”, mas há outras nações em que o Fisco exige ainda maiores sacrifícios dos contribuintes e em que o povo é bem mais onerado do que no Brasil.<sup>309</sup> Ou seja, há uma realidade mundial de falta de “suportabilidade”<sup>310</sup> da imposição tributária.

O Brasil constitui sua receita anual com a arrecadação de inúmeros tributos e taxas, num mecanismo extremamente complexo e desorganizado que existem devido à falta de justiça fiscal organizada, pois o contribuinte e o fisco se “degladiam ou se mancomunam para o prejuízo da Nação e o retardamento do progresso do país.”<sup>311</sup>

O atual sistema tributário deve ser racionalizado de acordo com as necessidades do desenvolvimento econômico do país e a arrecadação deve ser aperfeiçoada em função do nível social do povo brasileiro e do futuro do país, de modo a se dar o planejamento de um sistema tributário sustentável.

Por isso é necessário – ontem e hoje – sublinhar que o Direito Tributário não existe para confirmar o poder político-econômico, mas sim para conformá-lo; não existe para criar invencíveis prerrogativas fiscalizatórias e arrecadatórias, mas sim para discipliná-las. O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar ou agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal, e processual da relação tributária.<sup>312</sup>

Contudo, o que mais onera o contribuinte brasileiro não são somente os impostos, mas os excessos dos agentes do fisco, são as cobranças irregulares, ilegais e a excessividade das multas.

---

<sup>308</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 21-22.

<sup>309</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 19-?, p.12.

<sup>310</sup> Termo utilizado por NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005.

<sup>311</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?], p.19.

<sup>312</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 22.

“O Estado Fiscal é um credor que é simultaneamente criador, executor e julgador da relação obrigacional e, logo, o contribuinte é o único devedor no ordenamento jurídico cujo credor exerce tríplice função da relação obrigacional.” James Marins denomina tal fato de “vulnerabilidade do devedor tributário” diante de seu credor onipotente, mediante as perspectivas das funções do Estado:

- a) Estado criador da norma jurídico-fiscal (1ª. função do Estado): vulnerabilidade material do contribuinte.
- b) Estado aplicador da norma jurídico-fiscal (2ª. função do Estado): vulnerabilidade formal do contribuinte.
- c) Estado julgador da lide fiscal (3ª. função do Estado): vulnerabilidade processual do contribuinte.<sup>313</sup>

Já fora comentado no capítulo 1 sobre o abandono dos estudos acerca do Direito Processual Tributário, e a especial atenção à materialidade da relação obrigacional, ganhando total atenção o Direito Tributário Material que ficou no centro da quase totalidade das pesquisas em que se desenvolveram conceitos e estruturas lógicas, que foram pouco a pouco incorporados na legislação, favorecendo a adoção de um Sistema Constitucional Tributário.

Mesmo o considerável prestígio do Direito Tributário Material tem sofrido várias derrotas diante da Fazenda Pública, cujas razões acabam prevalecendo nos Tribunais de modo a surgir a “vulnerabilidade material, de natureza político-econômica que fragiliza o contribuinte nesse campo.”

“É preciso considerar que o vínculo material tributário não se esgota na norma jurídica porque obedece a fatores políticos e econômicos.”<sup>314</sup>

No Poder Legislativo, vários elementos de vulnerabilidade podem ser identificados, pois as iniciativas na produção de leis nascem na Fazenda Nacional e são apresentadas propostas às câmaras legislativas por iniciativa dos governos, o que significa que o conteúdo das leis tributárias é obra de técnicos da Receita Federal defendendo interesses arrecadatórios e desconsiderando a realização da justiça fiscal ou a expectativa ou as necessidades que os contribuintes possam ter no que concerne às soluções fiscais adotadas.<sup>315</sup>

---

<sup>313</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 25.

<sup>314</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 25-26.

<sup>315</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 28.

Com o fito exclusivamente arrecadatário, os projetos de leis tributários são votados por parlamentares que ou têm obrigação partidária de apoiar iniciativas oficiais ou, por formação política generalista, estão absolutamente despreparados para compreender a matéria posta em votação, de modo que dificilmente se estabelece debate eficaz sobre tributação nas casas legislativas brasileiras.

Ou seja, a carência absoluta de controle parlamentar sobre as iniciativas tributárias do Governo (leia-se Fazenda Pública) torna o contribuinte exposto, susceptível, a conjuntos normativos estritamente arrecadatários, descompromissados com a necessidade da construção de sistema materialmente justo.<sup>316</sup>

No âmbito político-econômico o contribuinte é onerado por elevada carga tributária e sua “insustentabilidade no âmbito do mercado” que dão origem a conflitos fiscais. “A ineficiência econômica do sistema fiscal, como elemento causador da vulnerabilidade do contribuinte, pode ser medida por meio de diversos métodos propostos pela análise econômica do Direito.”<sup>317</sup> Verifica-se que o autor relaciona a existência dessa “vulnerabilidade à questão da sustentabilidade econômica.”

James Marins, ao pesquisar dados numéricos fornecidos pela Secretaria da Receita Federal verifica que num período de 15 anos, de 1994 a 2008, a arrecadação brasileira cresceu de 29,46% para a média de 35,73% do Produto Interno Bruto e que grande parcela da riqueza produzida no país vai para os cofres públicos.<sup>318</sup>

Tal nível de tributação sem a adequada contrapartida na infra-estrutura necessária para a produção e o escoamento de bens, segundo o autor, prejudica a competitividade das empresas brasileiras, o que origina o “solapamento da sustentabilidade econômica pela tributação” diante da globalização.

Mas a parte não visível do problema, ou ao menos não declarada publicamente, consiste na situação de susceptibilidade do empresário diante de práticas comerciais predatórias, que impõem reduções artificiais de preços sob a falsa capa do ‘planejamento fiscal’. Isso ocorre quando setores comerciais, industriais ou mesmo de prestação de serviços, em ambiente de alta demanda competitiva, utilizam-se do não-pagamento ou – o que é pior – da sonegação de tributos para reduzir custos e estabelecer guerra de preços no mercado, conduzindo grandes segmentos empresariais ao círculo vicioso da exposição ao

<sup>316</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 28.

<sup>317</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 32.

