



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Julio Cesar Santiago Alves de Oliveira

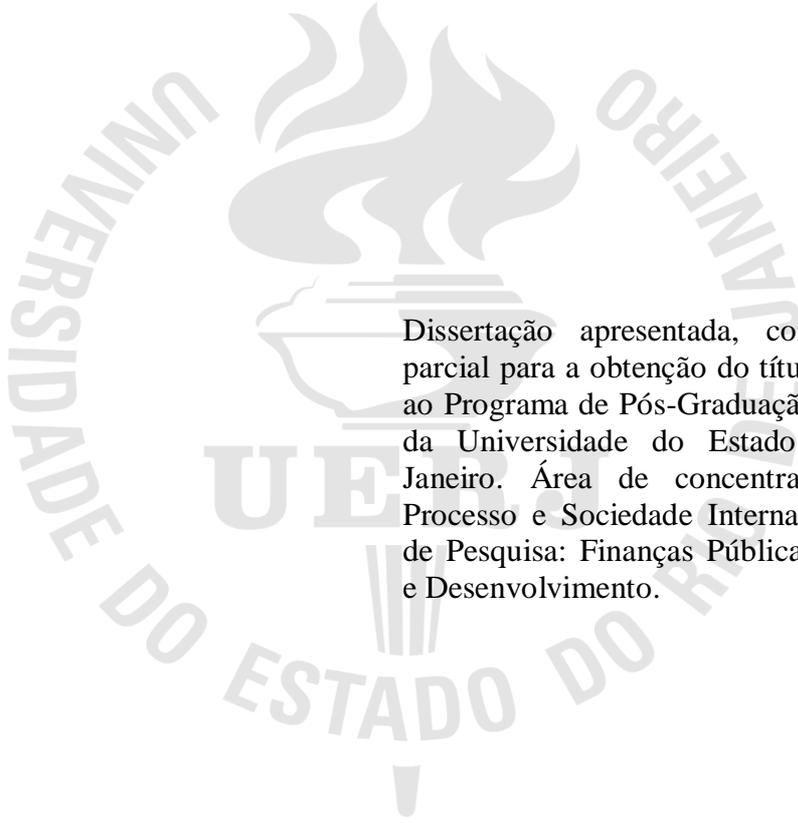
**A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a  
busca por espaços de consenso**

Rio de Janeiro

2013

Julio Cesar Santiago Alves de Oliveira

**A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por  
espaços de consenso**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha

Co-orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2013

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

O48p Oliveira, Julio Cesar Santiago de.

A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por espaços de consenso / Julio Cesar Santiago de Oliveira. – 2013.  
144 f.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha.

Co-orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi.

Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário Brasil - Teses. 2. Democracia participativa– Teses. 3. Direitos humanos - Teses. I. Rocha, Sérgio André . Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Julio Cesar Santiago Alves de Oliveira

**A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por  
espaços de consenso**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em: 2 de setembro de 2013

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Sergio André Rocha (Orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Co-orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Gustavo Just da Costa e Silva

Universidade Federal de Pernambuco

Rio de Janeiro

2013

## DEDICATÓRIA

Ao meu pai, José Alves de Oliveira, (*in memoriam*) pelo  
incentivo à leitura.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer aos professores da UERJ que possibilitaram que eu chegasse até aqui, proferindo excelentes aulas e troca de informações. Ao meu orientador Sergio André Rocha e meu coorientador Ricardo Lodi Ribeiro pela influência direta neste trabalho. Aos professores Adilson Rodrigues Pires, Luis Cesar Queiroz, Daniel Sarmento, José Ricardo Cunha, Paulo Cezar Pinheiro Carneiro pelas aulas ministradas. Agradeço, também, ao professor Gustavo Just da UFPE, pela gentileza em aceitar o convite para participar de minha Banca Examinadora.

Agradeço aos amigos que fizeram minha vida um pouco mais leve nessa jornada, com momentos de descontração e troca de experiências. Agradeço a Bianca Xavier, Daniel Alves, Eduardo Sotério, Fábio Zambitte, Gustavo da Gama, Márcia Trigueiro, Marcio Senra, Marcus Vinicius Barbosa, Mário Marinho, Ricardo Lodi Ribeiro e Ronaldo Campos e Silva.

Agradeço, também, aos colegas da Primeira Turma de Mestrado de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da UERJ com quem tive a honra de estudar dividindo a alegria e angústia de termos que nos ater a um tempo que quase nunca nos espera. Agradeço a Fábria Trope, Gabriel Demétrio, Jorge Celso Fleming, Leonardo Antonácio, Lívia Lopes, Marcus Vinicius Barbosa, Rafael Bacha e Renata Gomes Teixeira.

Por fim, agradeço a minha família, substrato de tudo, que sem eles nada disso seria imaginado. Agradeço a minha mãe Gracy Cruz Santiago, aos meus irmãos Leonardo, Marcelo e Aline. A minha tia Joana, minhas cunhadas Tatiana e Júlia. Minhas sobrinhas Elis, Clarice e Luana. Agradeço, também, a minha namorada Taillessa, que chegou em minha vida em um momento importante e crítico desta dissertação, a hora de escrever e aguentou de perto as constantes mudanças de humor, me ensinando o valor da parceria.

A visão do pensamento começa a enxergar com agudeza quando a dos olhos tende a perder sua força.

*Platão*

## RESUMO

OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago Alves de. *A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por espaços de consenso*. 2013. 144f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

O presente trabalho tem o objetivo de discutir os fundamentos que possibilitam um novo relacionamento entre Estado e Cidadão em torno da tributação, superando um ambiente de litigiosidade necessária. Para tanto, em uma perspectiva instrumental, se vale da democracia participativa e deliberativa para fundamentar maior participação do cidadão em torno da tributação e criação e reinvenção de novos espaços em que se possa realizar um diálogo entre ambos, antes de se procurar uma via litigiosa. O trabalho se vale, também, da descrição de fenômenos da realidade que possibilitam o relacionamento baseado na cooperação. Finaliza por reconhecer que a participação do cidadão na tributação ainda é incipiente, embora já dê sinais de seu surgimento.

Palavras-chave: Tributação. Estado Fiscal. Democracia participativa – audiência pública tributária

## ABSTRACT

OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago Alves de. *The Citizen Participation in the Formation of Brazilian Taxation and the Quest for Consensus Venues*. 2013. 144f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

This study aims at discussing the fundamentals that enable a new relationship between state and citizen around taxation, overcoming an environment of litigation required. Therefore, in a instrumental perspective, whether it's participatory and deliberative democracy to support greater citizen participation around taxation and creation and reinvention of new spaces in which to conduct a dialogue between them, before seeking a contested one. The work is worth also the description of phenomena of reality that allow relationship based on cooperation. Concludes by recognizing that citizen participation in taxation is still incipient, although it shows signs of its beginning.

Keywords: Taxation. State Tax. Participatory democracy - public audience tax

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
<b>1 REFLEXÃO SOBRE A FUNDAMENTAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DO CIDADÃO NA FORMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>15</b>
1.1 A Democracia Participativa e Deliberativa como Fundamento à Participação do Cidadão nas Decisões em Matéria Tributária.....	15
<b>2 REFLEXÃO SOBRE A REALIDADE QUE POSSIBILITA UM NOVO RELACIONAMENTO ENTRE ESTADO FISCAL E CIDADÃO PARA A FORMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>21</b>
2.1 Cidadão, Estado Fiscal e a Superação da Unilateralidade.....	21
2.2 Da distribuição de riquezas à distribuição de riscos: o cidadão que escolhe não participar.....	32
2.3 Cidadãos invisíveis, solidariedade tributária e o mínimo existencial.	40
2.3.1 <u>A Solidariedade Tributária como Princípio Jurídico Tributário.....</u>	<u>42</u>
2.3.2 <u>Mínimo existencial como concretização dos direitos humanos na tributação .....</u>	<u>50</u>
2.3.2.1 Os Direitos Humanos hoje.....	51
2.3.2.2 Os Direitos Humanos no Direito Tributário.....	56
2.3.2.3 O Mínimo Existencial: conteúdo, limite e âmbito de proteção.....	58
2.4 <b>Acesso à justiça e a massificação das lides tributárias.....</b>	<b>64</b>
2.4.1 <u>Cultura demandista: acesso à Justiça X acesso ao Judiciário.....</u>	<u>64</u>
2.4.2 <u>O STJ e o abandono da causa pelo exequente em execuções fiscais como reflexo da massificação das lides judiciais.....</u>	<u>69</u>
2.4.3 <u>Análise dos fundamentos expostos no RESP 1.120.097/SP.....</u>	<u>72</u>
2.5 <b>Sustentabilidade Fiscal e as Crises Econômicas.....</b>	<b>76</b>
<b>3 REFLEXÃO PRÁTICA SOBRE O NOVO RELACIONAMENTO ENTRE ESTADO FISCAL E CIDADÃO NA FORMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>83</b>
3.1 <b>Lançamento tributário: um debate tradicional.....</b>	<b>83</b>
3.1.1 <u>O texto constitucional e o lançamento tributário.....</u>	<u>84</u>
3.1.2 <u>Qualificação tributária das atividades econômicas pelo cidadão: confissão, antes, colaboração, hoje.....</u>	<u>91</u>

3.1.3 <u>Lançamento tributário como ato, procedimento ou espaço de consenso</u>	98
3.2 <b>Audiência Pública Tributária</b> .....	105
3.3 <b>A participação do Cidadão na elaboração da legislação fiscal</b> .....	117
<b>CONCLUSÃO</b> .....	123
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	131

## INTRODUÇÃO

A mudança pelo qual passa o mundo na atualidade demanda uma série de transformações no campo jurídico. A globalização, a superação do formalismo tributário, a percepção de que os direitos de primeira geração - tais como os de liberdade e segurança - também têm custos. A preocupação com a sustentabilidade, inclusive a tributária, a superação da dicotomia entre Estado Liberal e Estado Social, o advento do Estado Democrático de Direito como tentativa de equilíbrio entre perspectivas extremas, o pluralismo e multiculturalismo, a escassez de recursos e a constitucionalização dos direitos sociais, o debate aberto sobre questões tributárias na mídia, a opinião popular sobre tributos são apenas alguns dos indícios de que o relacionamento entre os cidadãos e o Estado Fiscal não deve ser o mesmo de cinquenta, sessenta anos atrás. Algo mudou. As exigências aumentaram e as imprevisibilidades também. Essas constatações, por sua vez, afetam o campo tributário. Não só o modo como o Estado Fiscal é conduzido e se relaciona com as pessoas. Mas, também, a maneira como o Direito deve ser percebido por aqueles que conduzem as políticas fiscais e por seus destinatários.

Esse relacionamento, todavia, não pode ser observado apenas em uma perspectiva ativa do Estado Fiscal, ou seja, no intuito de se exigir dele mais eficiência na arrecadação, fiscalização e alocação dos recursos. O Estado não pode ser visto apenas como um “gestor” dos recursos públicos, como se fosse um administrador, um gerente de uma empresa, algo apenas pragmático, avalorativo. É preciso pensar o Estado em termos valorativos, como um condutor e indutor de valores na sociedade. De outro turno, é preciso enxergar na sociedade valores que influenciam o Estado e que devem por ele serem levados em consideração nas manifestações públicas internas. O relacionamento, portanto, deve ser observado, também, em um sentido ativo do ponto de vista dos cidadãos. Estes, por sua vez, há muito não se mostram passivos diante da tributação, pois atuam ativamente modificando a realidade tributária, ao interagir com a Administração Tributária quase que ininterruptamente.

Essa situação do cidadão que participa, estimuladamente ou não, gera efeitos jurídicos, na medida em que o mesmo é chamado a assumir sua parcela de responsabilidade com a arrecadação e fiscalização tributária. Torna-se, com isso, cada vez mais importante seu comportamento, seja quando realiza o fato econômico que

enseja ou ensejaria a tributação, ou mesmo quando sua atuação se dá em virtude da necessidade de colaboração com a Administração Tributária, como terceiro na relação jurídica tributária de outrem ou, ainda, no fornecimento de informações relacionadas com sua própria atividade.

É preciso ressaltar que nos primórdios do Direito Tributário, a tributação era justificada com fundamento na soberania do Estado. Hoje, todavia, com diversos novos fenômenos influenciando a realidade e a ciência jurídica de um modo geral, a soberania já não é suficiente para explicar o mundo contemporâneo. Um Estado de força já não atende as exigências de um sociedade moderna, ou, para muitos, pós-moderna. Com efeito, o menor dos países, em uma perspectiva econômica e global, pode ser o fator de instabilidade de contornos mundiais, movimentando não só a economia em si, mas, também, o sistema tributário interno de cada país. Basta pensar nas desonerações fiscais que ocorrem ao primeiro sinal de crise econômica mundial, que tem sido cada vez mais cíclicas.

Em consequência, sob outra ótica, impera a percepção de que aquele sentimento de segurança que envolvia o conhecimento dos fenômenos naturais, para prevê-los e controlá-los, não é tão real quanto parecia. Não é tão simples de ser transmutado para as relações sociais atuais. Tampouco real é a capacidade de o Estado conferir a segurança imaginada, controlando tudo e a todos. Se, em um passado longínquo, os membros de um corpo social poderiam se sentir seguros fazendo parte de uma comunidade organizada em torno de uma liderança que lhes satisfaria as necessidades, hoje essa realidade já não é tão simples de ser observada. Muitos Estados, pois, não têm condições de assegurar os direitos básicos de seus cidadãos. Muitos Estados precisam de auxílios de outros Estados para se manter. Hoje, sozinho nenhum país consegue se manter no mundo atual. O dogma do individualismo do séc. XVIII foi superado pela dinâmica da realidade.

Essa premissa leva-nos a perceber a importância da participação do indivíduo, da sociedade organizada, em colaboração com o próprio Estado, para que possa haver um mínimo de justiça fiscal. Essa situação é mais evidente quando se percebe a crescente dependência da Administração Tributária em relação às informações prestadas pelos cidadãos, que afetam a própria formação da tributação. As questões que surgem desse novo relacionamento, pois, não podem mais ser primordialmente resolvidas mediante longos litígios judiciais. Os recursos disponíveis não comportam essa situação de constante litigiosidade. Diante de uma questão tributária, que possa

demandar alguma divergência, ou mesmo diante de uma situação onde possa existir a necessidade de uma legislação tributária mais clara, não se pode pensar de forma unilateral. Não pode Estado pensar, com a filosofia individualista da época da Revolução Francesa, em impor sua decisão unilateralmente de forma geral e abstrata, sem ouvir os destinatários visíveis e invisíveis da norma. De outro lado, diante de uma norma aparentemente conflituosa, não pode o cidadão querer resolver todos os seus questionamentos perante o Judiciário, em uma deturpação da inafastabilidade do controle judicial. É preciso, então, criar espaços de diálogo entre os dois principais atores dessa aparente conflituosidade tributária. É preciso criar espaços onde todos possam se manifestar de um modo não litigioso e que suas manifestações possam ser levadas em consideração, ainda que para decidir de forma diferente, tomando um outro rumo. Seja o cidadão que divirja da Administração Tributária e resolva procurar o Judiciário, seja em relação à própria Administração Tributária que resolve divergir do cidadão e exarar uma decisão de modo diferente. O mais importante, contudo, é que as manifestações sejam postas e levadas em consideração, inclusive em eventual e não desejado litígio perante o Judiciário.

É nessa participação e colaboração, portanto, que se desenvolverá nosso campo de investigação, em especial em uma tentativa de ver, na seara tributária, novos espaços de consenso ou redescobrir os já existentes. Novos espaços em que se permitam estabelecer paradigmas para conter a demanda por litígios judiciais. Onde sociedade e Estado Fiscal, portanto, possam trocar suas impressões sobre questões que tendam a ser potencial causadoras de multiplicação de conflitos tributários. Nossa investigação, assim, está dividida em três capítulos.

No primeiro capítulo do trabalho é introduzido o debate sobre democracia participativa e democracia deliberativa, trazendo-as para o contexto das discussões travadas em um momento pré-litigioso. O objetivo é fundamentar a necessidade de criação de novos instrumentos ou a valorização dos já existentes, de modo que manifestações populares, em perspectiva coletiva ou individual, possam ser levadas em consideração na condução das manifestações internas do poder público tributário. Com isso, queremos deixar consignado, também, que é preciso - além dessa criação e valorização - que os instrumentos eventualmente postos à disposição do cidadão se revelem efetivos. Ou seja, que as manifestações dos cidadãos sejam realmente levadas em consideração na justificativa de determinado atuar administrativo.