<sup>318</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 32.

risco fiscal. O contribuinte que não atender ao mercado, viciado no risco da inadimplência fiscal, sofre a pena do perecimento da atividade empresária.

(...)

Além disso, a má distribuição da carga fiscal gera distorções que se convertem em contraimpulso contributivo. Os contribuintes de menor renda, abaixo, inclusive, do mínimo existencial, são penalizados com a brutal pressão dos impostos indiretos. Para esses cidadãos, a carga fiscal alcança insuportáveis 53,9%, pois suporta o peso dos tributos que oneram pesadamente os preços dos produtos e serviços necessários à vida nas sociedades contemporâneas como água, energia, transporte, alimentos, habitação, saúde, vestuário etc.<sup>319</sup>

Quanto à “vulnerabilidade processual-administrativa do contribuinte”, o processo administrativo de julgamento das lides fiscais no Brasil é controlado pela Fazenda Pública, que no âmbito federal tem a nova estrutura dos Conselhos de Contribuintes representada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ainda assim, as manifestações da Fazenda Pública têm a credibilidade de suas decisões atingidas pelo fato de que embora seja um órgão paritário:

... as amarras técnicas introduzidas em seu regimento denunciam que também ali a vulnerabilidade do contribuinte é manifesta: não há concurso público para esta importante função de julgamento; o órgão é subordinado ao Ministro da Fazenda a quem cabe sua disciplina por meio de mera portaria; os representantes da Fazenda são auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil; o voto de desempate é sempre de representante da Fazenda Nacional; os julgadores estão proibidos de apreciar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma exatorial (logo inexistente ampla defesa para o contribuinte); em certas matérias, os julgadores – representantes da Fazenda ou dos contribuintes – devem obediência a pareceres da Advocacia-Geral da União (que é integrada também pela Procuradoria da Fazenda Nacional); até recentemente a Procuradoria da Fazenda dispunha de recurso privativo.<sup>320</sup>

O “autoritarismo no campo fiscal” colaborou muito para a fragilização jurídica dos tribunais administrativos e se tornou um dos principais instrumentos de apoio técnico aos regimes enfraquecidos democraticamente, incapazes de tornar legítimas suas necessidades fiscais.

“Revolve-se aqui o destaque que já se deu acerca da diferença entre o Brasil e a realidade Europeia com uma forte tendência política e intelectual de fortalecimento das estruturas administrativas de julgamento de lides tributárias”<sup>321</sup>, aproximando-as

<sup>319</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p.35-36.

<sup>320</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 48.

<sup>321</sup> Verificados os sistemas ocidentais na obra MARINS, James. **Direito processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 324.

qualitativamente dos sistemas jurisdicionais, e contribuindo para o aperfeiçoamento da democracia na tributação.

Não bastasse a “vulnerabilidade do contribuinte quanto à inexistência de consentimento para a formação da Certidão de Dívida Ativa e a precariedade do processo administrativo”, que não opera “qualquer espécie de controle quanto à higidez da obrigação”, a Fazenda Pública pode emendar ou substituir o título fazendário mesmo após a execução fiscal, diferentemente do que ocorre no processo civil.<sup>322</sup>

O problema é universal e relaciona-se com a ausência de justiça por parte dos governos que não a têm promovido. Os gastos elevados não depõem contra nenhum governo, desde que suas despesas visem à propulsão das riquezas do país, o bem-estar público, a defesa da nação, o progresso, a organização.

A ciência da administração pública é muito complexa. Se um governo, pretendendo defender o erário público envereda pela economia doméstica, que é aí uma estrada escura e tormentosa – demite funcionários, paga salários ridículos, suprime verbas indispensáveis à máquina da administração – então esse governo, tão somente, espalha a miséria. E o consumidor miserável leva o comércio à falência e a receita pública ao decréscimo, por seu forçado retraimento. É a miséria, gerando miséria. Desta forma, se combatemos, como algumas vezes temos combatido, os excessos dos agentes do fisco, as cobranças irregulares, ilegais, a indústria das multas, fazemos entretanto, a defesa do aumento ou criação de impostos, quando se destinam a um fim necessário e justo.<sup>323</sup>

Lançado o imposto para o conhecimento de todos os contribuintes, o governo procede à arrecadação. Se o pagamento não é feito voluntariamente, o Poder Público entrega a cobrança do tributo, acrescido de multa, ao judiciário que promove executivamente, pelos meios legais, podendo usar os processos regulares e extremos permitidos pelo Direito.

Os tributos lançados pelo Estado, na medida das necessidades públicas estendem-se indistintamente a todos, não havendo privilégios. Aos indivíduos, isoladamente, ou seja, sem a tutela do Estado, “faltaria força coercitiva para estabelecer um ambiente defeso a todas as investidas físicas e naturais e propiciar a segurança e o bem-estar.”

---

<sup>322</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 50.

<sup>323</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?], p.14-15.

Mozart da Gama sustenta a necessidade da existência de uma estrutura de “Justiça Fiscal” assim como se dá com a Justiça do Trabalho, que conquistou força, independência. Essa é uma necessidade urgente para que se tenha um Estado forte e organizado.

Da excelência de um corpo instrutivo é que resulta o maior rendimento de trabalho. Não há reforma, por melhor que seja, que possa dar resultado, se os elementos pessoais não existirem para sua execução. O Tesouro Nacional tem o seu quadro atual desfalcado de bons elementos. Careceria, por isso, de uma urgente modificação, no sentido de melhorá-lo de modo a que fosse possível concentrar nele a elite da Fazenda. Duas condições coexistem para consecução desse propósito: a seleção, feita por concurso ou qualquer outra prova de competência profissional, comprovada em trabalhos de valor; e conveniente remuneração. Seria adotada a denominação de ‘oficiais do Tesouro’. Sua escolha deveria recair, rigorosa e inflexível, nos melhores elementos do pessoal da Fazenda, sem distinção de classe, de modo a possibilitar a formação desse quadro especial. Remunerado de acordo com a exigência dos serviços que se lhe distribuíssem, encarregar-se-iam os seus componentes, exclusivamente, de estudos de processos e das altas questões de Fazenda.<sup>324</sup>

É indispensável, portanto, a um bom “sistema de Justiça Fiscal, para uma constante distribuição de justiça”, que exista o reconhecimento do mérito dos bons servidores para “organizar uma conveniente seleção para aprimorar os quadros da Fazenda.”

A “Justiça Fiscal com os seus Tribunais próprios teria uma missão da mais alta utilidade no Brasil”, não acarretaria novos encargos à Administração Pública, porque deveria ser custeada pelo próprio “movimento dos processos em seus cartórios e daria à função arrecadadora e fiscalizadora a total exaço, proficiência e independência, aliviando-a da tarefa processual.”<sup>325</sup>

As questões tributárias devem depender do julgamento administrativo e serem submetidas a tribunais fiscais, compostos de bacharéis em direito, diplomados em contabilidade, acompanhados de conhecimentos burocráticos especializados na prática de repartições fiscais, com perfeito conhecimento de técnica industrial, comercial e bancária.<sup>326</sup>

---

<sup>324</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?], p.29.

<sup>325</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?],p. 30.

<sup>326</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?],p. 35.

Não é tarefa das mais fáceis estudar e apreciar para decidir com justiça e de acordo com as leis fiscais certas questões suscitadas entre o Fisco e os Contribuintes. Ou seja, as questões entre ambos devem ser julgadas e decididas por Tribunais Fiscais, compostos de juízes e procuradores.

À estas ligeiras considerações sobre a criação dos Tribunais Fiscais, cabe-me aduzir que sujeitando a questão tributaria à majestade de um tribunal de direito, cujos juizes fossem senhores de conhecimentos técnicos indispensáveis ao julgamento das contendas fiscais, descarregaríamos das repartições lançadoras e arrecadoras o pesado encargo dos julgamentos, aproveitando elas o tempo para ser empregado com melhor êxito nos processos de lançamento e arrecadação dos impostos e evitaríamos a intromissão, por vezes desabrida, de agentes fiscais que sacrificam sem vantagem os interesses dos contribuintes, no julgamento e decisão sobre as dúvidas advindas na questões tributarias.<sup>327</sup>

O Direito Tributário pode manifestar-se plenamente organizado estabelecendo no conjunto de regras e métodos pertinentes aos corpos de justiça, um órgão de ação prática e perfeita, reguladora e disciplinadora dos interesses do Fisco e do Contribuinte – “os Tribunais Fiscais.” Essa seria uma sugestão para que se proporcionasse um Sistema Tributário prolator de decisões mais justas e, conseqüentemente, proporcionasse qualidade aos contribuintes, ou seja, sustentável.

No Brasil, foram inúteis os últimos esforços realizados na Assembleia Nacional no sentido de inserir na Constituição de 1988 garantia de independência aos julgadores administrativos tributários. Também sem resultados os esforços para a aprovação do “Tribunal Administrativo Tributário (TAT) que substituiria o Conselho de Contribuintes, com autonomia administrativa, patrimonial e financeira e cujos julgadores gozariam de proteção semelhante aos juízes togados.”<sup>328</sup>

Por isso, há urgência na revisão de legislação e jurisprudência que proponha a submissão do “processo aos interesses arrecadatários”, às metas de Estado, que pretendem que “o processo de execução fiscal seja reduzido ao mero rito expropriatório instantâneo a serviço da Fazenda Pública.”<sup>329</sup>

---

<sup>327</sup> GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?], p.40.

<sup>328</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 49.

<sup>329</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 50-52.

## 6.1 SOLIDARIEDADE FISCAL

“O advento do Estado Social almeja realizar a justiça social”, devendo proporcionar condições de desenvolvimento da liberdade e igualdade de chances, especialmente no acesso à profissão e à propriedade, numa distribuição equilibrada de riquezas.

“A reafirmação do Estado Social como componente necessário ao Estado de Direito decorre da crise pela qual o Estado Liberal burguês passou durante o século XX.” Muito embora o ideário liberal tenha possibilitado um enorme crescimento de “produtividade da economia”, tal orientação trouxe consigo graves problemas, dentre eles o “rápido crescimento das desigualdades econômicas que provocam sérios problemas sociais e ao mesmo tempo diminuem as chances de as leis de mercado satisfazerem da melhor forma interesses distintos.”<sup>330</sup>

Como consequência disso, realizou-se uma revisão dos sistemas econômicos, políticos e jurídicos dotados de políticas corretivas das nocivas distorções do mercado, por exemplo, por meio da distribuição de renda.

O Estado Social possui dois objetivos básicos: a justiça social, como princípio universal do ordenamento para a estruturação política da comunidade, com ênfase social a garantir para todas as partes da sociedade a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar. E a segurança social que exige a criação ou manutenção de instituições ou medidas, que preventiva ou corretivamente, conferem o auxílio existencial necessário para a proteção da situação de vida do indivíduo no caso de falta de reservas existenciais em crises sejam por idade, incapacidade, desemprego, doença ou desamparo.<sup>331</sup>

Essa “justiça social” corresponde à necessidade de certo “dirigismo estatal para um plano de desenvolvimento de uma nova ordem social de auxílio aos que mais necessitam.” Emerge a proteção dos direitos de quarta geração de direitos fundamentais, constituída pelos direitos ecológicos ou direitos de “solidariedade”.

Muito embora, a ideia de solidariedade possa ser associada a outras gerações de direitos, também direitos de terceira geração ou direitos sociais, é em

---

<sup>330</sup> YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 54.

<sup>331</sup> YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 55-56.

relação aos direitos de quarta geração que a solidariedade se configura como algo novo.<sup>332</sup>

A simples existência de um “Estado Fiscal pressupõe a ideia de justiça, que se não contém nos quadros de uma justiça comutativa, como seria concretizada num Estado financeiramente suportado por tributos bilaterais ou taxas.” Ele é suportado por todos os cidadãos que revelem capacidade contributiva.

Mas foi no quadro do Estado Fiscal que a idéia de solidariedade social encontrou sua verdadeira concretização. Pois, num tal tipo de Estado Fiscal, a solidariedade social não é apenas uma espécie de efeito externo, decorrente automaticamente do caráter fiscal do Estado, antes se assume como um objetivo a prosseguir pelo Estado e a prosseguir também pela via do direito dos impostos. Daí que essa idéia tenha sido servida pelo direito fiscal através de duas vias, a saber: uma, que se traduz na atuação do direito fiscal enquanto direito fiscal, enquanto direito da fiscalidade; outra, que se traduz na atuação do direito fiscal enquanto direito econômico fiscal, enquanto direito da extrafiscalidade.<sup>333</sup>

Prosseguindo o raciocínio do autor citado, quanto à “solidariedade pela fiscalidade, a solidariedade social é servida pela via da fiscalidade igualmente quando o legislador fiscal, na seleção e descrição dos fatos tributários de impostos”, de fatos tributários em sentido verdadeiro ou próprio, em que, portanto, a preocupação dominante é a obtenção de receitas, estabelece para alguns deles um tratamento diverso do que dispensa aos outros, sujeitando-os a uma tributação menor, como ocorre por exemplo no terceiro setor.