No segundo capítulo do trabalho procuramos descrever, sem a pretensão de exauri-los, fenômenos que possibilitam uma nova forma de pensar o relacionamento entre Estado Fiscal e cidadão, justificando, realisticamente, o fomento ao diálogo e uma busca de maior participação do cidadão nas decisões administrativas em relação às questões tributárias. Dentre os fenômenos descritos, está a superação da relação tributária baseada na força da imposição unilateral pelo Estado, com o advento do Estado Democrático de Direito, procurando equilibrar tendências ideológicas voltadas ao individualismo e tendências que pregam maior respeito aos direitos sociais. Outro fenômeno descrito é a tranquilidade com que alguns cidadãos conseguem escolher não participar de determinado sistema tributário. Isso decorre, dentre outras causas, em virtude da facilidade com que pessoas de maior renda conseguem fazer o capital se mover entre diferentes sistemas jurídicos no mundo globalizado. Esse poder de mobilidade passa a ser mais relevante neste cenário do que determinados bens jurídicos.

Atualmente existe uma dificuldade grande em se identificar a manifestação de riqueza satisfatoriamente. Essa situação exige que fiscalização tributária se reinvente, a fim de perceber as relações econômicas que surgem com essa mobilidade do capital. Ao lado dessa situação econômica, há a situação social, ou seja, a necessidade de incluir nos debates questões tributárias que possam favorecer indivíduos que estão abaixo da linha da pobreza, tido aqui como invisíveis. É o momento de se abordar a necessidade de se estabelecer pela tributação um mínimo existencial, fundamentado na solidariedade tributária, não como caridade, mas, sim, como dever do Estado.

Ainda dentro desse segundo capítulo, um outro fenômeno descrito que nos obriga a buscar novos espaços de consenso é o relativo à massificação das demandas judiciais tributárias. Essa situação tem levado o Judiciário a agir a partir de uma premissa de que quanto mais acesso à justiça por meio do Judiciário, sinal de que melhor é a prestação. Esse pressuposto faz com que a almejada celeridade na atuação judicial seja confundida com qualidade nesse mesmo atuar, ocasionando determinados tipos de posicionamentos que não se coadunam com uma justiça pelo processo. Intimamente ligado a esse fenômeno é o aumento dos custos dessa prestação. Um Estado Fiscal deve se preocupar com sua própria sustentabilidade, o que leva à reflexão sobre os custos de se manter o Estado contemporâneo.

Em um terceiro capítulo buscamos discorrer sobre experiências práticas onde o cidadão poderia dialogar com o Estado Fiscal. Em alguma delas, como o

lançamento tributário, seria preciso superar jurisprudências equivocadas, do ponto de vista que se quer aqui defender, estimulando maior diálogo entre Estado Fiscal e cidadão. Outras, como audiência pública tributária e debates legislativos, ainda se revelam incipientes, porém, não menos importantes.

Esperamos, com nossas premissas, não uma reflexão definitiva sobre assunto, mas, ao menos, estabelecer uma nova pauta de discussões no direito tributário, a partir da percepção de que novos fenômenos exigem uma nova postura do estudioso do direito, a fim de trazer novas reflexões sobre velhos ou novos institutos.

# 1 REFLEXÃO SOBRE A FUNDAMENTAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DO CIDADÃO NA FORMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

## 1.1 A Democracia Participativa e Deliberativa como Fundamento à Participação do Cidadão nas Decisões em Matéria Tributária

Um esclarecimento inicial se faz necessário. É que ao longo do trabalho não procuraremos distinguir os termos contribuinte do termo cidadão. Preferimos a palavra cidadão, diante da carga valorativa que carrega, mas o hábito pode nos fazer citar o termo contribuinte, mais ligado à técnica do CTN, como sujeito passivo de uma obrigação tributária. A palavra cidadão nos permitiria, ainda, pensar naqueles que não fazem parte de uma relação jurídica tributária formalmente considerada, mas, também, se relacionam com o Estado, seja por meio do pagamento de tributos indiretos, ainda que sem saber que o fazem; seja por dependerem do Estado para o gozo de uma série de direitos garantidos pelo contexto constitucional atual. Contribuinte, então, usado ao longo do trabalho deve ser entendido em um sentido mais amplo de cidadão, no sentido daquele que é digno de cidadania, como beneficiário de direitos e obrigações.<sup>1</sup>

O direito tributário brasileiro por algumas décadas foi marcado por uma preocupação excessiva com a linguagem na construção dos institutos tributários e definição de seus conceitos. No intuito de aplicar as normas tributárias a um determinado caso concreto, as discussões sobre o texto em que a norma era veiculada eram acirradas. Os problemas não eram discutidos a partir do texto normativo unicamente, mas, sim, criados a partir do texto e lá permaneciam, eternizando o debate em torno de palavras.<sup>2</sup>

Em muitos casos, a dificuldade não era só em relação ao problema criado, mas, também, em relação à própria linguagem utilizada no debate. A realidade em si não entrava nesse debate. O perigo maior é que esse debate - em torno da linguagem trazida pelo texto - ingressava nos tribunais e a realidade aparente era aquilo que proferido pelos tribunais. O realismo jurídico, que possuía no ato de autoridade sua

---

<sup>1</sup> Cf. MARSHAL, T. H.; BOTTOMORE, Tom. *Ciudadania e Classe Social*. 1ª Reimpressão. Madrid, ES: Alianza, 2007, p. 37.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. *RDDT*, nº 211, p. 106-121, abr. 2013.

premissa relevante, era quem determinava o que era o direito. Tornando-se um ciclo vicioso, as premissas eram extraídas de uma aparente realidade, de uma discussão travada em cima exclusivamente de termos utilizados pelos textos. Deixava-se de lado, pois, a realidade que não estava nos textos, mas que deveria lhe influenciar e ser pela norma influenciada, a realidade em si era desconsiderada. Diante dessa circunstância, a realidade jurídica passava a ser a realidade dos tribunais. O direito é o que os Tribunais dizem que é. Se não houvesse uma determinada autoridade para aplicar o direito, este não se manifestava na realidade. Esse Direito baseado em uma linguagem própria, as vezes ininteligível, tornava o direito tributário apenas para especialistas, afastando-o da grande maioria dos operadores do direito, afastando-o da sociedade de um modo geral. Mas o direito é muito mais que decisão de uma autoridade, o direito é uma ciência que deve servir ao povo, que nele deve influenciar.<sup>3</sup> O direito deve ser democrático, abrir suas portas de vez à democracia participativa, reconhecendo no cidadão a capacidade de cumprir e influenciar a norma, em pé de igualdade com eventual autoridade.

A democracia, é preciso realçar, não se justifica pelo valor de seus resultados. Se assim fosse, resultados mais eficientes poderiam ser alcançados a despeito de estarmos em um ambiente democrático.<sup>4</sup> A democracia, em uma tentativa de justificá-la, é comumente vista sob dois enfoques, levando em consideração a forma com que se incorpora ou não as concepções morais.

Um primeiro grupo de teorias deixa de lado as concepções morais, quando se trata de teorizar sobre o processo democrático. Parte do pressuposto que se deve considerar todos os interesses e preferências legais dos indivíduos, ainda que censuráveis moralmente. Esse grupo de teorias, adverte Carlos Santiago Nino, parte da premissa pessimista da natureza humana e da impossibilidade de se modificar as preferências das pessoas.<sup>5</sup> Essa visão pessimista duvida, ainda, que razões objetivas possam qualificar as preferências das pessoas como imorais, razão pela qual o sistema deve acomodar todas as preferências individuais, para que haja um processo democrático moralmente neutro, mas com resultados moralmente valiosos. Um segundo grupo de teorias tem uma visão inteiramente oposta. A virtude da

---

<sup>3</sup> Cf. COSTA, Adriano Soares. *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*. Crítica ao Realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 19.

<sup>4</sup> NINO, Carlos Santiago. *La Constitución de la Democracia Deliberativa*. Primeira reimpressão. Barcelona, Espanha: Gedisa, 2003, p. 101.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 102.

democracia, entendem, é justamente fazer com que preferências individuais sejam transformadas em preferências mais altruístas, de modo que os resultados produzidos pela democracia sejam moralmente aceitáveis, implicando em uma visão mais otimista da humanidade.<sup>6</sup>

Dentro do primeiro grupo encontram-se teorias como o utilitarismo, que parte da premissa que se deve satisfazer as preferências e interesses subjetivos dos indivíduos, independente do seu conteúdo. Somente indivíduos fisicamente capazes, pois, poderiam gozar de determinado bem. Esta perspectiva excluiria o Estado, uma vez que entidades supraindividuais não seriam aptas a desfrutar de determinado bem.<sup>7</sup> Em uma perspectiva utilitarista, a democracia seria justificada porque aumentaria a soma total das preferências individuais em comparação com as frustrações dos indivíduos por não serem atendidos. A ideia é aumentar a base de indivíduos atendidos em cotejo com os não atendidos. Essa visão é criticada sendo considerada muito contingente para atribuir valor à democracia.<sup>8</sup> Um governo não democrático, na prática, poderia incrementar a felicidade geral com uma decisão particular, atendendo uma base maior de indivíduos em comparação com os não atendidos. Para Carlos Santiago Nino o problema na explicação teórica do utilitarismo para a democracia é a confusão que o utilitarismo faz de preferências pessoais, onde se inclui planos pessoais de vida e preferências impessoais, onde se incluiriam normas de moralidade.<sup>9</sup> A perspectiva utilitarista da democracia, de outro lado, se contentaria com a maximização das preferências, ainda que importantes bens jurídicos de minorias fossem afetados. Se o que se pretende é maximizar as preferências individuais, sejam elas quais forem, bens considerados valiosos pela sociedade, poderiam ser considerados não importantes pelo utilitarismo acaso não alcançassem um número grande de indivíduos, em cotejo com os não contemplados.

Uma outra teoria, pertencente ainda ao primeiro grupo, que exclui a moralidade, considera que a democracia clássica, de busca pelo bem comum, não existe, uma vez que não seria possível, dada a vagueza da ideia de bem comum, defini-lo de modo satisfatório. Além disso, ainda que se pudesse definir o que seria bem comum, este não resolveria os múltiplos problemas particulares existentes na

---

<sup>6</sup> NINO, Carlos Santiago. *La Constitución de la Democracia Deliberativa*, p.103.

<sup>7</sup> NINO, Carlos Santiago. *Ibidem*, p. 105.

<sup>8</sup> NINO, Carlos Santiago. *Ibidem*, p. 106.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 108.

realidade. Para esta teoria, considerada “elitista”,<sup>10</sup> a democracia seria um sistema institucional voltado para capacitar uma minoria, baseado em uma visão individualista, à disputa pelo apoio popular. Essa perspectiva, contudo, tem o demérito de consagrar uma forma oligárquica de governo, permitindo que uma minoria dominasse a maioria, desconsiderando, uma vez chegando ao poder, os anseios sociais, privilegiando os próprios interesses do grupo vencedor. Uma variação seria a democracia pluralista, que contribui para substituir o individualismo da visão elitista pela inclusão de grupos de interesses como aptos à disputa do poder, privilegiando uma política de governo preferida pelo maior número de pessoas. Essa visão, de ver a democracia como um sistema institucional que respeita a preferência da maioria das pessoas, também é criticada.<sup>11</sup> São impostas, por exemplo, objeções técnicas, na medida em que nem todos os indivíduos tem preferências sobre as alternativas postas em jogo. Em um ambiente com múltiplas alternativas, a maioria absoluta, por exemplo, jamais seria alcançada e uma maioria relativa poderia sempre ficar na dependência de uma minoria para afirmar o princípio majoritário, levando a uma contradição.<sup>12</sup>

Dentro de um segundo grupo - que não separa as questões políticas das questões morais – as teorias que justificam a democracia partem da ideia de que é possível transformar os interesses originais dos indivíduos.<sup>13</sup> Dentre essas teorias se encontra a da soberania popular, que pressupõe, numa acepção rousseauiana, que o próprio povo se governe, formando uma entidade moral normativa diversa dos membros que a compõem. Alguns veem nessa fórmula uma dependência de uma filosofia moral coletiva, sendo que a moralidade é interligada à ideia de subjetividade, não encontrada em entidades coletivas. De outro lado, essa situação poderia desaguar no mesmo problema da democracia pluralista mencionada linhas atrás, na medida em que se poderia ter o povo sendo representado por uma maioria decidindo com base em regras que protegeriam uma minoria.<sup>14</sup>

Carlos Santiago Nino propõe, então, para que haja uma justificativa da democracia – que não separe a política da moral - uma concepção deliberativa

---

<sup>10</sup> NINO, Carlos Santiago. *La Constitucion de la Democracia Deliberativa*, p. 117.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 120.

<sup>12</sup> DAHL, Robert A. *A Democracia e seus Críticos*. Tradução de Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 226-230.

<sup>13</sup> NINO, Carlos Santiago. *Op. cit.*, p. 132.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 137.

baseada em enfoques dialógicos, para conter interesses egoístas.<sup>15</sup> Uma concepção de democracia capaz de influenciar as preferências das pessoas e transformá-las, por meio do diálogo. Carlos Santiago Nino parte de uma tese ontológica e outra epistemológica. Pela tese ontológica, é possível chegar a uma concepção de moral por meio da prática discursiva orientada para a cooperação e para se evitar o conflito. Pela tese epistemológica, as discussões intersubjetivas provocam um intercâmbio de ideias, capaz de gerar a necessidade de oferecer justificações perante terceiros, incrementando o conhecimento do interlocutor e identificando problemas no raciocínio.<sup>16</sup> Essa combinação da tese ontológica, com a tese epistemológica é o que se chama de “construtivismo epistemológico”.<sup>17</sup>

O modelo deliberativo de democracia visa ser um modelo intermediário entre os modelos substantivos e os modelos procedimentais. O modelo substantivo, que tem em Rawls seu maior expoente, em que pese tenha por base um modelo de democracia que mantém aberto os resultados da deliberação, para o caso de um resultado inaceitável, se baseia em uma concepção de justiça monológica,<sup>18</sup> onde os princípios para o debate são refletidos individualmente. O procedimentalismo, por sua vez, que tem em Habermas seu maior defensor, sofre a crítica de impossibilitar que certos postulados universais, que estariam no âmago da coletividade, antes mesmo de qualquer debate, possam ingressar na deliberação.

A ideia de democracia participativa, de outro lado, ganha força na esteira da democracia representativa, que não correspondeu aos anseios sociais de liberdade.<sup>19</sup> Tanto quanto o Estado Social, a democracia participativa se traduz em elemento indispensável para países ainda em desenvolvimento, em uma perspectiva social, política e econômica.<sup>20</sup> Ela procura resgatar a legitimidade do direito, em detrimento de uma percepção unicamente legalista. Não bastam leis para regular a sociedade, é preciso, também, que estas leis estejam de acordo com o direito que rege a sociedade.

---

<sup>15</sup> NINO, Carlos Santiago. *La Constitución de la Democracia Deliberativa*, p. 142.

<sup>16</sup> NINO, Carlos Santiago. Op. cit., p. 161.

<sup>17</sup> NINO, Carlos Santiago. Op. cit., p. 166.

<sup>18</sup> NETO, Cláudio de Souza Pereira Neto. *Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa: um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 157-8.

<sup>19</sup> BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa: por um direito constitucional de luta e resistência por uma nova hermenêutica por uma repolitização da legitimidade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 7.

<sup>20</sup> BONAVIDES, Paulo. *Ibidem*, p. 9.

É preciso que a Constituição seja respeitada como documento que instrumentaliza uma certa espécie de pacto social.

A democracia participativa, pois, desloca o exercício da soberania do corpo representativo para o cidadão, exprimindo este de forma direta e imediata sua vontade nas decisões políticas.<sup>21</sup> Em uma perspectiva jurídica, Paulo Bonavides aponta quatro princípios cardeais em torno da democracia participativa. São eles: a dignidade da pessoa humana, a soberania popular, soberania nacional e a unidade da Constituição.<sup>22</sup> A democracia participativa seria uma nova forma de Estado: o Estado democrático-participativo. Esta forma de estado seria a versão acabada do Estado Social.<sup>23</sup> Uma forma de Estado onde o relacionamento se dá de forma direta entre cidadão e Estado de modo que possa se restaura a legitimidade perdida com a descrença na legalidade, baseada na vontade do representante.