“A solidariedade suportada pela extrafiscalidade é o direito fiscal a serviço da realização imediata ou direta de objetivos de natureza econômica ou social.”<sup>334</sup>

Observando a situação não a partir do Estado Fiscal, mas a partir dos destinatários do poder deste Estado, cabe lembrar a “cidadania fiscal”. Embora, por um lado implique em todos “suportarem o Estado”, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva, de outro impõe que se tenha um “Estado Fiscal suportável”, isto é, “um

<sup>332</sup> NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 111.

<sup>333</sup> NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 129.

<sup>334</sup> NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 129.

Estado cujo sistema fiscal se encontre amparado por estritos limites jurídico-constitucionais.”

Daí a necessidade em refletir se o projeto de execução administrativa respeita esses limites jurídico-constitucionais e não colabora com o desenvolvimento socioeconômico já que viola o direito a propriedade, o devido processo legal, pois coloca o contribuinte em situação de desigualdade e fragilidade em relação à Fazenda Pública; apresenta objetivo meramente arrecadatório e viola o preceito constitucional que determina que a ordem econômica deve pautar-se nos ditames da justiça social.<sup>335</sup>

Deste modo, a já acima citada “estadualidade fiscal” exprime mesmo uma ideia de alcance mais vasto, pois tem subjacente “a primazia da liberdade, dos direitos fundamentais em face dos demais valores ou bens constitucionais em que naturalmente se integram os deveres fundamentais.”<sup>336</sup>

Uma idéia da qual decorrem diversas e importantes conseqüências, mormente em sede dos meios operativos de garantia dos contribuintes, com destaque para os meios processuais e procedimentais, como o reconhecimento de legitimidade ativa aos contribuintes para impugnam administrativa e judicialmente os atos 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 de benefícios fiscais. O que se consubstancia na atribuição de uma ação popular a favor dos contribuintes, mais especificamente dos contribuintes que se apresentem como contribuintes efetivos no imposto a que a impugnação diga respeito.<sup>337</sup>

“A postura neoliberal está longe de apresentar sintonia com as premissas subjacentes à economia clássica do Estado Liberal.” Há uma diferença fundamental entre ambas, na última verifica-se uma “política redistributiva, não renunciando à ideia de realização da justiça”; já a primeira “nega a possibilidade de qualquer medida redistributiva considerando eficiência e justiça como termos incompatíveis e dando primazia à última.”<sup>338</sup>

<sup>335</sup> Artigo 170, *caput*, da Constituição da República de 1988.

<sup>336</sup> NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 134.

<sup>337</sup> NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

<sup>338</sup> NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 138.

“A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições.” É, sobretudo, uma obrigação moral ou um dever jurídico, mas, em virtude da correspectividade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade. Primados não respeitados pelo projeto nº 608/1999 que institui a execução administrativa.

Ela influencia a liberdade na medida em que estabelece o vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, principalmente as relacionadas com os “mínimos sociais e com os direitos difusos.” “Aproxima-se da justiça por criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais.”

“Neste contexto é que a distribuição de riqueza, a igualdade e a justiça devem fazer parte das discussões sobre política fiscal com base em informações próprias do sistema tributário em consonância com a situação econômica do país.”<sup>339</sup>

A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade. Os direitos sociais, ou direitos de segunda geração como preferem outros, dependem dos vínculos da fraternidade. Solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto.<sup>340</sup>

A ordem social referida na Constituição Federal de 1988 visa à justiça social, isso permite delinear o público e o privado no espaço da sociabilidade, que compõe a esfera híbrida na qual os interesses privados assumem importância pública. Trata-se de uma instituição da era moderna. A força de trabalho se emancipa da esfera privada e conquista um caráter público, o que certamente coincide em parte com a ascensão política das classes trabalhadoras. Em termos de cidadania, o risco é de se apresentar uma coletividade uniforme e submissa, é aí que entra o sentido legitimante da justiça social.<sup>341</sup>

---

<sup>339</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 197.

<sup>340</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199.

<sup>341</sup> JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Solidariedade Social e Tributação**. In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 220-221.

O Direito Tributário não pode prescindir da ética nem da moral, mas até agora não tem contado com os estudiosos da Filosofia moral. Os tributaristas e economistas têm se ocupado do tema impostos justos ou racionais o que justifica o abandono da ética e da moral pelos filósofos e juristas. Os economistas, em particular não analisam a Justiça.<sup>342</sup>

O Estado fundado na propriedade privada dos meios de produção está obrigado a se manter principalmente por meio dos tributos exigidos para o cumprimento de suas funções. “Sem impostos e contribuintes não se constrói nenhum Estado, nem um Estado de Direito, muito menos um Estado Social.”

Como já dito, “o Estado de Direito deve atuar com justiça na medida do possível, esta é a exigência máxima que se deve ter do ente político.” Entretanto, tal exigência pode ficar em segundo plano a depender de outras aspirações e isto é o ponto de partida das Constituições que invocam de modo expresso a Justiça, ou melhor, ainda, a “Justiça Tributária.”<sup>343</sup>

Por isso, a carga tributaria deve repartir-se com justiça entre os cidadãos, especialmente num Estado de Direito. A questão da justiça se levanta concretamente, antes de tudo, quando um grupo de homens devem repartir as cargas ou direitos que derivam da vida em comunidade, isso denomina-se “justiça distributiva.” No âmbito do Direito Tributário tampouco cabe elevar campo do Direito qualquer norma tributária. O positivismo encontra-se superado e deve opor-se a uma ética fiscal do Estado e dos Contribuintes, principalmente em razão da proteção a direitos fundamentais, que fixam um “mínimo indisponível numa sociedade pluralista.”