Em uma democracia participativa uma das premissas para que ela seja respeitada é o pressuposto de que deve existir diálogo, antes do litígio judicial. Significa dizer que ela tem como foco, diante de uma questão que possa envolver conflitos tributários, a busca pelo consenso como primeira iniciativa dos órgãos públicos e dos cidadãos envolvidos. Somente diante dessa impossibilidade é que se passa para a necessidade de uma autoridade legitimamente investida decidir o conflito. Par a concretização desse ideal é necessário que sejam criados verdadeiros espaços para a busca desse diálogo. A ausência destes espaços de consenso faz com que o cidadão pense como primeiro mecanismo para a solução de seus problemas a via judicial. A insatisfação com a via judicial, sendo de forma generalizada, acarreta a inauguração dos mecanismos de resistência, que buscam espaços não institucionais.

Um Estado Democrático que não cria espaços para que o cidadão possa se manifestar, onde suas opiniões possam ser conhecidas é um Estado que viola a democracia participativa, na medida em que exclui o cidadão das decisões que irão lhe afetar a vida. De outro lado, um Estado que, ainda que crie espaços para a manifestação do cidadão, mas não as leve em consideração no momento da tomada de decisão é um Estado que não está preparado para uma democracia deliberativa.

---

<sup>21</sup> BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*, p. 285.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 10.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 19.

## 2 REFLEXÃO SOBRE A REALIDADE QUE POSSIBILITA UM NOVO RELACIONAMENTO ENTRE ESTADO FISCAL E CIDADÃO PARA A FORMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

### 2.1 Cidadão, Estado Fiscal e a Superação da Unilateralidade

A teorização de como um Estado deve se estruturar já foi palco de muitas concepções ao longo do tempo. Desde a Grécia antiga se tentou estabelecer uma forma com que se pudesse considerar um Estado como justo. Platão entendia que um Estado justo deveria ser governado por filósofos,<sup>24</sup> pois estes conheceriam a “Idéia de Bem”.<sup>25</sup> Por serem os únicos que conheciam essa ideia, poderiam trazê-la à comunidade de modo que todos pudessem se valer de ações justas, superando os males de sua época.<sup>26</sup> Já aquele tempo, as decisões eram tomadas por consenso, em virtude da democracia grega reunindo homens em assembleias e dispensando o uso da violência, da imposição por meio da força e medo como formas exclusivas de exercícios do poder.<sup>27</sup> O homem grego, frise-se, era um homem pertencente à cidade, ou seja, sua percepção como indivíduo apartado da cidade em que vive não era uma possibilidade. Esse pensamento chegou ao ponto emblemático de Sócrates preferir morrer a ser banido de sua cidade.<sup>28</sup> Não é preciso, contudo, voltar à Grécia Antiga para reconhecer a mudança no relacionamento entre cidadãos e Estado ao longo do tempo. Ora se afastando por completo um do outro, ora se unindo em torno de um ideal comum. Ora, mantendo uma relação de força, ora atuando em colaboração, superando a imposição pela sujeição.

---

<sup>24</sup> “[Para Platão] condição necessária e também suficiente para que se realize o Estado ideal é que os filósofos se tornem governantes e os governantes, filósofos. Portanto, o filósofo não somente projeta teoricamente o Estado perfeito, mas é também só o filósofo que pode realizá-lo e fazê-lo entrar na história” (REALE, Giovanni. *Platão. História da Filosofia Grega e Romana*. Vol. III. Tradução de Henrique Cláudio de Lima Vaz e Marcelo Perine. Nova edição corrigida. São Paulo: Edições Loyola, 2007, p. 256).

<sup>25</sup> “É a ideia do bem que confere verdade ao que está sendo conhecido e capacidade ao que conhece” (PLATÃO. *República*. Tradução de Ana Lia Amaral de Almeida Prado. Revisão técnica e introdução de Roberto Bolzani Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 260).

<sup>26</sup> “Enquanto o poder político e o espírito filosófico não coincidirem, Platão julga impossível uma solução construtiva do problema da formação do Homem, em sentido socrático, e portanto da superação dos males da sociedade presente” (JAEGER, Werner. *Paidéia: a formação do homem grego*. 5ª ed. Tradução de Artur M. Parreira. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 839).

<sup>27</sup> Cf. MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia: dos pré-socráticos a wittgenstein*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2005, p. 41.

<sup>28</sup> MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*, p. 45.

Para entender a ideia dessa mudança no relacionamento entre o Estado Fiscal e o cidadão - é possível partir da modernidade para se chegar aos dias atuais. É preciso considerar primeiro, ainda que de forma não exaustiva, a modificação pelo qual passou o próprio Estado Fiscal. Após, então, é que se ingressará no momento atual pelo qual se desenvolve o relacionamento entre cidadão e Estado, superando uma relação meramente impositiva, litigiosa, de força e sem diálogo. A tributação, afinal, não pode ser vista unicamente sob o império da imposição unilateral, apenas como exercício de poder pelo Estado, como foi nos séculos passados em países da Europa como a Alemanha.<sup>29</sup> É preciso vislumbrar um novo olhar sob as relações tributárias que se estabelecem no seio social. Um olhar sob perspectivas que busquem um diálogo visando se aproximar tão perto quanto possível do consenso, com o objetivo de diminuir a litigiosidade no campo tributário.

Um esclarecimento é importante: o termo Estado Fiscal é utilizado em um sentido amplo. A ressalva se justifica porque há na doutrina quem o utilize para designar apenas os Estados que se sustentam por meio de impostos, preferindo a nomenclatura Estado Tributário para aqueles estados que custeiam suas despesas por meio de tributos.<sup>30</sup> Partimos da premissa, em nossa percepção, de que o Estado Fiscal estrutura-se a partir de uma finalidade relacionada à obtenção de receitas e outra relacionada à realização do gasto público,<sup>31</sup> de modo que haja consideração e respeito pela Constituição Financeira.<sup>32</sup> Dessa comunhão de finalidades é que se compõe o Estado Fiscal, ou seja, tanto do aspecto financeiro, quanto do aspecto tributário; preocupado tanto com o gasto público, quanto com a arrecadação fiscal.<sup>33</sup> Gasto público e arrecadação fiscal não podem, todavia, serem desvirtuados das finalidades

---

<sup>29</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 185.

<sup>30</sup> É o caso, por exemplo, de José Casalta Nabais, que parte da distinção relacionada ao custeio do Estado propriamente dito, ou seja, se por tributos ou por impostos. (Cf. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 199.

<sup>31</sup> O gasto público aqui não deve ser entendido apenas de um ponto de vista formal, mas, também, material, como realizador de direitos. Voltaremos ao assunto mais à frente.

<sup>32</sup> “A Constituição Financeira constitui o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas, ou seja, constitucionaliza as finanças públicas” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 3).

<sup>33</sup> Esse realce é relevante em virtude da preocupação em não se apartar absolutamente o aspecto tributário do aspecto financeiro, que fez com que o Direito Tributário fosse doutrinariamente mais desenvolvido do que o Direito Financeiro, ocasionando uma pouca preocupação com o gasto público. A preocupação em relacionar o gasto público com o direito tributário também foi destacada por José Casalta Nabais ao afirmar que “não podemos continuar a votar o esquecimento o *poder de gastar* como se nada tivesse a ver com o poder tributário” (v. *Direito Fiscal*. 6ªed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 9).

constitucionais em sua completude. Esse o motivo pelo qual preferimos conferir amplitude à ideia de Estado Fiscal, independente da espécie tributária que o sustente, seja por tributos ou por impostos.

É preciso, de outro lado, realçar que, na história das concepções sobre a ideia do que seria o Estado, diversos filósofos tentaram buscar sua explicação.<sup>34</sup> Ainda que o conceito de Estado,<sup>35</sup> sua própria finalidade e estrutura sejam polêmicos,<sup>36</sup> a preocupação sempre girou em torno do agrupamento social e como ele deveria ser estruturado e conduzido. Ora o olhar se voltava para uma perspectiva ético-social, ou seja, quais os fins que o Estado deve perseguir e onde se localiza sua justificação. Ora havia a preocupação com a natureza real dos dados e do desenvolvimento do acontecer político.<sup>37</sup> O que se deve ter em mente, todavia, é a inviabilidade de uma visão exclusiva, como se existisse algo único no mundo que explicasse sua origem e natureza.<sup>38</sup> Não se deve colocar, por exemplo, sob lados opostos o fato e a norma, como se não pudessem explicar sua natureza conjuntamente. Como se ambos, pois, não pudessem se imbricar e influenciar a realidade estatal. Não só os fatos, tampouco as normas existentes, explicam e realizam o Estado isoladamente. Não se pode tentar explicar o Estado, portanto, a partir de uma única concepção, seja jurídica, seja sociológica, ou mesmo sistêmica.<sup>39</sup>

---

<sup>34</sup> Como exemplo, pode-se citar a questão ética e teleológica de Estado em Platão e Santo Agostinho (Cf. ZIPPELLIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3ª ed. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 3). O empirismo de Aristóteles, por exemplo, resulta de sua concepção de que a cidade é extraída da própria natureza, por essa razão “o homem é naturalmente um animal político destinado a viver em sociedade...” (Cf. ARISTÓTELES. *A Política*. Tradução Nestor Silveira Chaves. 2ª ed. Bauru, SP: Edipro, 2009, p.16).

<sup>35</sup> O termo “Estado”, em sua configuração moderna, foi utilizado primeiramente por Maquiavel, em sua obra *O Príncipe*, publicada em 1513. (Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 9). Para Maquiavel todos os Estados ou seriam Repúblicas ou seriam Principados. No *Príncipe*, ressalte-se, Maquiavel trata apenas dos Principados (Cf. MAQUIAVEL. *O Príncipe*. Tradução de Olívia Bauduh. In: MAQUIAVEL – Vida e Obra. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 39).

<sup>36</sup> Robert Nozick menciona o conceito de Estado *ultramínimo*, ou seja, aquele que somente forneceria serviços de proteção e aplicação das leis aqueles que pagassem por suas políticas (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução de Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 32).

<sup>37</sup> ZIPPELLIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, p. 3.

<sup>38</sup> “A questão da origem do Estado acha-se envolvida por uma névoa de incerteza que gera, na doutrina, uma pluralidade de opiniões, que se guiam mais por motivos instintivos ou lógicos do que por razões históricas propriamente” (Cf. NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense 2002, p. 129).

<sup>39</sup> Norberto Bobbio parece se conformar com a explicação do Estado a partir de uma concepção sistêmica (Cf. BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p. 60).

O Estado, portanto, não pode ser visto apenas como uma entidade normativa-avalorativa, como pretendeu o positivismo jurídico.<sup>40</sup> Tampouco, há de ser observado sob uma dinâmica puramente fática, como objetivaram as concepções sociológicas,<sup>41</sup> olvidando-se da norma e, conseqüentemente, enfraquecendo a juridicidade estatal. É preciso, pois, que haja um constante diálogo entre a norma e os fatos,<sup>42</sup> a fim de que nem aquela, tampouco estes, se sobreponham um ao outro. Do contrário, por certo, ocasionaria o risco de se anularem, inviabilizando o conhecimento da realidade estatal. Ambos, norma e fato, compõem a realidade estatal e devem ser conjugados para o conhecimento do seu real sentido. Assim como a norma sem os fatos é vazia de conteúdo, os fatos sem as normas são destituídos de valor, impossíveis de serem apreendidos pelo intelecto no mundo jurídico.<sup>43</sup>

Traçando uma linha histórica, portanto, tomando por base a modernidade,<sup>44</sup> onde os recursos são angariados pelo estado a partir das atividades econômicas da sociedade,<sup>45</sup> poderíamos considerar três momentos distintos: o momento do Estado Liberal Fiscal, o do Estado Social Fiscal e o do Estado Democrático Fiscal.<sup>46</sup> Em todas essas fases, o Estado se fundamentou em uma Constituição Financeira, revelando um continuísmo histórico que vai se adaptando na medida em que os problemas de concretização vão surgindo, sem que haja uma abrupta ruptura com o

<sup>40</sup> Para Hans Kelsen, maior expressão do positivismo jurídico, “O Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada”. (Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 317).

<sup>41</sup> No aspecto sociológico, é exemplo o socialista Ferdinand Lassale. Com sua obra *A Essência da Constituição*, ele desenvolve a idéia de “fatores reais de poder” como verdadeiro ato instituidor de uma constituição do Estado. É dele a expressão Constituição “folha de papel”, ou seja, aquela que não representaria os “fatores reais de poder”. (Cf. LASSALE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*. 5ª ed. Prefácio de Aurélio Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p.40).

<sup>42</sup> Conforme salienta Miguel Reale “não há em Direito *fato bruto*”, pois todo o fato possui “notas valorativas” que permitam sua conexão com as previsões contidas na regra jurídica (Cf. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 200-201).

<sup>43</sup> Os valores, conforme há muito leciona Miguel Reale são categorias autônomas que não se identificam com os objetos ideais e naturais com que se relacionam. (Cf. REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. 4ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 158).

<sup>44</sup> A modernidade da qual falamos, historicamente, é o momento que surge com a queda do Absolutismo e o triunfo da Revolução Francesa, em 1789. Filosoficamente, modernidade se configura com a consolidação dos ideais iluministas centrados no racionalismo, principalmente de René Descartes.

<sup>45</sup> Conforme leciona Ricardo Lobo Torres: “Do ponto de vista histórico, o Estado Fiscal coincide com o Estado de Direito. É inútil procurá-lo antes da modernidade, pois apenas se encontrarão formas especiais de tributação com a finalidade de carrear recursos para o poder público, ao lado dos ingressos provenientes da exploração do patrimônio do príncipe, que constitui a fonte mais importante de recursos” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 521).

<sup>46</sup> Seguimos aqui a classificação de Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 523.

paradigma precedente.<sup>47</sup> De outro lado, embora possa haver um continuísmo histórico sem uma ruptura absoluta entre os modelos, o relacionamento entre Estado Fiscal e cidadãos não foi o mesmo. Em um dado momento se queria a distância do Estado, em outro, sua aproximação era exagerada, de modo a regular todos os pormenores do relacionamento entre Estado e cidadão. Em um período, o indivíduo estava em primeiro plano. Em outro, eram os interesses da coletividade que determinavam o relacionamento.

O Estado Liberal, por exemplo, correspondia uma época em que não se exigia tanto do Estado como prestador de serviços públicos. O Estado era visto como o vilão a ser combatido e que se deveria evitar a todo custo. Aquele o qual se deveria limitar a atuação, de modo a preservar a liberdade do indivíduo. Nas palavras de Paulo Bonavides, “o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não se pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como o maior inimigo da liberdade”.<sup>48</sup> Havia uma razão para esse temor: o *ancien régime*, com sua política avassaladora sobre o patrimônio da burguesia. Essa situação levava à limitação da liberdade do indivíduo, que não podia dispor livremente de sua propriedade. A derrubada do *ancien régime*, com o triunfo da Revolução Francesa e dos ideais iluministas, contudo, fez com que houvesse uma ode à liberdade individual, a ponto de se desejar um relacionamento mínimo com o Estado.<sup>49</sup> Quanto menos Estado melhor para o convívio social. O Estado, agora, era parte do todo, mas, não, o todo do qual a sociedade, em especial os agrupamentos familiares, faziam parte. A emancipação da sociedade-burguesa fez com que se passasse a ver o Estado como um setor da sociedade que detinha um poder coativo e que deveria ser reduzido ao mínimo, senão extinto.<sup>50</sup>

Mesmo à época do liberalismo, ressaltou-se, havia um Estado Fiscal,<sup>51</sup> ou seja, aquele que se sustenta por meio dos tributos colhidos da comunidade, sob o império

---

<sup>47</sup> “...não obstante todas as sublevações, passado, presente e futuro formam um continuum indivisível” (HOBSBAWM, Eric. *Tempos Fraturados: cultura e sociedade no século XXI*. Tradução Berilo Vargas. São Paulo: Companhia das Letras, 2013, p. 27).

<sup>48</sup> BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 40.

<sup>49</sup> Conforme salienta Celso Ribeiro Bastos, o Estado Liberal tem como pressuposto fundamental a ideia de que “o máximo de bem-estar comum é atingido em todos os campos com a menor presença possível do Estado” (Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Teoria do Estado e Ciência Política*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 68).

<sup>50</sup> Cf. BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p. 62-63.

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. 1, p. 519.

da lei. Estrutura estatal, portanto, que não intervém na economia e deixa a produção nas mãos da sociedade, participando, porém, do resultado das atividades econômicas. E assim era o desejo da burguesia, pois, com a previsão em lei dos tributos que seriam cobrados, havia a possibilidade de planejamento de suas atividades econômicas. Não haveria surpresas, desse modo, quanto às incertezas da atuação do príncipe sobre o patrimônio privado, como outrora ocorria no Absolutismo. O rei, neste regime, encarnando o ideal nacional, possuía de direito e de fato o poder de editar leis, cobrar tributos, nomear funcionários e manter um exército permanente, por exemplo.<sup>52</sup> Era um relacionamento baseado no medo e na força, centralizado nas mãos de poucos.