O papel do jurista para a evolução do sistema tributário deve pautar-se no planejamento adequado mediante a prática profissional, no entanto, deve também pautar-se na ética jurídica como caminho a conduzir idealmente desde o princípio abstrato da Justiça até os últimos detalhes de um Código positivado.<sup>344</sup>

A Justiça se garante primordialmente mediante a igualdade perante a lei, no Direito Tributário mediante a igualdade na repartição da carga tributária. A pretensão a verificação se há o respeito ou a lesão ao princípio da igualdade necessita de um termo

---

<sup>342</sup> JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Solidariedade Social e Tributação**. In Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 220.

<sup>343</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 27.

<sup>344</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 28-29.

de comparação adequado a realidade. Isto se obtém a partir dos princípios adequados à realidade nos quais deve idealmente fundar-se o Direito positivo. Veja-se:

Como todo sistema jurídico justo, también el sistema tributario es una construcción mental fundada en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias. Esta construcción no puede elevarse en el vacío; tiene un fundamento empírico referido a la realidad y deriva de un principio ético fundamental (eventualmente de varios principios). Del principio fundamental deben deducirse subprincipios y, en último término, preceptos concretos. Así se constituye un sistema jurídico. Tal sistema contribuye a un sistema jurídico. Tal sistema contribuye esencialmente a dotar al derecho de una perspectiva de conjunto, a simplificarlo y a hacerlo inteligible.<sup>345</sup>

“O Estado Social não somente busca amparar os necessitados, mas almeja a igualdade de fato, além da pura igualdade de direito; busca maior igualdade de oportunidades e a manutenção da paz social.” Pretende ser algo mais que um Estado de mínimos que somente proteja a igualdade e a propriedade.

O destino do imposto está ligado à igualdade, ainda que os privilegiados pelo Fisco considerem que merecem o tratamento favorável, os não privilegiados reagem de modo negativo, pois se lesiona seu sentido de Justiça. O princípio da igualdade abarca duas exigências: “que o direito material se ajuste ao princípio da igualdade; que o direito formal ou procedimental seja possível mediante a igualdade na aplicação do direito material.”<sup>346</sup>

Se a regulação dos procedimentos tributários não permite que a igualdade na aplicação da lei ou se a Administração financeira, por qualquer motivo, só aplica a uma minoria de contribuintes, o direito material será inconstitucional por atentar contra o princípio da igualdade.

A lei, por si só, não basta para garantir a igualdade da imposição tributária, a igualdade se decide na execução da lei. As exigências constitucionais não respeitam com a mera igualdade na formulação parlamentária das leis, mas exige que a igualdade se dê na sua aplicação para todos aqueles que realizam a situação fática prevista na lei.

A eventual aprovação do projeto de lei para execução expropriatória pela Administração Fazendária violaria, na sua aplicação, o primado da igualdade,

<sup>345</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 31.

<sup>346</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 78.

pois colocaria o contribuinte numa posição ainda mais hipossuficiente do que a que já ocupa.

A formação e aplicação da lei devem andar unidas, a igualdade somente na sua aplicação não é suficiente; por outro lado a tributação não é mais justa pelo fato de aumentarem os recursos humanos da Fazenda para aplicar sem exceções uma lei contrária ao princípio da igualdade.<sup>347</sup>

A Administração Tributária precisa atuar com “ética”. As autoridades financeiras têm a função de liquidar e arrecadar os impostos com igualdade em conformidade com as leis. Devem garantir que os impostos não sejam objeto de evasão ou se apliquem de modo contrário ao Direito.

Esta função não pode corresponder a mero interesse do Tesouro, mas ao direito que o contribuinte tem que os demais paguem o imposto devido: “Conforme a uma concepción correcta, el funcionario de Hacienda actua como fiduciário de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes.”<sup>348</sup>

O que ocorre é que os políticos responsáveis pela elaboração das leis tributárias aproveitam qualquer oportunidade para tornarem-se partidários da Justiça Tributária e do princípio da capacidade econômica. O mesmo fazem os representantes de grupos de interesses. Muitos políticos carecem de uma concepção material sobre a Justiça Tributária e não se baseiam somente em seus potenciais votos para legislar de modo adequado. Ao contrário, para os políticos tem prevalecido a opinião de grupos potenciais votantes, por isso alguns grupos de interesses dirigem contínuos escritos parlamentares sobre questões de caráter fiscal.<sup>349</sup>

Com frequência se fala em “política fiscal favorável”, como, por exemplo, nas vastas discussões sobre extrafiscalidade e benefício fiscal, e não em política fiscal justa. O Direito tributário deve ser favorável para a empresa ou para os trabalhadores, deve favorecer o crescimento econômico, a criação de postos de trabalho, etc. “O pensamento jurídico é algo insuficiente para dotar ao Direito Tributário esse caráter político e econômico favorável.”

Os princípios jurídicos em que se baseiam, ou deveriam basear-se, as leis tributárias já não são tão respeitados, mas sim “deformados por numerosas

---

<sup>347</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 78-79.

<sup>348</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p.81.

<sup>349</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 83-84.

modificações, criação exagerada de exceções, já não reconhecidas como intenção de proporcionar uma distribuição justa da carga tributária.”<sup>350</sup>

Algunas declaraciones sinderas de los políticos que han representado un papel central en la elaboración das leys tributarias demuestran que, entre nosotros, la practica de la legislacion tributaria se determina casi exclusivamente por el calculo político.<sup>351</sup>

(...)

La Constitucion no otorga al legislador poderes en blanco para establecer a su capricho el contenido de las leyes. El poder de la mayoría parlamentaria elegida democraticamente está sometido a los derechos fundamentales. La Consitucion identifica la democracia con el Estado de Derecho. Es tarea del Tribunal Constitucional impedir que la legislacion tenga un contenido que abandone de modo injustificable el âmbito del Derecho, em concreto de los principios de Justicia. El Tribunal Constitucional es también el guardián de la moralidad fiscal. El vigilante de dicha moral.<sup>352</sup>

“A moral tributária não exige que as leis tributárias respondam a uma tradição, mas que estejam de acordo com a Constituição vigente e com os princípios éticos presentes nos direitos fundamentais constitucionalizados.” O legislador atua de modo imoral quando de modo doloso ou culposo dita leis inconstitucionais ou quando não derroga ou modifica aquelas leis consideradas por todos visivelmente inconstitucionais.<sup>353</sup>

Na prática, a diversidade cada vez maior de disposições jurídicas conduz à falta de cumprimento ou a defeitos de aplicação que produzem injustiças no âmbito tributário.