Era a consagração da liberdade individual, como dito, onde o Estado deveria se preocupar com a segurança dos indivíduos para que estes pudessem exercer plenamente sua liberdade em igualdade de condições. Convergiaram para o florescimento do liberalismo moderno diversas teorias com o objetivo de delimitar a atuação do Estado, tais como a teoria filosófica da autonomia moral do indivíduo, a exigência política de direitos e liberdades fundamentais do indivíduo e a teoria do liberalismo econômico, pregando que a defesa dos interesses próprios em âmbito concorrencial redundaria em uma vida econômica equilibrada autonomamente; o que se traduz na doutrina do *laissez faire, laissez passer*, desenvolvida por Adam Smith.<sup>53</sup>

De acordo com o pensamento de Adam Smith, quando se eliminam as barreiras à liberdade individual, surge um sistema onde faz transparecer a liberdade natural, de modo que cada indivíduo pode perseguir seus interesses, utilizando do capital e do trabalho, em competição com interesses alheios, desde que respeitados os limites jurídicos. O papel do Estado, com isso, é reduzido em apenas três funções, conforme sua doutrina: proteção contra ataques estrangeiros, proteção contra o ataque de outros cidadãos e manutenção de determinadas instituições públicas.<sup>54</sup>

À época do Estado Liberal, portanto, as atividades estatais se identificavam com a proteção do território e a segurança dos indivíduos, para que estes pudessem livremente exercer suas atividades econômicas. Disso decorre a desnecessidade de vultosas quantias para custear o Estado, pois a livre iniciativa estava liberada das amarras do príncipe. Para atingir os seus objetivos, os indivíduos não necessitavam do

---

<sup>52</sup> AQUINO, Rubim Santos Leão de (et al.). *História das Sociedades: das sociedades modernas às sociedades atuais*. 47ª reimpressão. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2007, p. 50.

<sup>53</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, p. 376.

<sup>54</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. Op. cit., p. 377.

paternalismo estatal, mas, sim, que este assegurasse o livre desenvolvimento de suas atividades. Havia, então, um relacionamento mínimo entre Estado Fiscal e cidadão.

A idéia de Estado Liberal Fiscal, com sua “mão livre”, todavia, não foi bem sucedida, embora as expectativas quanto ao progresso com base nela fossem certas.<sup>55</sup> Ao deixar que a sociedade se autorregulasse de acordo com as leis do mercado, sem qualquer intervenção estatal, permitiu-se o desrespeito a diversos direitos dos trabalhadores, que laboravam em condições precárias.<sup>56</sup> Essa situação, consequência, dentre outros fatores, da Revolução Industrial, foi sendo agravada até o advento da Primeira Guerra Mundial. Era preciso, então, criar uma nova concepção de Estado, de modo que essas disfunções fossem solucionadas. São dignas de nota as observações de Reinhold Zippelius, ao afirmar que a instabilidade das formas liberais de Estado tem como fundamento o fato de a liberdade induzir sempre de novo ao seu abuso e este compelir, por sua vez, a restrições da liberdade.<sup>57</sup>

Surge daí a idéia de Estado Social,<sup>58</sup> ou seja, da necessidade de garantir não só as liberdades individuais, mas, também, promover as prestações inerentes à sobrevivência digna de outros interesses, outrora menosprezados. A liberdade, antes, era focada em um aspecto negativo, no sentido de não se querer a intervenção estatal, salvo para garantir a segurança pública. Desejava-se um relacionamento mínimo com o Estado. O relacionamento, contudo, se modifica, pois as constantes agressões exigiram a intervenção estatal para regular a situação precária e de violação a direitos humanos. Aumentam, em consequência, as atividades desenvolvidas pelo Estado, que não mais se limita ao campo da segurança pública e proteção da propriedade. Cresce,

---

<sup>55</sup> “De todos os fatos da Era da Catástrofe, os sobreviventes do século XIX ficaram talvez mais chocados com o colapso dos valores e instituições da civilização liberal cujo progresso seu século tivera como certo, pelo menos, nas partes ‘avançadas’ e ‘em avanço’, do mundo” (HOBSBAWM, Eric. *Era dos Extremos: O Breve Século XX. 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995, p.113).

<sup>56</sup> AQUINO, Rubim Santos Leão de (et al.). *História das Sociedades*, p. 194.

<sup>57</sup> “Quanto mais, num povo, os interesses pessoais ou de grupo determinam a ação e quanto menos estes interesses especiais se mostram dispostos para se submeter voluntariamente a uma justa harmonização de interesses, tanto mais imprescindível se afigura a regulamentação pelo poder do Estado” (ZIPPELIUS, Reinhold. Op. cit., p. 381-382).

<sup>58</sup> Não se deve confundir Estado Social, com Estado Socialista. O primeiro, é aquele que intervém para garantir direitos sociais, tão esquecidos à época do liberalismo puro, sem, contudo, prejudicar a livre iniciativa e a liberdade econômica. Já o segundo, baseado nos ideais marxistas, pretende o controle pelo Estado dos meios de produção capitalista, de modo a acabar com a luta de classes, suprimindo a iniciativa privada (Cf. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, p. 186). Os estados “socialistas”, por objetivarem o monopólio dos meios de produção, não tinham como fundamento de sua sustentação financeira os impostos cobrados das atividades de seus cidadãos, mas, sim, a exploração de seu próprio patrimônio monopolizado (Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 193). Ricardo Lobo Torres cita, com base em doutrina estrangeira, diversas nomenclaturas utilizadas para Estado Social (*Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e Tributário*. Vol. I, p. 532-533).

com isso, a demanda das massas,<sup>59</sup> reivindicando condições dignas de trabalho, previdência, educação, distribuição de renda.

No Estado Liberal, o relacionamento entre cidadão e Estado era reduzido à prestação de segurança pública, proteção da propriedade e liberdade individual, não demandando grandes recursos com o aparelho administrativo.<sup>60</sup> Com o Estado Social, e o aumento da demanda por prestações positivas, cresce a necessidade de uma política tributária eficaz, com o objetivo de custear essas novas funções estatais. É o Estado Social cada vez mais dependente do Estado Fiscal. Conforme observa Ricardo Lobo Torres, esse Estado Social não sobrevive sem a dimensão fiscal, uma vez que necessita assegurar as liberdades individuais frente à tributação, além de se preocupar com a redistribuição de receitas entre os vários órgãos públicos e, ainda, promover o desenvolvimento econômico, respeitar a capacidade contributiva, garantir o pleno emprego, etc.<sup>61</sup>

É possível afirmar, em verdade, que o Estado Social, nesse aspecto da dependência do Estado Fiscal, é uma continuidade do Estado Liberal, na medida em que crescem, as já garantidas liberdade individual e segurança pública, as prestações inerentes às atividades políticas, sociais, econômicas e culturais. Há a modificação, contudo, da percepção do que seria usufruir de liberdade. Antes, a liberdade era garantida com o respeito à livre iniciativa, sem a intervenção do Estado na economia, de modo que as forças econômicas pudessem atuar livremente. Com o Estado Social, a liberdade ganha novos contornos, exigindo prestações positivas para que o indivíduo pudesse considerar-se materialmente livre. Mas não é só a liberdade que ganha novo conteúdo. Mesma sorte segue a igualdade, que deixa de ser apenas formal e passa a ser material: não basta garantir o direito na lei, mas sim perante ela, inclusive no que se refere às leis fiscais.<sup>62</sup> Surge, também, com o Estado Social, o

---

<sup>59</sup> Interessante alerta ao advento das massas é feito pelo filósofo espanhol José Ortega Y Gasset: “Abandonada à sua própria inclinação, a massa, qualquer que seja, plebéia ou ‘aristocrática’, tende sempre, no afã de viver, a destruir as causas de sua vida”. (GASSET, José Ortega Y. *A Rebelião das Massas*. trad. Marylene Pinto Michael. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002 – Coleção Tópicos, p. 91). Para uma visão positiva das massas v. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, p. 193-194.

<sup>60</sup> Não significa que os direitos inerentes à liberdade negativa não possuíssem custos para o Estado. Sobre o tema Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W.W.Norton & Company, 1999.

<sup>61</sup> *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e Tributário*. Vol. I., p. 536.

<sup>62</sup> Cf. OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago. “A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF como forma de constituição do crédito tributário” in: Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 94, p. 157-199.

princípio da solidariedade,<sup>63</sup> que demanda contribuição maior daqueles que detêm maior capacidade contributiva. Nesse contexto, os ricos devem contribuir mais que os pobres, proporcionalmente<sup>64</sup> e progressivamente<sup>65</sup> em países que ainda não atingiram um grau de desenvolvimento ideal de distribuição de renda.

O Estado Social procurou, então, manter um relacionamento tão próximo quanto possível dos seus governados, a ponto de se poder enxergar neles um filho que nunca saberá caminhar sozinho. Exacerbou-se o paternalismo ao nível de se pretender cuidar de todos os pormenores da vida cotidiana. O Estado Social, pois, não soube manter o equilíbrio e acabou por extremar sua função de promotor do bem-estar social, culminando em um Estado paternalista. Essa situação decorreu do aumento das prestações positivas do Estado, sem a correspondente fonte de custeio, incrementando o déficit público, dentre as inúmeras causas de sua falência.<sup>66</sup> Com o colapso da União Soviética, simbolizado pela queda do Muro de Berlim, surge a oportunidade para o surgimento de um novo modelo de Estado: o Estado Democrático de Direito.<sup>67</sup>

O Estado Democrático de Direito, por sua vez, veio apaziguar as extremidades implementadas pelo liberalismo, exaltando a liberdade individual e pelo Estado Social,<sup>68</sup> paternalista, que realizava prestações de subsistência sem preocupações orçamentárias. Essa mesma percepção é sentida por Ricardo Lobo Torres ao aludir que “O que caracteriza o Estado Democrático de Direito é que concilia o Estado Social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as

---

<sup>63</sup> Abordarei o tema da solidariedade como princípio jurídico mais a frente.

<sup>64</sup> De acordo com Klaus Tipke: “o princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte” (cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18).

<sup>65</sup> De acordo com Marciano Buffon a progressividade tributária pode ser vista sobre dois enfoques. Um enfoque tradicional alicerçado no princípio da capacidade contributiva e um outro enfoque extrafiscal, onde há elevação de alíquotas que visem, por exemplo, estimular o bem comum. (Cf. BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 81).

<sup>66</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e Tributário*. Vol. I, pp. 540-542.

<sup>67</sup> Na Alemanha embora tenha havido uma mudança de concepção, a nomenclatura Estado Social continuou sendo utilizada, sob uma nova roupagem (Cf. TORRES, Ricardo, op. cit., p. 543). Esse parece ser o sentido utilizado por Paulo Bonavides ao considerar o Estado Social como o pacificador entre o trabalho e o capital: “À medida, porém, que o Estado tende a desprender-se do controle burguês de classe, e este se enfraquece, passa ele a ser, consoantes as aspirações de Lorenz Von Stein, o Estado mitigador de conflitos sociais e pacificador necessário entre o trabalho e o capital” (BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, p. 185).

<sup>68</sup> Vide nota 36.

novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”.<sup>69</sup> O relacionamento entre cidadão e Estado Fiscal, diante do Estado Democrático de Direito, é de coordenação e colaboração, com o objetivo de prevenir e diminuir os conflitos, em busca da justiça social e econômica.<sup>70</sup>

Embora seja sensível às questões financeiras, o Estado Democrático de Direito dela não prescinde, procurando manter o equilíbrio do Estado Fiscal. A concepção da maioria dos estados contemporâneos, portanto, se traduz em um Estado Fiscal,<sup>71</sup> ou seja, aquele que depende dos tributos cobrados de seus cidadãos para manter sua estrutura. Tanto à época do Estado Social, quanto do Estado Liberal, o Estado Fiscal se mostrava presente: naquele de forma avassaladora, dada a quantidade de obrigações a que se incumbiu, sem a respectiva fonte de custeio; neste, de modo mais contido, devido ao predomínio da liberdade individual. Em sua perspectiva social, estávamos diante de um Estado de tributação ampla, situação indispensável para sustentar a gama de compromissos assumidos, acarretando a busca por mais recursos financeiros extraídos da sociedade. Em sua vertente liberal, de outro lado, pretendia-se um Estado mínimo, mantendo-se uma neutralidade econômica e social, diante de uma tributação limitada o suficiente e necessária para manter as despesas para que a máquina estatal pudesse funcionar.<sup>72</sup>

Mas é sempre importante frisar que o Estado Fiscal pressupõe a separação de funções entre a sociedade e o próprio Estado: aquela deve se preocupar com a economia e este com a gestão da coisa pública e dos pressupostos para que a sociedade possa exercer livremente a atividade econômica. Não se deve separar, ressalte-se, o Estado da sociedade, como se estivessem em lados opostos, mas somente suas funções. Sendo um dependente do outro devem ambos colaborar mutuamente como fundamento de sua própria subsistência. Decorre daí que a atividade econômica, que possibilita a manutenção do Estado com o pagamento de

---

<sup>69</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e Tributário*. Vol. I, p. 543.

<sup>70</sup> “...é o Estado a que damos, do ponto de vista, doutrinário, valoração máxima e essencial, por afigurar-se-nos aquele que busca realmente, como Estado de coordenação e colaboração, amortecer a luta de classes e promover, entre os homens, a justiça social, a paz econômica” (BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, p. 187).

<sup>71</sup> José Casalta Nabais afirma que não existe a necessidade de que os estados contemporâneos sejam obrigatoriamente estados fiscais, pois é possível atender os mesmos objetivos sendo um estado tributário, ou seja, que se mantém por meio de tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais, etc. Todavia o autor afirma que essa possibilidade é mais aparente do que real, enumerando diversos fatores que justificam essa afirmação (v. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 199-200).

<sup>72</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 194.

tributos, em especial dos impostos, deve ser exercida primordialmente pela sociedade. Ao passo que a gestão da coisa pública, assim como a promoção dos pressupostos, considerados amplamente, para o exercício livre das atividades econômicas, deve ser garantida principalmente pelo Estado, com a colaboração da sociedade. Essa garantia é também efetivada, por exemplo, mediante a cobrança justa dos impostos, pois, assim, evita-se disfunções do mercado, como, por exemplo, a concorrência desleal; já que aquele que não contribui com o Estado, mas se beneficia de suas prestações, tem uma vantagem econômica em relação aquele que é onerado pelos tributos.<sup>73</sup>

O relacionamento entre Estado Fiscal e cidadão, portanto, se modificou ao longo do tempo. Se em uma primeira fase, Estado e cidadão possuíam um relacionamento mínimo, na medida em que este dependia pouco daquele. Esta é, ao menos, a percepção que se tinha à época do Estado Liberal. Em uma segunda fase, o Estado Fiscal manteve uma aproximação demasiadamente estreita com o cidadão, tal qual uma relação de pai e filho, pretendo regular, controlar e garantir todos os pormenores da vida, sem, contudo, ter condições materiais para isso. Hoje, porém, diante da quantidade de direitos que são ofertados e, ainda, considerando a necessidade de se garantir um equilíbrio do orçamento público, revela procurar meios de efetivar esse relacionamento de modo menos oneroso para todos. Esse meio, com certeza, não pode ser uma via predominantemente litigiosa, que sempre acarreta mais ônus, não só econômicos, mais, também, políticos e sociais.

Se antes no Estado Liberal o indivíduo parecia dominar o Estado mantendo-o afastado do convívio social e econômico. Hoje, esse convívio é mais do que necessário. Ele é vital para sobrevivência do próprio Estado como forma de agrupamento social e da própria sociedade, que tem no seu interior indivíduos com projetos de vida individuais, que necessitam do Estado para alcançá-los.

Embora se possa estabelecer esse marco teórico no desenvolvimento do Estado Fiscal, ou seja, o fato de se necessitar de um Estado que colabora com a sociedade e, de outro lado, uma sociedade que colabora com o Estado, o momento atual em que vive o mundo acaba gerando algumas distorções, como a de pessoas que possuem maior liberdade de participação nessa colaboração e outras que não possuem

---

<sup>73</sup> A justiça da cobrança dos impostos, em um Estado Fiscal, pode ser efetivada por diversos fatores que vão desde uma estrutura adequada às instituições fazendárias para a cobrança dos mesmos, sob uma perspectiva prática, até uma tão quanto possível ideal distribuição de renda, sob um enfoque filosófico.

essa escolha, pois participam obrigatoriamente. É o que se verá mais adiante dentro de uma análise descritiva do fenômeno.