Os contribuintes também devem resguardar a “moral tributária” não se utilizando de meios para evitar o dever tributário mediante a “evasão fiscal e a fraude à lei tributária.” Embora não se trate de analisar se uma “incorreta moral tributária do Estado

<sup>350</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p. 83.

<sup>351</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p.85.

<sup>352</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p.99-100.

<sup>353</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p.89-90.

pode justificar uma incorreta moral do contribuinte, cabe refletir que a má atuação do Estado influi de fato de forma negativa sobre a moral do contribuinte.”<sup>354</sup>

La renovación moral del contribuyente solo será posible cuando la moral se introduzca de nuevo en las leyes tributarias y la Justicia tributaria no quede ya como algo marginal. Un ordenamiento coactivo para la imposición de leyes que utilizan diversas varas de medir. Tras una renovación moral del ordenamiento tributario podría llevarse a cabo una labor de formación de la opinión pública que difundiera de nuevo el sentir de que una conducta moral generalizada de los ciudadanos sería buena para todos; la idea de que los impuestos son necesarios para el establecimiento de servicios públicos que el individuo no puede conseguir por sí solo y son imprescindibles para que la vida en común se desarrolle civilizadamente.<sup>355</sup>

Franco Gallo observa que o “sistema fiscal de cada país deve estar neutro em relação ao mercado, permitindo às forças econômicas que operam se assegurar o máximo da concorrência e da liberdade.” A repartição entre os cidadãos da carga fiscal igualmente aos fins de redistribuição é então considerada “como efeito da liberdade da ação reconhecida às forças econômicas, antes que uma das funções do sistema fiscal.”<sup>356</sup>

Numa perspectiva de reforma fiscal, a negação da identidade estrutural entre indivíduo e os direitos de propriedade deverá conduzir a pensar que a imposição, na era moderna, não pode mais tomar em conta, do ponto de vista constitucional e ético, em atenção unicamente a seu impacto sobre a propriedade privada considerada como algo que tem uma força e uma existência independentes e originais. Daí a impossibilidade de defender manifestações legislativas que violem o direito de propriedade.<sup>357</sup>

A imposição deve, ao contrário, ser considerada como uma “parte inseparável de um moderno sistema de direitos de propriedade”, direitos que as normas fiscais contribuem para criar, limitar ou conforme o caso, expandir e proteger. A propriedade não é o único princípio a ser protegido, mas fazem-se “urgentes políticas sociais de

<sup>354</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p.121.

<sup>355</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. 2002, p.123.

<sup>356</sup> GALLO, Franco. **Justiça Social e Justiça Fiscal**. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 122-123.

<sup>357</sup> GALLO, Franco. **Justiça Social e Justiça Fiscal**. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 122.

redistribuição e de alocação, assim como promover o desenvolvimento econômico.”<sup>358</sup> Essas políticas por mais que pareçam retóricas, são os atuais ideários para proporcionar um sistema fiscal sustentável.

Em um mundo marcado por desequilíbrios muito evidentes, se discute o instrumento de justiça distributiva que permita exceder, em nome do interesse público, as oportunidades ofertadas pelo mercado e corrigir as alterações e imperfeições em favor das liberdades individuais. Sob este ângulo, a estrutura fiscal deverá ser avaliada em termos éticos e em função exclusivamente de sua capacidade de promover os objetivos sociais específicos. O primeiro destes objetivos é a justiça distributiva, é essencialmente a realização de um sistema de propriedade e sócio-econômico justo (imparcial, íntegro).<sup>359</sup>

De um lado, segundo o espírito da maior parte das Constituições dos países europeus, é a justiça social que deveria animar a política fiscal (antes que a só justiça fiscal e a salvaguarda dos direitos de propriedade). A sociedade italiana, como aquelas outras dos países europeus, necessita ainda de um sistema de welfare, que deve continuar a garantir um estado de seguridade coletiva e individual no desenvolvimento econômico, graças também às intervenções de atualização e de modernização.<sup>360</sup>

Os direitos de propriedade são muito importantes, eles são, todavia, um dado convencional, não pode representar exclusivamente a determinante para proporcionar a justiça na imposição tributária.

“A regra Constitucional de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, é ampla e abrange, é claro, vários aspectos não só tributários, mas em especial na ordem econômica.”<sup>361</sup>

A igualdade da tributação, ademais, passa cada vez mais a ser relacionada com os princípios da ordem econômica, pois se a Constituição elege objetivos para que sejam solucionados os tantos problemas econômicos e sociais do Estado, esses devem passar, necessariamente pela cessação de tratamentos tributários que geram

<sup>358</sup> GALLO, Franco. **Justiça Social e Justiça Fiscal**. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 122-123.

<sup>359</sup> GALLO, Franco. **Justiça Social e Justiça Fiscal**. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 124.

<sup>360</sup> GALLO, Franco. **Justiça Social e Justiça Fiscal**. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 133.

<sup>361</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica**. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 133.

desequilíbrios entre os agentes econômicos, permitindo a todos a manutenção de suas atividades.<sup>362</sup>

Embora o Brasil possua um sistema econômico capitalista, precisa se harmonizar com valores sociais, já que o sistema impulsiona o verdadeiro desenvolvimento, isto é, o crescimento econômico com a erradicação da pobreza, com a redução das desigualdades sociais e regionais, com a tutela do consumidor e do meio ambiente, objetivando-se a promoção do bem-comum. O desenvolvimento, portanto, não pode ser visto como o bem-estar de alguns grupos, de poucos agentes, mas de toda estrutura social. Há que se diferenciar, desse modo, um verdadeiro desenvolvimento econômico de uma mera modernização que, ao contrário daquele, não contribui para melhorar as condições de vida da maioria da população.

A valorização da propriedade, a liberdade, dentre outros valores típicos dos sistemas que valorizam a força do capital, devem ser conciliados com o pleno emprego, com a redução dos problemas sociais, dentre eles as desigualdades, inclusive entre as regiões do país.