## **2.2 Da distribuição de riquezas à distribuição de riscos: o cidadão que escolhe não participar**

Há muito tempo, nos primórdios da humanidade, participar de um determinado agrupamento social não era uma questão de escolha, mas, sim, de imposição da natureza. As barreiras geográficas impediam ou ao menos dificultavam muito a mobilidade das pessoas. Montanhas, mares, lagos, rios, desertos eram obstáculos quase intransponíveis. A comunicação entre os povos levava anos ou mesmo séculos para que o conhecimento pudesse migrar de um lugar a outro. A riqueza produzida por um agrupamento social, com isso, dificilmente poderia ser compartilhada com outro agrupamento social. Basta pensar nas grandes navegações, entre os séculos XV e XVII. Financiadas com o dinheiro da, então, recente burguesia, fortaleceu o poder monárquico, em uma primeira etapa do absolutismo e possibilitou a expansão marítima e comercial.<sup>74</sup> Esse fato, todavia, levou pelo menos três séculos para se consolidar. A riqueza em geral era extraída do lugar em que estabelecido determinado agrupamento social e lá permanecia, ou levava longos períodos para mudar de lugar. Os tempos atuais, porém, são outros. A liberdade de escolher de que sistema jurídico participar parece fazer parte da cultura de determinadas empresas e pessoas, como se notará.

O mundo se planificou, deixou de ser redondo.<sup>75</sup> Significa que ir de um lado a outro ficou mais rápido e mais fácil, não só fisicamente. Segundo observação de Thomas L. Friedman, esse achatamento do mundo foi possibilitado por alguns eventos políticos, inovações e empresas.<sup>76</sup> O primeiro deles foi a própria queda do Muro de Berlim em 9 de novembro de 1989. Esse fato possibilitou um compartilhamento de informações jamais imaginado, de modo que o mundo pudesse ser pensado como conjunto. O segundo fato foi a abertura do capital em bolsa de uma pequena empresa americana do ramo da tecnologia, denominada Netscape, em 9 de

---

<sup>74</sup> AQUINO, Rubens Santos Leão de (et al.). *História das Sociedades*. Das Sociedades Modernas às Sociedades Atuais. Rio de Janeiro: Ao livro Técnico, 2007, p. 28-43.

<sup>75</sup> A ideia aqui, não é a geográfica, mas, sim, teórica.

<sup>76</sup> Ele menciona dez eventos v. FRIEDMAN, Thomas. *O Mundo é Plano*. Uma breve história do Século XXI. Tradução de Cristiana Serra e S. Duarte. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005, p. 61.

agosto de 1995. A Netscape criou o primeiro navegador comercial de ampla popularidade, tornando a internet acessível para qualquer pessoa.<sup>77</sup> Thomas L. Friedman menciona, ainda, dentre outros fatos, o surgimento de *softwares* de fluxo de trabalho,<sup>78</sup> possibilitando que pedidos de serviços e produtos pudessem ser feitos em formato eletrônico em qualquer parte do mundo; os “códigos abertos”,<sup>79</sup> códigos que permitem o funcionamento de determinados programas de computadores, criados em uma rede de colaboração de desenvolvedores em todo o mundo e disponibilizados gratuitamente *on-line*; a terceirização,<sup>80</sup> que fez com que empresas de um determinado país transferissem atividades de seus funcionários para empregados de outro país; a abundância de *offshoring*,<sup>81</sup> onde empresas transferem suas fábricas de um lugar a outro, etc. Todos esses fatos<sup>82</sup> possibilitaram que uma empresa estivesse em diversas partes do mundo, quase que simultaneamente. Ou seja, o aspecto físico em uma determinada localidade já não era primordial. A ideia de tempo e espaço tradicional estava sendo desafiada. Tempos atrás, em sociedades anteriores à modernidade, ressalta Anthony Giddens, “espaço e tempo coincidem amplamente, na medida em que as dimensões espaciais da vida social, são, para a maioria da população, e para quase todos os efeitos, dominadas pela ‘presença’ – por atividades localizadas.”<sup>83</sup> Hoje, estar em um lugar não significa mais estar em um lugar fisicamente. Estar presente (tempo) não é mais sinônimo de presença física (espaço) em um determinado lugar.

Essa mobilidade, que determinadas empresas e pessoas conseguem diante do cenário mundial, contudo, traz consequências negativas no campo da tributação. Recentemente, investigações nos Estados Unidos, Grã-Bretanha e França revelaram que algumas multinacionais, tais como Apple, Google e Amazon estariam efetuando planejamentos tributários de modo que se valessem de brechas em determinados países com o intuito exclusivo de pagar menos impostos. Segundo a notícia, a Google, empresa norte-americana, por exemplo, pagara apenas 2 por cento em impostos de

---

<sup>77</sup> FRIEDMAN, Thomas. Op. cit., p. 72-71.

<sup>78</sup> Ibidem, p. 90.

<sup>79</sup> Ibidem, p. 100.

<sup>80</sup> Ibidem, p. 123ss.

<sup>81</sup> Principalmente a transferência de fábricas dos EUA e da Europa para a China, cuja mão de obra barata e baixa tributação possibilitava uma produção de baixo custo. (v. FRIEDMAN, Thomas. Op. cit., p. 135 ss).

<sup>82</sup> FRIEDMAN menciona, ainda, outros fatos como a internalização, a “in-formação”, cadeia de fornecimento (v. FRIEDMAN, Thomas. Op. cit., p. 150ss).

<sup>83</sup> GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991, p. 27.

uma receita de 74 bilhões no exterior, se valendo de uma brecha na legislação fiscal da Irlanda. A Amazon, por sua vez, desembolsara apenas 3,7 milhões de dólares de impostos em 2012 sobre vendas de 6,5 bilhões de dólares. O prejuízo para a Europa seria de cerca de 1 trilhão de euros com a evasão fiscal.<sup>84</sup> Em outro fato amplamente noticiado na imprensa, o ator francês Gerard Depardieu afirmou pretender renunciar sua cidadania francesa e se mudar para Bélgica onde poderia obter melhores vantagens fiscais.<sup>85</sup> Segundo ele, o governo francês teria lhe retirado um total de 85% de sua renda, em 2012. Em uma carta divulgada na França, o ator teria dito que não teria mais a mesma pátria: “Sou um verdadeiro europeu, um cidadão do mundo, como meu pai sempre me ensinou”.<sup>86</sup> Gerard Depardieu, contudo, acabou optando por estabelecer sua residência na Rússia, na cidade de Saransk, onde recebeu “seu visto de residência em seu passaporte russo recém-emitido, em uma cerimônia luxuosa com participação de funcionários locais e cantores em trajes folclóricos tradicionais”.<sup>87</sup>

Independente de quem tenha razão, o fato revela a capacidade de determinadas empresas e pessoas se estabelecerem em lugares diversos dos de sua originária localidade.<sup>88</sup> Revela, ainda, a possibilidade de se extrair riqueza de uma outra localidade, sem que necessariamente tenham que contribuir para aquela localidade. Não só empresas ganham mobilidade no mundo contemporâneo, mas determinadas pessoas físicas também passam a escolher de que sistema fiscal participarão.<sup>89</sup> Basta, para tanto, escolherem o local em que vão fixar o seu domicílio tributário. Local, de preferência, que possua as condições mais favoráveis do ponto de vista fiscal, ainda

---

<sup>84</sup> TERRA. *Líderes da UE discutirão políticas fiscais de Google, Apple e Amazon*. Disponível em <[www.tecnologia.terra.com.br](http://www.tecnologia.terra.com.br)>. Acesso em 11 jun. 2013.

<sup>85</sup> RFI. *Gérard Depardieu abre mão da cidadania francesa para fugir dos impostos*. Disponível <<http://www.portugues.rfi.fr/franca/20121216-gerard-depardieu-renuncia-cidadania-francesa-para-nao-pagar-imposto>>. Acesso em 11 jun. 2013.

<sup>86</sup> ESTADÃO. *Contra os impostos, Gérard Depardieu muda de país*. Disponível em: <[www.estadao.com.br/noticias](http://www.estadao.com.br/noticias)>. Acesso em: 11 jun. 2013.

<sup>87</sup> BUSH, Jason. Gerard Depardieu busca abrigo na Rússia longe de impostos franceses. *Reuters Brasil*, Brasil, 22 fev. 2013. Disponível em <<http://br.reuters.com/article/topNews/idBRSPE91M01020130223>>. Acesso em 16 ago. 2013.

<sup>88</sup> A ideia de localidade aqui é entendida no sentido conferido por Anthony Giddens, ou seja, “cenário físico da atividade social como situado geograficamente” (cf. GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*, p. 26-27).

<sup>89</sup> Conforme observa Marcos Cintra “Profissionais, artistas, esportistas, executivos e grandes empresários escolhem seus domicílios fiscais e investem seus rendimentos em países onde a tributação é menor. Tornam-se alvos voláteis e incertos para os fiscos de seus respectivos países”. (CINTRA, Marcos. *Globalização, Modernização e Inovação Fiscal*. In: VASCONCELLOS, Roberto França (Coord.). *Direito Tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 55).

que fisicamente ali não estejam.<sup>90</sup> Em determinados casos, as condições passam a existir com a simples promessa de transferência de seu domicílio para determinada localidade.

Cada vez mais empresas e pessoas com alto poder de mobilidade, não só física, mas, principalmente, de capital, levam à suplantação da ideia de localidade, ignorando a política local. Pessoas e empresas que não têm a mobilidade, que não conseguem se libertar do espaço em que enraizadas, tornam-se submisso às adversidades fiscais contingentes. A terra, como foi à época do feudalismo, já não é o bem de maior valor no mundo contemporâneo.<sup>91</sup> O capital ganha mobilidade e poder diante da centralização da decisão, gerando riscos não previstos e dificultando a própria distribuição da renda, pois a riqueza local pode ser extraída por atores globais e não partilhada.

Segundo Zygmunt Bauman “No mundo do pós-guerra espacial, a mobilidade tornou-se o fator de estratificação mais poderoso e mais cobiçado, a matéria de que são feitas e refeitas diariamente as novas hierarquias sociais, políticas, econômicas e culturais”,<sup>92</sup> consideradas em uma perspectiva global. Essa transformação do mundo, contudo, enfraquece a ideia de localidade. De um lado, as empresas e pessoas locais que participam de determinado sistema e não possuem escolha em não participar, presas, ainda, às barreiras geográficas. De outro lado, as empresas que escolhem participar ou não de determinado sistema local, ainda que se valham da localidade para produzirem a sua riqueza. A mobilidade, ou seja, a possibilidade de ir de um lugar ao outro, diante de políticas fiscais ou adversidades locais que dificultem determinado empreendimento da empresa multinacional, coloca esta em vantagem sobre qualquer empresa local. O capital, frise-se, não conhece fronteiras no mundo da tecnologia, modifica de lugar ao primeiro sinal de recrudescimento fiscal.<sup>93</sup> Precisa é a observação de Zygmunt Bauman: “O capital pode sempre se mudar para locais mais

---

<sup>90</sup> Embora possa haver algum tipo de vedação legal, no ordenamento interno de cada país, o fato é que a fiscalização dessas situações nem sempre é simples.

<sup>91</sup> “Com o declínio do feudalismo, a produção agrária baseada no domínio feudal local é substituída pela produção para mercados de escopo nacional e internacional, em termos dos quais não apenas uma variedade indefinida de bens materiais mas também a força de trabalho humano tornam-se mercadoria” (GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991, p. 20).

<sup>92</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Globalização*. As consequências humanas. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 16.

<sup>93</sup> SANTIAGO, Julio Cesar. “Processo Administrativo Fiscal e sua Concomitância com o Judicial: Reflexões Contemporâneas sobre o Parágrafo Único do Artigo 38 da LEF”. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário*. Porto Alegre: Magister, 2007, p. 20-36.

pacíficos se o compromisso com a ‘alteridade’ exigir uma aplicação dispendiosa da força ou negociações cansativas”.<sup>94</sup>

Um dos efeitos dessa mobilidade diante do cenário mundial é o surgimento da figura do “proprietário ausente”.<sup>95</sup> No passado, ainda que obrigado pelas contingências, o proprietário da terra que se instalasse em determinada localidade deveria contribuir para a solução dos problemas sociais daquela localidade. Não era, pois, tão simples modificar a terra de lugar ou trocá-la por outra, o que lhes tornava presos à localidade, podendo gerar conflitos de interesses, resolvidos pela força ou pelo diálogo. Ou seja, o proprietário, mesmo “ausente” era obrigado a conviver com as contingências locais.

Hoje, os centros de decisões dos “proprietários ausentes” se modificaram. Ganharam independência em relação ao poder local. Ao se instalar em determinada localidade, uma empresa faz uso de toda estrutura local para desenvolver suas atividades. Os empregados, por exemplo, são recrutados perante a população local. Os acionistas, por outro lado, são os únicos que não estão presos ao espaço.<sup>96</sup> Eles têm a capacidade de decidir o rumo que uma determinada empresa poderá tomar, com a vantagem de mudar de localidade em busca de maiores dividendos. Como ressalta Zygmunt Bauman “A companhia é livre para se mudar, mas as consequências da mudança estão fadadas a permanecer”.<sup>97</sup> A mobilidade, tal qual até aqui narrada, faz surgir no “proprietário ausente” um descompromisso com as obrigações locais. Gera a desnecessidade de entrar em conflito ou mesmo em diálogo com o poder local. Esse comportamento decorre, também, de uma nova estrutura social que deve se preocupar não mais com a renda que não está sendo partilhada, mas, também, com os riscos gerados por determinadas decisões tomadas por atores globais.

É inegável, ressalte-se, que hoje o mundo vive tempos de incerteza, por conta da ausência de previsibilidade das decisões tomadas. Em tempos de globalização, os assuntos locais tendem a ser desconsiderados até que os mesmos atinjam contornos globais. Quem poderia imaginar que em 2008 a Grécia seria protagonista de uma crise econômica mundial, abalando a zona do euro e obrigando países no mundo todo a

---

<sup>94</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Globalização*, p. 18.

<sup>95</sup> A expressão é de Zygmunt Bauman v. *Globalização*, p. 16.

<sup>96</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Globalização...*p. 15.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 15-16.

adequarem seus sistemas econômicos e também tributários?<sup>98</sup> Essa situação, inclusive, chegou ao ponto de haver a inserção não só de recursos públicos, como também privados para se evitar o colapso econômico mundial,<sup>99</sup> todos pagam, mas só alguns ganham. O fato é que a imprevisibilidade em determinadas decisões tomadas é algo que deve ser levado em consideração atualmente, bem como os riscos produzidos por elas. Decisões relacionadas à política fiscal devem ser firmadas em um espaço de consenso e transparência.

Ulrich Beck, em sua obra *Sociedade de Risco*, publicada em meados da década de 1980, já alertava para o fato de na modernidade a produção social de riqueza vir acompanhada da produção social de riscos.<sup>100</sup> Essa mudança - passagem da lógica da distribuição de riqueza, para a lógica da distribuição de riscos - é consumada, segundo o sociólogo, em virtude de duas condições: primeiro, a redução objetiva e isolamento social da “autêntica carência material”; em segundo, o desencadeamento de riscos e potenciais de autoameaça, até então em medida desconhecida.<sup>101</sup> A preocupação não se volta apenas para o problema de como a riqueza socialmente produzida será distribuída de forma desigual, mas, sim, distribuída de forma legítima. A questão, no paradigma da sociedade de risco, passa a ser relacionada a possibilidade de se evitar ou reduzir as ameaças e riscos sistematicamente coproduzidos nesse processo de modernização.<sup>102</sup> Ou, quando efetivamente surgidos como “efeitos colaterais latentes”, sejam redistribuídos ou isolados de modo que não prejudiquem todo o processo de modernização, tampouco aquilo que é razoável.<sup>103</sup>

---

<sup>98</sup> Diante da crise mundial de 2009 medidas unilaterais foram tomadas por alguns países europeus, como aponta João Dácio Rolim: “Dezesseis países reduziram o imposto de renda das pessoas físicas, enquanto apenas três o aumentaram. Dezesseis países também reduziram o imposto de renda das pessoas jurídicas, o que reflete uma tendência de não perderem competitividade, especialmente num tempo de crise mundial”. (v. ROLIM, João Dácio. Crise Financeira Mundial, Mobilidade do Capital e Concorrência Fiscal entre Estados. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.) *Direito Tributário Atual*, 24, 2010, p. 11-18).

<sup>99</sup> G1. Entenda a crise da Grécia e suas possíveis consequências. *G1*, São Paulo, 2 fev. 2012. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/02/entenda-crise-da-grecia-e-suas-possiveis-consequencias2.html>>. Acesso em: 4 out 2012.

<sup>100</sup> BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a um outra modernidade*. Tradução Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010, p. 23.

<sup>101</sup> *Ibidem*.

<sup>102</sup> “*Modernização* significa o salto tecnológico de racionalização e a transformação do trabalho e da organização, englobando para além disto muito mais: a mudança dos caracteres sociais e das biografias padrão, dos estilos e formas de vida, das estruturas de poder e controle, das formas políticas de opressão e participação, das concepções de realidade e das normas cognitivas” (Cf. BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*, p. 23).

<sup>103</sup> BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*, p. 24.

O fato é que a velocidade com que as coisas são demandadas contemporaneamente faz com que determinadas decisões são tomadas sem muita reflexão e debate, exigindo ajustes no decorrer do processo de implantação de uma nova forma de atuar. Em muitos casos, o problema gerado por uma nova postura adotada nem é levado em consideração no momento da tomada de decisão. Não porque o problema não seria importante, mas, sim, porque não foi pensado à época da decisão, ou seja, não foi previsto.<sup>104</sup> Decorre daí questões que precisam ser solucionadas no decorrer da concretização, no curso da passagem das ideias para os fatos. Tais questões, acaso não solucionadas, colocam em xeque toda a fundamentação das bases que possibilitaram o surgimento do novo modelo de atuação. A realidade passa a ser contestada, produzindo conflitos sociais, gerando a incerteza.<sup>105</sup> Na sociedade de risco, conforme alerta Ulrich Beck, “o reconhecimento da imprevisibilidade das ameaças provocadas pelo desenvolvimento técnico-industrial exige auto-reflexão em relação às bases da coesão social e o exame das convenções e dos fundamentos predominantes da ‘racionalidade’”.<sup>106</sup>

É o advento de uma nova sociedade que precisa distribuir não só a renda, mas os riscos de determinadas posturas adotadas – como a política fiscal - para que determinadas localidades não fiquem desamparadas, ao primeiro sinal de crise. De outro lado, é uma sociedade que precisa estar aberta à colaboração e ao diálogo com o Estado Fiscal, para que não seja a precursora de sua própria ruína, diante de sua inércia em entender a alteridade. O Estado Fiscal, por outro lado, precisa dialogar com os diversos âmbitos da sociedade, criando espaços para que o consenso possa ser buscado, por meio de um relacionamento não litigioso, para que não se fomente o surgimento de “proprietários ausentes”, de pessoas e empresas que não se sentem estimuladas a colaborar com a localidade.

A preocupação com o tecnicismo da legislação tributária, por exemplo, poderia ser um motivo para o debate em espaços de consenso, dentro da própria Administração Tributária, de modo a evitar a produção de leis internamente pelo

---

<sup>104</sup> Podem ser variadas as causas da ausência de previsão, como inabilidade dos responsáveis pela decisão, como também a ausência de participação dos destinatários efetivos da decisão tomada.

<sup>105</sup> “Ao ignorar a ambivalência característica da *sociedade de risco*, nossos pensadores acabam por resguardar por excesso o direito à segurança daqueles indivíduos mais fortes, cultural, social e economicamente” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 49).

<sup>106</sup> GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich e LASH, SCOTT. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social*. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: UNESP, 1997. p. 19.

Poder Executivo, muitas vezes influenciado pelo corporativismo de grandes grupos econômicos. Sérgio André Rocha é da opinião que o tecnicismo da legislação excluiria da análise das assembleias legislativas as matérias fiscais, entregando a função de elaboração das leis fiscais aos órgãos responsáveis pela cobrança do tributo. Para Sérgio André Rocha, essa situação faria com que as regras se proliferassem, sem a adequada coerência para compor um sistema.<sup>107</sup> Uma solução para o problema poderia ser o fomento à participação do cidadão também nesse momento de produção legislativa pela Administração Tributária. A questão aqui seria refletir quando, como e em que situações essa participação se daria. O problema do instrumento, contudo, poderia ser resolvido com a convocação de audiências públicas para debater a situação.

Houve um tempo em que o fiscal da administração tributária conseguia perceber a atividade econômica realizada pelo contribuinte facilmente. Eram tempos em que a mercadoria era vendida de mão em mão, dentro de uma região limitada, onde os olhos da fiscalização conseguiam ver o horizonte. Hoje, diante de um mundo que não conhece fronteiras para a realização de transações comerciais, se torna extremamente complicado para a administração tributária fiscalizar as atividades econômicas com um pensamento voltado para uma época em que a tributação tinha por objeto produtos físicos. Fiscalizar todas as etapas da produção de um produto ou venda de mercadoria, até a chegada ao consumidor final, seja onde ele estiver, bem como fiscalizar os rendimentos gerados por serviços prestados envolvendo uma série de atividades econômicas, passando por diversos territórios, não é tarefa simples. É preciso, assim, uma nova forma de ver o relacionamento entre cidadão e o Estado de modo, que os contribuintes se tornem verdadeiros cidadãos participantes.

A participação do contribuinte na formação da tributação, nesse contexto, ganha mais importância, diante da fragilidade com que os poderes locais se veem, quando cotejados com empresas multinacionais. É preciso, perseguir, então, a participação não litigiosa, a participação consensual, buscando evitar o conflito tributário. Isso pode ser alcançado com o fomento de novos espaços de consenso, colaborando na prevenção do conflito, ainda que por meio de associações legitimamente concebidas

---

<sup>107</sup> Sérgio André Rocha elenca outros temas que foram modificados com a percepção da sociedade de riscos, tais como o risco de quebra do Estado, a extrafiscalidade, complexidade da legislação e ainda de alguns mecanismos de superação da complexidade, tais como “nova legalidade”, praticidade, transparência, ponderação, proporcionalidade, tolerância e responsabilidade. (v. ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedad de Riscos. COSTA, Alcides Jorge *et al.* (Coord.) *Direito Tributário Atual*, 24, 2010, p. 543-569).

no seio social. É preciso um estímulo para que determinados atores globais possam abrir mão da mobilidade em prol de um diálogo com os poderes locais, construindo uma sociedade mais justa, a despeito da complexidade das relações econômicas no mundo atual.

### 2.3 Cidadãos invisíveis, solidariedade tributária e o mínimo existencial

De acordo com as Organizações das Nações Unidas - ONU, 925 milhões de pessoas no mundo não comem o suficiente para serem consideradas saudáveis. Ou seja, uma em cada dez pessoas dorme com fome todas as noites. Significa, em números de 2010, que 16% da população mundial passa fome. Este fato, segundo os estudos, revela que a fome mata mais pessoas por ano que AIDS, malária e tuberculose juntas. A fome, assim, é a contingência número um na lista dos dez maiores riscos para a saúde. Em países em desenvolvimento, um terço das mortes em crianças menores de cinco anos está ligada à desnutrição. O que causa mais assombro é que custa pouco, por dia, para alimentar uma criança para que possa crescer saudável: 25 centavos de dólar,<sup>108</sup> pouco mais de 50 centavos de real.

No Brasil, até 2008, segundo estudos do IPEA do ano de 2010, mais de 13 milhões de brasileiros viviam em estado de pobreza extrema, ou seja, com renda abaixo de ¼ do salário mínimo.<sup>109</sup> Em estudos de 2011, o mesmo IPEA confirmou, ainda, uma dura realidade: ricos pagam menos impostos que os pobres. De acordo com o estudo, a regressividade da tributação indireta e a progressividade da tributação direta encontram-se tendo por resultado a regressividade da carga tributária total: nos 10% mais pobres ela atinge cerca de 30%, caindo continuamente até representar, nos 10% mais ricos, 12%.<sup>110</sup> Significa que para cada R\$ 100,00 (cem reais) de uma pessoa pobre R\$ 30,00 (trinta reais) são gastos com tributos. Já para uma pessoa rica, para cada R\$ 100,00 (cem reais) gastos, apenas R\$ 12,00 (doze reais) são gastos em tributos.

---

<sup>108</sup> ONUBR. O que você precisa saber sobre a fome em 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/o-que-voce-precisa-saber-sobre-a-fome-em-2012/>> Acesso em 14 jun 2012.

<sup>109</sup> Cf. IPEA.

Comunicado nº 58, 13 jul 2010.

<sup>110</sup> Cf. IPEA. Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Comunicado nº 92, 19 mai 2011.

Duas formas são apontadas em doutrina para minimizar o efeito da regressividade da tributação. Uma delas é a adoção de alíquotas seletivas, de modo que produtos essenciais tenham uma tributação mais leve e sobre produtos supérfluos haja uma tributação mais pesada. Outra, é adotar uma alíquota mais baixa sobre a tributação do consumo e uma mais pesada sobre o patrimônio e a renda.<sup>111</sup> Essas duas formas, porém, não são respeitadas no Brasil, pois produtos essenciais ainda são severamente tributados (p.ex. energia elétrica) e o patrimônio e a renda dos mais ricos não são tributados tão pesadamente. Basta pensar que até hoje não houve a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e na quantidade de alíquotas do Imposto de Renda de pessoas físicas (IRPF), apenas 4 (7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%).<sup>112</sup> Além disso, parece que a tendência mundial dos governantes ainda é a tributação sobre o consumo.<sup>113</sup> O motivo seria a baixa resistência a esse tipo de tributação, por parte dos comerciantes, que repassam a tributação no preço e, também, por parte dos consumidores, por desconhecerem o quanto pagam de tributo embutido.<sup>114</sup>

De outro lado, em 2012, a mídia noticiava o Brasil como a 6º economia do mundo, em estudos que se baseavam no Produto Interno Bruto - PIB.<sup>115</sup> A conjugação desses dados revela ao menos um fato: a péssima distribuição de renda em nosso país. A questão, todavia, vai muito além da distribuição de renda medidas em Produto Interno Bruto - PIB. É preciso que se elimine as barreiras do desenvolvimento,

---

<sup>111</sup> Cf. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação Indireta no Direito Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 210-242.

<sup>112</sup> Até 2008, eram apenas duas alíquotas (15% e 27,5%), conforme art. 1º, I e II da Lei 11.482/2007. A situação foi alterada apenas com a Lei 11.495/2009 que, alterando aquela lei, previu para o ano-calendário de 2009 e 2010 as quatro alíquotas atuais, embora tenha mantido uma base de cálculo muito próxima entre as faixas.

<sup>113</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180-211.

<sup>114</sup> Recentemente foi publicada no Brasil a Lei 12.741/2012 que estabelece medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, em respeito ao art. 150 § 5º da Constituição atual. De acordo com o art. 1º da Lei: “Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”.

<sup>115</sup> EXAME. Brasil se consolida como a sexta economia mundial. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-cresce-2-7-em-2011-e-se-consolida-como-6a-economia-mundial>> Acesso em 17 jun 2013.

removendo as principais fontes de privação de liberdade, tais como pobreza, carência de oportunidade econômica, negligência dos serviços públicos, etc.<sup>116</sup>

A situação, todavia, não é impossível de ser resolvida, desde que se mantenha não somente uma política fiscal de distribuição de renda, mas, também, de prestação de benefícios sociais. Desde que haja a intervenção estatal nessa seara, demonstrando que se trata de uma preocupação de política pública e não de uma caridade, o que relegaria à iniciativa privada sua satisfação. Em uma perspectiva jurídica da tributação, significa abrir de vez as portas do Direito Tributário para o princípio da solidariedade como justificativa para a realização de uma política fiscal mais justa, bem como a utilização da tributação para garantir ao cidadão que normalmente está apartado do sistema tributário – aqui chamado de invisíveis por não ter a opção de escolher participar do sistema - um mínimo de recursos materiais, que independam do mérito.

Um sistema tributário, portanto, que confira igual consideração e respeito ao indivíduo pobre deve partir da premissa que existe um princípio da solidariedade a justificar a tributação. Precisa, também, garantir um mínimo de condições para que esse indivíduo possa buscar seus projetos de vida pessoais sem depender da caridade alheia. Esses dois pontos é que serão objeto de nossa abordagem nos próximos itens a seguir.

### 2.3.1 A Solidariedade Tributária como Princípio Jurídico Tributário.

Por longos anos, falar em solidariedade seria quase o mesmo que falar em caridade, assistencialismo, ou qualquer outro tipo de “favor” aos mais necessitados. A justiça distributiva, a partir de uma concepção pré-moderna, não tinha dentre seus pressupostos a necessidade como elemento. Conforme salienta Samuel Fleischacker “para a maioria dos pensadores morais e políticos pré-modernos, os pobres pareciam constituir uma classe particularmente imperfeita de pessoas, uma classe de pessoas

---

<sup>116</sup> Cf. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 16-17.

que nada *mereceriam*”.<sup>117</sup> Para a pré-modernidade, então, a justiça ainda estava ligada a algum tipo de mérito, sendo a assistência aos pobres algo que ficaria fora do âmbito institucional, sendo afeto à caridade privada.

Essa percepção, todavia, vem se modificando com a abertura cognitiva para o problema da igualdade no campo material, no campo empírico. Ou seja, para a real percepção dos problemas relacionados à subsistência que assolam diversas pessoas no mundo. Em seu sentido moderno, a justiça distributiva é de responsabilidade do Estado de modo a garantir algum tipo de recurso material para toda a sociedade, independente do mérito de cada indivíduo.<sup>118</sup> Essa percepção ultrapassa o campo sociológico e ingressa no mundo jurídico, com a necessidade de se estabelecer, por exemplo, um conteúdo jurídico para o princípio da solidariedade, bem como um mínimo de recursos que cada indivíduo deve ter,<sup>119</sup> para perseguir seus projetos de vida.

Desde a Revolução Francesa que o valor solidariedade já era percebido como algo extremamente importante para o desenvolvimento comunitário. Não é por acaso que o lema daquele período, que ficou para a posteridade, é conhecido por *liberdade, igualdade e fraternidade*. O desenvolvimento jurídico, contudo, girou mais em torno da liberdade e de uma igualdade formal, deixando de lado a ideia de justiça e solidariedade.<sup>120</sup> Com a reinterpretação da filosofia de Kant<sup>121</sup> e a reaproximação do direito com a ética, determinados valores ganharam força no pensamento jurídico contemporâneo, sendo um deles a ideia de solidariedade.<sup>122</sup>

Não é mais possível negar, na atualidade, a presença do princípio da solidariedade. Ainda mais quando expressamente previsto em diversos ordenamentos

---

<sup>117</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 13.

<sup>118</sup> FLEISCHACKER, Samuel. Op. cit., p. 8.

<sup>119</sup> Esse mínimo em Direito Tributário tem nas reflexões do professor Ricardo Lobo Torres seu maior expoente no direito brasileiro. Mais à frente trataremos de sua teoria do *mínimo existencial*.

<sup>120</sup> Como informa Ricardo Lobo Torres: “*Solidariedade é fraternidade*. Sucede que o pensamento jurídico posterior a Kant exacerbou a ideia de liberdade, diluindo-a na de legalidade, com o que ficaram esquecidas as de justiça e solidariedade” (v. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 p. 181.).

<sup>121</sup> O livro *Uma Teoria da Justiça*, de John Rawls, publicado em 1971, foi o marco do que se convencionou chamar de “virada Kantiana”, expressão cunhada por Otfried Höffe. (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II, p. 3-4).

<sup>122</sup> “A reaproximação entre ética e Direito nas últimas décadas trouxe, entre as inúmeras consequências, a recuperação da idéia de solidariedade, que o liberalismo do século XIX e de boa parte do século XX abandonara” (TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207).

jurídicos, dos quais Espanha, Itália, Portugal são exemplos.<sup>123</sup> Nossa Constituição de 1988, em seu art. 3º, I,<sup>124</sup> explicitamente o consagra, ao considerar como um dos objetivos fundamentais da República construir uma sociedade solidária, tanto quanto justa e livre, logo no início da Carta Política. Em outra passagem do texto, a solidariedade também é consagrada, com a reforma trazida pela EC nº 41/2003, ao referir-se, no art. 40,<sup>125</sup> a respeito da contribuição previdenciária do servidor público. Em que pese tratar-se do mesmo princípio, contudo, existem peculiaridades em relação à situação específica da contribuição previdenciária, quando em cotejo com a situação mais geral relativa aos objetivos fundamentais da República, confirmando uma distinção entre solidariedade geral e solidariedade de grupo.