Não há que se falar hoje, em contradições entre tais valores em função da evolução dos próprios sistemas econômicos, que deixaram de se apresentar em suas formas originárias, já que hoje consagram simultaneamente valores capitalistas e sociais. Ou seja, prestigiam o verdadeiro desenvolvimento econômico, não uma mera acumulação de riquezas da minoria da população, que constitui um dos maiores atrasos do mundo contemporâneo e que somente majora os próprios problemas econômicos e sociais.<sup>363</sup>

Quanto ao desenvolvimento econômico, “há uma crítica aos Estados que fomentam as atividades econômicas, mas que desprezam a proteção do meio ambiente, do consumidor, dos valores socialmente relevantes”, com destaque a importância do “desenvolvimento sustentável” que seria muito mais essencial do que a mera manutenção das forças de produção (físicas e humanas).<sup>364</sup>

O primeiro aspecto relativo ao desenvolvimento econômico sustentável requer uma visão mais abrangente, pois aquele não pode ser visto apenas sob o âmbito da

---

<sup>362</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 133.

<sup>363</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 232.

<sup>364</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 224.

produção de riquezas. É fundamental a preocupação com o meio ambiente, devendo o Estado coibir a poluição das riquezas naturais. Há ainda o aspecto de que o sistema deve estar hábil para ajustar os seus componentes às crises, evitando prejuízos à coletividade. Outro fato é o controle da dívida pública, interna e externa, que tem efeitos imediatos e mediatos sobre a distribuição de renda e geração de empregos.

É também fundamental para um Estado que objetiva um desenvolvimento sustentável, **“a correta administração das receitas fiscais, dos gastos administrativos e a escolha de políticas públicas eficientes**, inclusive quanto à paz internacional e segurança interna.” E, finalmente, a necessidade de incentivar os cidadãos a desenvolver o país, por meio de estímulo à produção de tecnologias e administração mais eficientes.<sup>365</sup>

Assim, o desenvolvimento é totalmente distinto da mera expansão empresarial, do crescimento da economia pura e simples. Tais pontos, também muito importantes devem conciliar-se com os valores sociais, pois necessita a população de melhores parâmetros de distribuição de renda, na proteção de seus direitos fundamentais.

Com o tratamento tributário desigual, há a necessidade de observância da violação, do ente tributante, dos princípios da ordem econômica. Veja-se ainda, a lesão que se verifica ao mercado, como instrumento de oferta de bens e serviços. Com a possível saída dos agentes econômicos prejudicados pela tributação mais gravosa do mercado, por falta de competitividade empresarial, ficará o mercado reservado a poucos agentes. Figurará uma relação de concorrência desleal, evidente abuso do poder econômico, que constitui infração à ordem econômica, por ser nociva à sociedade e ao Estado.<sup>366</sup>

Essas dificuldades que têm fundo totalmente capitalista demonstram a necessidade urgente em se proteger aspectos concernentes à manutenção das garantias fundamentais dos cidadãos, as quais não abrangem só direitos ambientais que apresentam elo mais estreito com a sustentabilidade, mas também o sistema

---

<sup>365</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 232.

<sup>366</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 249.

arrecadatório fiscal que deve preservar direitos fundamentais para manter um Estado Fiscal justo e suportável pelo contribuinte.

As questões abordadas neste capítulo como suportabilidade do Sistema Tributário ao contribuinte; vulnerabilidade do contribuinte e solidariedade fiscal são pontos importantes e que colaboram para a busca de uma estrutura fiscal sustentável, ou seja, que colabore com desenvolvimento socioeconômico.

## 7 CONCLUSÃO

O estudo acerca da existência do Estado Fiscal e sua relação com a atividade econômica mostrou que as relações interssociais e a formação da vida em sociedade exigiram uma regulamentação normativa impositiva de um Poder Estatal dotado de discricionariedade para regulação da convivência social.

Uma das feições normativas decorre da necessidade de subsistência do Estado mantida por meio de ingressos públicos decorrentes da arrecadação tributária. Basicamente, a administração do produto arrecadado e a atividade que procura satisfazer às necessidades públicas são a atividade financeira do Estado. Essa atividade tem um objeto econômico já que lida com recursos arrecadados.

A atividade financeira está diretamente relacionada com a promoção da igualdade e da justiça, tendo em vista o papel do Estado como distribuidor de riquezas. O que se verifica atualmente é um confronto entre as liberdades e direitos fundamentais, principalmente no que concerne à cobrança do imposto por parte da Administração Fiscal.

O abandono dos estudos da ciência concernente ao processo tributário foi o responsável pela atual situação de precariedade e despreparo da Fazenda Pública que atua de modo abusivo e arbitrário violando preceitos fundamentais como a liberdade e a propriedade.

Prova disso é que o Senado Federal possui um projeto de lei permitindo que a expropriação de bens se dê na administração fiscal, o que de pronto, vai de encontro à sistemática processual da execução fiscal pautada na certidão de dívida ativa, considerada, de acordo com a classificação do Código de Processo Civil, título executivo extrajudicial.

Primeiramente, porque a ideia central de que o Estado pode impor, liquidar e cobrar a dívida, *per si*, já coloca o cidadão em posição de extrema desigualdade pelo bem da coletividade. O fato de a administração tributária poder expropriar para si bens do contribuinte, tendo em vista a inadimplência tributária, sem o crivo do poder jurisdicional é rechaçar o devido processo legal e a segurança jurídica.

Ainda, o Sistema Constitucional Brasileiro não permite, pois protege o direito à propriedade do ponto de vista tanto econômico como social, o que não legitima a normatividade de caráter meramente arrecadatório no Sistema Tributário.

A justificativa maior de desafogamento do Poder Judiciário não prospera porque a Constituição da República de 1988 obrigaria, de qualquer modo, que a legalidade da execução administrativa fosse verificada pelo Poder Judiciário, ou seja, mesmo já tendo sofrido a expropriação forçada de bens, o contribuinte poderia discutir sua validade interpondo ação própria perante o Judiciário, e ele estaria novamente abarrotado de ainda mais ações, inclusive discutindo a constitucionalidade do ato administrativo expropriatório.

A existência da penhora administrativa em outros países se dá em realidades muito diversas da brasileira que ainda se demonstra imatura e despreparada mesmo para a liquidação e fiscalização, que dirá para a sistemática de cobrança forçada da dívida.