A distinção entre solidariedade geral e solidariedade de grupo, para Douglas Yamashita, se relaciona a uma gradação entre a proximidade e características que coincidem a determinadas pessoas. Deste modo, quanto mais próximas forem as pessoas, mais direitos e deveres de solidariedade estariam envolvidos entre elas. “Enquanto a *solidariedade de grupos sociais homogêneos* refere-se a direitos e deveres de um grupo social específico, a *solidariedade genérica* refere-se à sociedade como um todo”, explica o autor.<sup>126</sup>

Pelo princípio da solidariedade tributária genérica, previsto no art. 3º, I da Constituição atual, cada cidadão deve contribuir para a manutenção das atividades estatais dentro de suas capacidades econômicas, uma vez que onde não houver riqueza é impossível a tributação sem que se afete o mínimo existencial.<sup>127</sup> Com isso, a solidariedade é o que justifica - não só juridicamente, mas eticamente - a incidência dos impostos, que se destinam ao custeio das despesas gerais do Estado. Já a solidariedade de grupo tem que ver com a necessidade de que determinadas demandas geradas por determinados grupos sejam por eles custeadas, sem que se onere os

---

<sup>123</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 141-167.

<sup>124</sup> Art. 3º. “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

<sup>125</sup> Art. 40. “Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo”.

<sup>126</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 53-67.

<sup>127</sup> “O mínimo existencial não é um valor nem um princípio jurídico, mas o conteúdo essencial dos direitos fundamentais” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. 2ª tiragem, out. 2009. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 83).

demais cidadãos.<sup>128</sup> Trata-se de uma nova percepção com o advento do Estado Democrático de Direito, que trouxe novas demandas sociais. A solidariedade de grupo, assim, fundamenta, por exemplo, as contribuições previdenciárias, profissionais e as econômicas.<sup>129</sup>

É preciso deixar consignado que a própria existência do princípio da solidariedade em direito tributário não tem apoio unânime na doutrina, em que pese todo o arcabouço social trazido pela Constituição de 1988. Diante disso, por todos, irei abordar os argumentos que tendem a negar o princípio da solidariedade como aplicável ao âmbito tributário, em especial, os trazidos por Humberto Ávila, dada a excelência de seus argumentos. Humberto Ávila, ao tratar da tributação, direta ou indiretamente, com base no princípio da solidariedade elenca quatro limites que impediriam esse intento: os decorrentes das espécies normativas, da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica.<sup>130</sup>

No que se refere ao primeiro limite, decorrente das espécies normativas, o autor afirma que o Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusivamente no princípio da solidariedade, tendo em vista o fato de a delimitação constitucional do poder de tributar ter sido feita por meio de regras que descrevem as hipóteses materiais de incidência e por meio da técnica de divisão de competências em ordinárias e residuais.<sup>131</sup> Em razão disso, o Poder Legislativo estaria vinculado às razões externadas pela regra constitucionalmente estabelecida, não podendo escolher qualquer outro meio. Humberto Ávila cita o exemplo das contribuições sociais, previstas no art. 195 da Constituição atual, que seriam a forma escolhida para o financiamento da Seguridade Social. Segundo ele não poderia ser estabelecido outro meio para o financiamento da Seguridade Social.

Dito de outro modo: tivesse a Constituição apenas estabelecido o princípio da solidariedade social, sem prescrever o meio adequado para instituir tributos para financiar a seguridade social, o Poder Legislativo poderia escolher um dentre os meios disponíveis; tendo a Constituição, no entanto, escolhido a atribuição de poder por meio de regras de competência, o

---

<sup>128</sup> De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro “os benefícios sociais que determinado grupo auferir com a atuação estatal, bem como a prevenção dos riscos por ele causados, não devem ser atribuídos ao conjunto da sociedade, que suporta o pagamento dos impostos.” (cf. *As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 174, mar./2010, p. 110-129).

<sup>129</sup> CF. TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 198-207.

<sup>130</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 68-88.

<sup>131</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social, p. 69.

Poder Legislativo está jungido ao meio preestabelecido, sem poder para escolher qualquer outro.<sup>132</sup>

Argumenta que as regras prevaleceriam em face dos princípios por terem eficácia decisiva e definitiva, características que afastariam quaisquer pretensão de se estabelecer um poder de tributar com base no princípio da solidariedade.

Em que pese a racionalidade das argumentações, não se pode concordar com essa redução do princípio da solidariedade à obediência de uma regra, ainda que constitucional, embora esteja correto quanto à impossibilidade de se estabelecer uma tributação direta com base no princípio da solidariedade. Advirta-se, contudo, que nenhum princípio é apto a estabelecer uma tributação direta sobre o patrimônio de um cidadão. Esse demérito apontado não é um atributo do princípio da solidariedade. Isso porque sempre deverá existir uma lei estabelecendo uma imposição tributária, delimitando a obrigação tributária, ainda que tendo como respaldo o princípio da solidariedade. A Constituição Federal, decerto, não institui tributos, mas autoriza sua instituição.<sup>133</sup> Humberto Ávila, contudo, supervaloriza o meio constitucional (a forma) em relação aos próprios fins constitucionais, de modo a engessar o poder de conformação do Poder Legislativo, diante de valores substanciais trazidos pela Constituição.

Não há impedimento, ressalte-se, para que a Seguridade Social, universalmente considerada, seja custeada por meio dos impostos. A forma como vai se atingir determinado fim é uma questão de política legislativa, que não é impedida pela eleição de um meio pelo Constituinte. O fato, porém, de a Constituição indicar que a Seguridade Social será financiada por contribuições sociais significa que o Constituinte indicou um caminho possível, e não o único. Pensar o contrário seria desconsiderar o sistema e interpretar a norma de forma isolada. Essa conclusão se torna mais clara quando o próprio art. 195 dispõe que “a seguridade será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, *nos termos da lei*, mediante *recursos provenientes* dos orçamentos da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, e das seguintes contribuições” (grifo nosso), do empregador, trabalhador, oriundas de

---

<sup>132</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 70.

<sup>133</sup> Em crítica ao pensamento de Humberto Ávila sobre eventual ampliação da competência tributária com base no princípio da solidariedade, anota Ernani Contipelli que “Entender que a ampliação de competência com base em princípios contraria a dimensão normativa constitucional significa que o exercício da competência somente se realiza por força da segurança jurídica...” (CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade Social Tributária*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2010, p. 210).

concursos de prognósticos e do importador. A eleição das contribuições sociais, por conseguinte, não exclui outros meios. E a lei, por sua vez, pode trazer novos meios aptos a financiar a Seguridade Social, ainda mais considerando os bens fundamentais protegidos por ela.<sup>134</sup>

Outro limite citado por Humberto Ávila é o que decorre da linguagem. De acordo com seu entendimento, mesmo as regras sofrem o problema da indeterminação da linguagem,<sup>135</sup> ao delimitarem constitucionalmente o poder de tributar. O que poderia levar à conclusão da possibilidade de o Poder Legislativo definir os conceitos dentre os vários contidos na regra constitucional, que, segundo ele, levaria a resultado idêntico à de uma tributação com base no princípio da solidariedade, pela ampliação dos conceitos.<sup>136</sup> As normas constitucionais, com efeito, ao indicarem os aspectos materiais da incidência, indicariam os conceitos, cujos núcleos não poderiam ser desprezados pelos intérpretes, “nem mesmo a pretexto de prestigiar algum valor constitucional, supostamente de maior hierarquia”. A indeterminação da linguagem, deste modo, seria resolvida pelo uso e pelo próprio sistema em que inserida.<sup>137</sup>

Humberto Ávila - a partir de exemplos extraídos da jurisprudência do STF<sup>138</sup> - entende que a Constituição incorpora conceitos prévios,<sup>139</sup> que seriam limites a definições do sentido normativo pretendidas pelo Legislador. Segundo o autor, “sustentar que o sentido normativo não existe antes de ser definido pelo legislador é o mesmo que defender que o legislador não enfrenta nenhum limite prévio ou que ele próprio tem o poder de decidir quais os limites que irá voluntariamente obedecer”.<sup>140</sup>

<sup>134</sup> Fábio Zambitte Ibrahim defende, em certa medida, o financiamento da previdência social por meio de impostos (Cf. IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação*. Niterói, RJ: Impetus, 2011, p. 278).

<sup>135</sup> A indeterminação da linguagem leva a uma série de considerações que deságuam no problema da autonomia do julgador em face da lei, tais como as questões relacionadas aos conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais. Sobre o tema v. ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10<sup>a</sup> ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2008, p. 208 ss.

<sup>136</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 72-73.

<sup>137</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 73.

<sup>138</sup> Por exemplo o “conceito constitucional de renda (RE 117.887, DJ, 23.04.93), “o conceito constitucional de circulação de mercadoria” (RE 203.075, DJ 29.10.99), “o conceito de folha de salários” (RE 166.772, DJ 16.12.94), v. Op. cit., 73-78.

<sup>139</sup> Seria, segundo Humberto Ávila, uma previsão constitucional indireta decorrentes da incorporação de “conceitos elaborados pelo legislador infraconstitucional à época da promulgação da Constituição” (Op. cit., p. 73).

<sup>140</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 79.

Essas considerações feitas por Humberto Ávila, no que tange aos limites impostos ao legislador pela linguagem constitucional, partem, contudo, do pressuposto de que a Constituição incorporaria usos e conceitos prévios sem qualquer tipo de valoração decorrente de seu próprio sistema constitucional. O sistema e o uso que se deve levar em consideração - em que pese a Constituição possa ter utilizado algum termo já previsto em textos pretéritos - são os atuais. Isso faz, portanto, que ela dê um novo sentido ao termo em virtude dos princípios que adota. Os conceitos de “renda”, “circulação de mercadorias” e “folha de salários”, por exemplo, podem ter uma conotação diversa em relação ao regime pretérito ao texto constitucional atual. As expressões utilizadas pela constituição, embora sejam as mesmas já utilizadas pelo CTN de 1966 - por exemplo, “renda” - podem sofrer uma leitura constitucional, para incorporar em seu conceito uma carga axiológica de solidariedade, ou mesmo, de função social, sem que isso se aproxime de qualquer ideologia ditatorial ou confiscatória. Se a norma constitucional, portanto, comporta múltiplos sentidos o legislador poderia eleger aquele que melhor atende o princípio da solidariedade, pois, não só o Judiciário se revela intérprete da Constituição, mas todos aqueles que vivem sob o manto da norma.<sup>141</sup> Entender o contrário é deixar para o Judiciário toda decisão sobre o real sentido da norma constitucional. Isso não significa, contudo, que uma vez interpretada a norma restará definitivamente estabelecida. É que o intérprete deve buscar um esforço dialético entre a norma e a realidade em que inserida, quantas vezes se fizer necessário. Os fatos e a realidade, pois, é que dão os questionamentos ao intérprete para que ele possa ir à norma buscar suas respostas.<sup>142</sup>

No que tangencia os limites decorrentes do ordenamento jurídico, Humberto Ávila se mostra preocupado com o fato de se tentar buscar em outros ordenamentos jurídicos fundamentos para a análise do ordenamento jurídico brasileiro, tal qual foi feito, segundo aponta, com a medida provisória, prevista no art. 62 da CR/88,

---

<sup>141</sup> “Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com este contexto é, indireta ou, até mesmo diretamente, um intérprete dessa norma (...) Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não detêm eles o monopólio da interpretação da Constituição”. (HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição... Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 15).

<sup>142</sup> Conforme lembra Karl Larenz, “A pergunta é previamente dada àquele que quer aplicar a lei pela situação de facto em bruto e pela sua transformação em situação de fato definitiva” (LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamago. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2009, p. 441).

investigada com base na doutrina italiana.<sup>143</sup> Para Humberto Ávila, o conteúdo dos princípios constitucionais deve ser procurado no ordenamento jurídico brasileiro, não em outros ordenamentos.<sup>144</sup> Isso porque, no campo tributário, o sistema constitucional é rígido, diferente, por exemplo, do ordenamento jurídico alemão, que é aberto. Leciona ainda que

Enquanto a Constituição alemã apenas indica as espécies tributárias sem estabelecer regras de competência com delimitação dos fatos que podem ser objeto de tributação, a Constituição brasileira não apenas especifica as espécies tributárias como estabelece os fatos que podem ser tributados, os que não podem ser tributados e as finalidades que a tributação deve promover.<sup>145</sup>

Não se pode ir, em verdade, diretamente ao ordenamento pretérito e buscar um fundamento sem que se observe o ordenamento jurídico interno. Isso parece decorrer da própria noção de soberania do ordenamento jurídico pátrio, em que pese a mitigação que essa ideia comporta no mundo contemporâneo. É preciso, contudo, considerar que atualmente os problemas são globalizados. Significa dizer que algo que acontece no Brasil, por exemplo, pode estar acontecendo em outro país do mundo. A realidade não é limitada absolutamente pelas normas, mas com elas convive e empreende o diálogo necessário para seu desvendamento. Se um determinado fato – péssima distribuição de renda – ocorre no Brasil e pode ocorrer em outro lugar do mundo é salutar que se conheça como o ordenamento jurídico daquele país estrangeiro lida com a situação.<sup>146</sup> Olhar somente para o ordenamento jurídico interno é desconsiderar o novo momento pelo qual passam as comunidades, que lidam com a ausência de fronteiras para a mobilidade do conhecimento. O princípio da solidariedade, ainda que não tenha seu conteúdo extraído de ordenamento jurídico estrangeiro, deve com ele aprender os problemas de concretização e de descoberta de seu conteúdo, já que se trata de um princípio que decorre da abertura do direito para o encontro com a ética e a moral, que se revelam universais.

Um último argumento, por fim, levantado por Humberto Ávila, como limite ao princípio da solidariedade, no campo tributário, é o que decorre da argumentação

<sup>143</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 81.

<sup>144</sup> Op. cit., p. 83.

<sup>145</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p.83-84.

<sup>146</sup> Cf. Interessante trabalho sobre o tema da comunicabilidade entre as ordens jurídicas de diferentes localidades foi desenvolvido por Marcelo Neves. Segundo o professor “Uma reinterpretção da própria ordem a que está vinculado um tribunal pode ocorrer em face da incorporação de sentidos normativos extraídos de outras ordens jurídicas”. (NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 118).

jurídica. A solidariedade social, segundo aponta, se enquadraria dentre os argumentos sistemáticos, que não poderiam prevalecer “sobre o núcleo de significado dos argumentos lingüísticos”.<sup>147</sup> De acordo com seu entendimento, o constituinte escolheu livremente determinado texto, que não pode ser desprezado pelo intérprete, pois este “deve optar pelas escolhas democráticas em detrimento de outras escolhas, ainda que atrativas do ponto de vista político”.<sup>148</sup>

Embora a semântica trazida pela literalidade do texto se revele importante, ela é apenas o início da interpretação jurídica, e muitas vezes não sendo suficiente para expressar o que a norma pretendeu. Basta o exemplo citado por Ricardo Lodi Ribeiro, para se perceber o problema relacionado à semântica. A palavra “proventos”, por exemplo, quando utilizada pela Constituição para o imposto de renda, teria uma acepção ampla, significando “proveito financeiro”. De outra sorte, quando utilizada para se referir aos servidores públicos, teria uma acepção estrita, identificada com a remuneração percebida pelos servidores inativos.<sup>149</sup>

O fato é que estabelecer uma hierarquia sobre os diferentes métodos de interpretação parece algo extremamente problemático.<sup>150</sup> Adotar o método sistemático ou o método literal é tarefa que depende, muitas vezes, do caso concreto, das normas envolvidas na subsunção, bem como das valorações que poderiam ser feitas, diante de uma possível insuficiência das subsunções. Desse modo, com base no argumento da hierarquia de métodos interpretativos, optando pelo sentido literal, não se pode afastar o princípio da solidariedade do campo da tributação.

Em síntese, é preciso levar em consideração que o modelo de Estado atual não prescinde da consideração da ideia de solidariedade como justificadora da tributação.

### 2.3.2 Mínimo existencial como concretização dos direitos humanos na tributação

---

<sup>147</sup> Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 86.

<sup>148</sup> *Ibidem*.

<sup>149</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 103.

<sup>150</sup> “Mais importante do que o problema do número de cânones é o problema de sua ordem hierárquica. Cânones diferentes podem levar a resultados diferentes. Diante desse fato, só se podem considerar adequados para fundamentar com segurança um resultado se é possível articular critérios estritos para sua ordenação hierárquica. No entanto, até hoje não se conseguiu fazer isso” (ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 21).

### 2.3.2.1 Os Direitos Humanos hoje

É inegável, atualmente, que os Direitos Humanos<sup>151</sup> integram a pauta de discussões jurídicas, diante das inúmeras obras que tratam do tema. As discussões, por sua vez, não se limitam às ciências jurídicas, mas, também, atraem o interesse de outras ciências.<sup>152</sup> Essa situação revela ainda mais sua importância como objeto de investigação por outros ramos do conhecimento jurídico, como, por exemplo, o Direito Tributário.