Por tais conclusões, levou-se a refletir com mais atenção quanto ao direito de propriedade em cujo estudo ficou verificado que ele é um direito de conteúdo econômico, que constitui uma relação jurídica, e se concretiza quando as medidas estatais de Política Econômica têm como fim proporcionar uma melhor distribuição de riquezas.

Essa melhor distribuição alavanca o desenvolvimento econômico e torna mais suportável ao contribuinte o sistema tributário brasileiro que tanto o onera nos impostos como na cobrança deles, o que se acentuará com eventual aprovação do projeto de lei que permite a execução administrativa fiscal.

A sustentabilidade do Sistema Tributário verifica-se nos ecotributos e nos incentivos fiscais, mas também se verifica, ainda mais, na retórica manutenção e proteção de direitos fundamentais e na busca incansável por uma justiça social e fiscal porque somente um sistema em que se apresente a menor desigualdade possível, ou seja, justo, apresenta bem-estar e viabilidade de vida, que são os maiores objetivos da sustentabilidade.

Diante das premissas expostas conclui-se o seguinte: a Constituição da República de 1988 garante o direito fundamental da propriedade sob os aspectos

econômico e social; a cobrança tributária não pode ser exercida pela Fazenda Pública de modo a violar tal garantia; a possível aprovação do projeto de lei regulamentando a execução administrativa fiscal é prematura, diante do contexto da realidade do Sistema Tributário Brasileiro, o qual não apresenta Administração Tributaria preparada para o exercício de tal ato sem violar o direito de propriedade do contribuinte; o projeto de lei nº 608/1999 viola os princípios do devido processo legal, da igualdade e da segurança jurídica; questões atualmente discutidas no Direito Tributário como a suportabilidade do sistema tributário; a vulnerabilidade do contribuinte e a solidariedade fiscal contribuem para a discussão da sustentabilidade no desenvolvimento socioeconômico.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina e Gráfica Coimbra, 1976.

BITTAR, Carlos Alberto. **A Propriedade e os Direitos Reais na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BORGES, Souto Maior. **Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

CARNELLUTI, Francesco. **Introduzione allo Studio del diritto processuale tributario**. *Rivista di Diritto Processuale Civile*, nº 2, Vol. 1, 1932.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. *Revista de Direito Tributário Set/Out*, 2004, nº 276.

COMPARATO, Fabio Konder. **Direitos e Deveres fundamentais em matéria de propriedade**. *Revista. CEJ. Vol. 1. Nº 03.set/dez 1997, p. 93* ou <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/123>.

CONRADO, Paulo César. **Os limites da Jurisdição e a Efetividade do Processo**. In SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992.

DANTAS, San Tiago. **Igualdade perante a lei e *due process of law* – Contribuição ao Estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo.** Rio de Janeiro: Forense, 1948.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças.** 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva. 1984.

DE VITTI DE MARCO, Antonio. **Principi di Economia Finanziaria.** Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi. 1953.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais tributários e a cláusula “Due Process of Law”.** 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In *Princípios e Limites da Tributação 2.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo.** Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA, Sergio de Andréa. **O Direito de Propriedade e as Limitações e Ingerências Administrativas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário.** 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

FONROUGE, Carlos Giuliani. **Derecho Financiero.** Vol. I. 2ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GALLO, Antonio Felipe A. **A Fazenda Pública e a Cobrança Judicial dos Débitos Fiscais.** 2ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

GALLO, Franco. **Justiça Social e Justiça Fiscal**. In Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GAMA, Mozart da. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [19-?].

GENY, Fr. **O Particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo, nº 20, 1950.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Tributação, Liberdade e Propriedade**. In SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Instituto Editorial Reus. 1958.

JARACH, Dino. **El hecho inponible**. 1ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1959.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª. Ed. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MARINS, James; MARINS, Glauca Vieira. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARINS, James. **O Código de Defesa do Contribuinte – Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999**. Revista de Estudos Tributários. nº 19. Mai-Jun 2001.

MARINS, James. **Justiça Tributária e Processo Tributário**. Curitiba: Champagnat, 1998.

MARINS, James. **Tributação e Processo**. Curitiba: Juruá, 2003.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. **Princípio da Razoável Duração do Processo e o Processo Tributário**. In SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MEIRA, Humberto. **A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide**. In MARINS, James; MARINS, Glaucia Vieira. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 1ª. Ed. 2ª. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2001.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. 2ª. Ed. Tomo 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1946.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1957, t. XIV.

MOZOS, Jose Luis de Los. **El Derecho de Propriedad: Crisis y retorno a la tradicion jurídica**. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas. 1993.

NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006.

NABAIS, Jose Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 3ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

OLIVEIRA, Jorge Rubem Folena de. **A excogitável execução fiscal administrativa e suas inconstitucionalidades**. Revista IOB de Direito Administrativo. Vol. II. Nº 20. Agosto/2007.

PACHECO, Jose da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria Geral do Direito Civil**. Coimbra Editora. 4ª. Ed, 2005.

PRUDENTE, Antonio Souza; SKLAROWSKY, Leon Frejda. Execução Administrativa do crédito da Fazenda Pública. Elaborado em 12/2000. <http://jus2.uol.com.br>. Acessado em 04 de março de 2009.

RIPERT, George. Aspectos jurídicos do capitalismo moderno. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947.

RODRIGUES, Daniel Costa. **Segurança Constitucional Tributária no sistema positivo brasileiro**. São Paulo: LED – Editora de Direito Ltda., 1997.

RUSSO, Pasquale. **Manuale di Diritto Tributario**. Milão: Giuffré, 1996.

SANCHES, J.L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 2006.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacyenda e Derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, Tomo 3, 1962.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SILVA, Antonio Carlos Costa e. **Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal**. Rio de Janeiro: AIDE, 1985.

SKLAROWSKY, Leon Frejda. **A execução fiscal e a penhora administrativa.** Elaborado em 03/1997. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1319>. Acessado em 04 de março de 2009.

TEPEDINO, Gustavo. **Contornos constitucionais da propriedade privada.** Temas de Direito Civil. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes.** Madrid: Marcial Pons. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre Direito Fiscal.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951.

VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades.** Rio de Janeiro: Forense, 1992.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Tomo I. 3ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 1984.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 9ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009.

YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário.** In Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

WEBER, Max. **Economia y Sociedad.** México: Fondo de Cultura Economica, 1964.