Quando pensamos em Direitos Humanos, logo o raciocínio nos remete ao campo do Direito Público, mais especificamente ao campo do Direito Constitucional, em virtude da maior atenção que os autores desse ramo têm dedicado ao tema.<sup>153</sup> O Direito Tributário, por sua vez, embora ramo mais antigo que o Direito Constitucional, ainda não acordou para a nova “era dos direitos”,<sup>154</sup> ressalvadas algumas exceções.<sup>155</sup> Com efeito, o Direito Tributário ainda vive a era das codificações, onde o que importa é a legalidade estrita, ou melhor, o que está devidamente escrito em algum texto, ainda que a realidade seja muito mais complexa do que o texto da lei.<sup>156</sup> A doutrina tributária ainda vive o positivismo kelseniano, mas em uma versão mais formalista,<sup>157</sup> mesmo que com uma roupagem constitucional.<sup>158</sup>

<sup>151</sup> Esse trabalho não tem o objetivo de ingressar na distinção conceitual entre direitos humanos e direitos fundamentais, tratando-os como sinônimos, assim como o fez Ricardo Lobo Torres (v. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os direitos Humanos e a Tributação. Vol. III. 3ª ed.*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 9). Para uma distinção entre os termos v. SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos Direitos Fundamentais. 6ª ed.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 35-36.

<sup>152</sup> No campo sociológico Boaventura de Souza Santos demonstrou perplexidade quanto à transformação da abordagem dos direitos humanos na linguagem da política progressista das últimas décadas (cf. SANTOS, Boaventura de Souza. Para uma concepção Intercultural dos Direitos Humanos. In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. (coord.) *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos. 2ª Tiragem.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 3-45).

<sup>153</sup> Como exemplo é possível citar Fábio Konder Comparato com seu clássico *Afirmção Histórica dos Direitos Humanos* e, mais recentes, os trabalhos de Ingo Wolfgang Sarlet com seu já clássico *A eficácia dos Direitos Fundamentais* e a coletânea de artigos coordenada por Daniel Sarmento, Daniela Ikawa e Flávia Piovesan *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos*.

<sup>154</sup> *A Era dos Direitos* é o nome da clássica obra de Norberto Bobbio, para quem “os direitos do homem constituem uma classe variável (...) O elenco dos direitos do homem se modificou, e continua a se modificar, com a mudança das condições históricas (...)” (BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos. 10ª Tiragem.* Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 18).

<sup>155</sup> Ricardo Lobo Torres é um dos poucos tributaristas que há muito se preocupam com o tema, dedicando-lhe longas páginas em seu *Tratado de Direito Tributário, Constitucional, Financeiro e Tributário, V. III*, que tem como subtítulo “Os Direitos Humanos e a Tributação”.

<sup>156</sup> Ricardo Lodi Ribeiro denuncia o viés formalista da maioria da doutrina tributária nacional, citando diversos autores. (Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*, p. 10).

<sup>157</sup> “...não se pode afirmar que os principais representantes do positivismo sejam adeptos dessa concepção do direito (formalismo jurídico). Pelo contrário, tanto Kelsen quanto Ross e Hart declararam, claramente, que uma ordem jurídica pode ser integrada por normas consuetudinárias e

Isso serve para proteger determinado *status quo*, tais como sigilo bancário<sup>159</sup> em relação ao Fisco,<sup>160</sup> como se ainda o Estado Fiscal fosse o “Leviatã”, em um país que tem péssima distribuição de renda,<sup>161</sup> com pessoas morrendo de fome<sup>162</sup> e indivíduos violando Direitos Humanos,<sup>163</sup> o que retira o Estado da posição de único agente violador de tais direitos.<sup>164</sup>

Luigi Ferrajoli, ao conceituar direitos fundamentais, o faz da seguinte forma: “são direitos fundamentais todos aqueles direitos subjetivos que correspondam universalmente a todos os seres humanos enquanto dotados de *status* de pessoas, de cidadãos ou pessoas com capacidade de agir” (tradução nossa).<sup>165</sup> Ressalta o autor que sua definição é puramente formal, não dogmática, e não depende de ordenamento

jurisprudenciais, além das normas legisladas, e não se pronunciam sobre quais normas têm prioridade” (NINO, Carlos Santiago. *Introdução à Análise do Direito*. Tradução de Elza Maria Gasparotto; revisão da tradução Denise Matos Marino. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 42).

<sup>158</sup> Roque Antônio Carraza, autor tributarista de tradicional obra de direito constitucional tributário a inicia com a pirâmide kelseniana logo no primeiro capítulo (v. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 35).

<sup>159</sup> É comum a alegação de princípios tributários por executados em execução fiscal para proteger seu sigilo bancário, ainda que devedores de quantias milionárias.

<sup>160</sup> A questão está em Repercussão Geral no STF (RE-RG 601.314-SP), onde se questiona a constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001, que autoriza o fornecimento de informações ao Fisco, sem a necessidade de autorização judicial. Argumenta-se, em geral, que haveria violação à intimidade (art. 5º, X) e ao sigilo de dados (art. 5º, XII). Em 15.12.2010, no RE 389.808 /PR, Rel. Marco Aurélio, por 5 votos a 4, o STF entendeu que violaria a reserva de jurisdição o acesso direto aos dados bancários do contribuinte pelo Fisco.

<sup>161</sup> Como se viu, até 2008, segundo estudos do IPEA do ano de 2010, mais de 13 milhões de brasileiros viviam em estado de pobreza extrema, ou seja, com renda abaixo de um quarto do salário mínimo, o que revela a péssima distribuição de renda no Brasil (Cf. IPEA.

. Comunicado nº 58, 13 jul 2010.).

<sup>162</sup> “...

de alimentos vitais, embora os famintos vivam em ambientes com escassez de tais alimentos”. (BONFIM, João Bosco Bezerra. *A fome no Brasil: o que se diz, o que se fez, o que fazer*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/artigos/especiais/afomenobrasil.pdf>. Acesso em: 3 out 2011).

<sup>163</sup> A velocidade com que o capital das grandes empresas se move no tempo e no espaço, fazem com que multinacionais percam o vínculo com a localidade em que atuam, o que pode ocasionar grandes violações de direitos fundamentais, em desrespeito à cultura local. Na percepção de Zigmunt Bauman “Livrar-se da responsabilidade pela consequências é o ganho mais cobiçado e ansiado que a nova mobilidade propicia ao capital sem amarras locais, que flutua livremente” (BAUMAN, Zygmunt. *Globalização. As consequências humanas*, p. 17-18). Igual percepção teve o professor da Daniel Sarmiento ao afirmar que “A mobilidade dos meios de produção atua hoje no sentido de libertar os agentes econômicos transnacionais das amarras do direito interno dos países em que operam” (SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 29-30).

<sup>164</sup> Nossa Constituição de 1988, conforme adverte Daniel Sarmiento “não se ilude com a miragem liberal-burguesa de que é o Estado o único adversário dos Direitos Humanos” (SARMENTO, Daniel. *A Vinculação dos Particulares aos Direitos Fundamentais*. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 158).

<sup>165</sup> No original: “son ‘derechos fundametales’ todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a ‘todos’ los seres humanos en cuanto dotados del *status* de personas con capacidad de obrar (v. FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y Garantias: La lei del más débil*. Madrid: Editorial Trotta, 1999, p. 37.)

jurídico algum, ou seja, não depende de reconhecimento dos interesses e das necessidades tuteladas por determinada localidade. O sentido universal de sua teoria se deve ao fato de ser puramente lógica e sem considerações valorativas. A vantagem que observa se refere à circunstância de ser válida para qualquer ordenamento jurídico, independente de previsão positiva de direitos fundamentais.<sup>166</sup>

Não obstante ousada, ela se apresenta utópica uma vez que é impossível nos dias de hoje considerar uma teoria sem que a mesma observe a realidade em que inserida. E a realidade das comunidades espalhadas pelo globo é muito mais adepta da diferença do que da universalidade. Decerto, porém, que a todos devem ser dadas as mesmas oportunidades, mas isso deve ser realizado de acordo com as possibilidades de uma dada comunidade. Uma teoria dos direitos fundamentais deveria, assim, partir da diferença entre as comunidades e as pessoas, ao invés de partir de um ideal de igualdade universal, independente dos sistemas jurídicos em que inseridos. Ainda mais quando o espaço a que se refere for o de um país com profunda desigualdade social, como o Brasil, carente de justiça distributiva.

Falar em diferença, entretanto, remete ao debate sobre multiculturalismo, fenômeno que tem sido atacado como violador dos Direitos Humanos, por querer acabar com a ideia de universalidade e proteção dos indivíduos, ao focar sua atenção em determinados grupos. Esses argumentos, no entanto, foram contestados por Will Kymlicka, demonstrando que os Direitos Humanos serviram de inspiração para as demandas multiculturais, além de limitá-las em razão das normas consagradoras dos próprios Direitos Humanos. Conforme ressalta o autor, os Direitos Humanos foram responsáveis por criar um espaço político para que grupos étnico-culturais pudessem se manifestar, opondo-se à hierarquias tradicionais. Alerta, contudo, que essa mesma revolução dos Direitos Humanos exige uma linguagem muito específica, ao abordar temas como liberalismo dos direitos civis e constitucionalismo democrático, com garantias ligadas à igualdade de gênero, liberdade religiosa, e não-discriminação racial, etc.<sup>167</sup>

Carlos Santiago Nino, ao tentar reconstruir um conceito moral de direitos humanos, revela a dificuldade de o fazê-lo a partir de uma noção de dever jurídico, considerando tal intento “pouco atrativo”, nas palavras do próprio autor: “uma

---

<sup>166</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Derechos Y Garantias: La lei del más débil*. Madrid: Editorial Trotta, 1999, p. 38.

<sup>167</sup> KYMLICKA, Will. Multiculturalismo Liberal e Direitos Humanos. In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. (coord.) *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos*, p. 225.

concepção moral cujos princípios básicos estabeleçam deveres e não direitos ou fins sociais parece *a priori* pouco atrativa” (tradução nossa).<sup>168</sup> Pouco atrativa porque os deveres, segundo o autor, não são elementos de uma concepção moral de direito, mas, sim, estão em função dos direitos. Daí a dificuldade de se correlacionar direitos humanos com a noção de direitos subjetivos, pois o fato de ser destinatário da conduta de alguém, não lhe confere a titularidade de um direito.

John Rawls, ao tratar das instituições básicas da justiça distributiva, demonstra preocupação com as questões afetas à tributação como forma de distribuir parcelas da riqueza, de modo a “preservar uma justiça aproximativa das partes”.<sup>169</sup> Segundo o autor, em primeiro lugar, deve-se criar vários impostos sobre heranças e doações e fixar limites à transferência do patrimônio por legado. Tal medida não visa abastecer os cofres públicos, mas sim corrigir, “gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”.<sup>170</sup> Essa, no entanto, é apenas uma das formas de se implementar uma justiça distributiva, embora se possa cogitar de outras, tais como redução de benefícios fiscais para os mais ricos, por exemplo.

Justiça distributiva, multiculturalismo, o próprio conceito de direitos humanos são alguns dos temas que tem ocupado a pauta de discussões daqueles que escrevem sobre direitos humanos, de um modo geral. No Direito Tributário, entretanto, as discussões sobre Direitos Humanos não podem ficar relacionadas somente a direitos individuais, como privacidade e intimidade, sob o enfoque de proteção do contribuinte individualmente considerado. A perspectiva não pode se focar em um viés negativo, onde o Estado não poderia atuar, como no caso do sigilo bancário, onde há quem o defenda até mesmo para contribuintes “fantasmas”.<sup>171</sup> Diversos

---

<sup>168</sup> No original: “... una concepción moral cuyos principios básicos establezcan deberes y no derechos o fines sociales parece *a priori* poco atractiva” (v. NINO, Carlos Santiago. *Ética y Derechos Humanos*. 2ª ed. Buenos Aires: Ástrea, 1989, p. 32.)

<sup>169</sup> RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 306.

<sup>170</sup> *Ibidem*.

<sup>171</sup> Ives Gandra da Silva Martins chega a defender o sigilo bancário de contas “fantasmas”, optando por uma interpretação extensiva, de modo que na dúvida se a conta seria “fantasma” a orientação para o Banco deveria ser manter o sigilo. (Cf. MARTNS, Ives Gandra Martins. Sigilo Bancário em Matéria Fiscal. In: MARTNS, Ives Gandra Martins; BRITO, Evaldo. *Direito Tributário*. v. 6, p. 734).

contribuintes sequer têm conta bancária,<sup>172</sup> mas, ainda sim, contribuem com o Estado, em virtude da repercussão econômica existente nos tributos indiretos, que oneram o consumo daqueles que possuem menos renda, razão pela qual se deve levar também seus direitos à sério.

Os Direitos Humanos, no campo do Direito Tributário, devem se preocupar com questões afetas à justiça distributiva, uma vez que essa é, ainda, um bom meio de se modificar a realidade em países em que a desigualdade entre ricos e pobres<sup>173</sup> é grande.<sup>174</sup> Trata-se de retirar da zona de pobreza extrema indivíduos que apenas tentam sobreviver, como no caso dos mais de treze milhões de brasileiros que ainda estão nesta situação, conforme relatado anteriormente. A justiça distributiva, deste modo, não é somente um instrumento de realização de justiça fiscal, é a própria razão de ser, finalidade dela, motivo pelo qual deve ser vista como conteúdo dos Direitos Humanos na seara tributária e não apenas como um meio, dentre os vários possíveis de se concretizá-los. A questão da justiça distributiva envolve, todavia, um pressuposto que é a reflexão a respeito do mínimo existencial. Antes de se pensar em justiça distributiva, convém estabelecer um mínimo existencial, para que aquela não seja utilizada como fundamento para o confisco ou paternalismo, que prejudicam a fonte de produção, com tributação excessiva sem a respectiva contrapartida social. Não se trata, advirta-se, de um retorno à Teoria do Benefício, do utilitarista Adam Smith, mas, sim, o reconhecimento de que a ausência de contrapartida social gera na comunidade uma resistência maior à tributação.

O presente subcapítulo tem o objetivo, ainda que sucinto e não conclusivo, de refletir sobre a teoria do mínimo existencial, desenvolvida no Brasil, principalmente, por Ricardo Lobo Torres. Antes, contudo, trataremos de como a questão dos direitos humanos tem sido considerada no Direito Tributário.

---

<sup>172</sup> De acordo com estudos da Fecomércio/RJ, em 2012, apenas 51% dos brasileiros tinham conta bancária. (Cf. PORTAL BRASIL. Mais da metade dos brasileiros tem conta bancária, diz Fecomércio. 2012. Disponível em:

<<http://www.brasil.gov.br/noticias/arquivos/2012/06/04/mais-da-metade-dos-brasileiros-tem-conta-bancaria-diz-fecomercio>> Acesso em: 26 jun. 2013).

<sup>173</sup> Acerca da discussão “sobre o que são e quais são os pobres” v. CANOTILHO, J. J. Gomes. “O Direito dos Pobres no Activismo Judiciário. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos Fundamentais Sociais*, p. 33-35).

<sup>174</sup> Embora entenda que a tributação proporcional atenderia melhor o sistema tributário, John Rawls reconhece que a tributação progressiva seria ideal para proteger a igualdade de oportunidades e evitar acúmulos de propriedade e poder. (*Uma Teoria da Justiça*, p. 308).

### 2.3.2.2 Os Direitos Humanos no Direito Tributário.

Quando o tema dos Direitos Humanos é tratado pelo Direito Tributário é comum a referência à proteção a um direito instrumental, como os relacionados ao processo administrativo fiscal,<sup>175</sup> em especial ao recurso hierárquico,<sup>176</sup> princípios interpretativos,<sup>177</sup> ao direito material, no que tange às discussões relacionadas ao estatuto do contribuinte<sup>178</sup> e às limitações à atuação do Estado sobre o patrimônio do contribuinte. Isso, porém, não é suficiente para que haja o respeito aos Direitos Humanos. Todas essas questões ainda tratam do tema sob uma perspectiva individual. Não é a menção a um dever de solidariedade do cidadão “para com a manutenção dos serviços públicos”,<sup>179</sup> tampouco, que também fará com que os Direitos Humanos sejam respeitados, ao menos em países ainda em desenvolvimento e com alto grau de desigualdade social. Isso porque só o respeito aos serviços públicos pelos contribuintes não faz com que haja a mudança de *status quo* daqueles que se encontram no estrato econômico mais baixo da sociedade, em condições de miserabilidade. O tema dos direitos humanos, apesar dessa perspectiva predominantemente individual, parece começar a ascender para uma perspectiva coletiva, com a discussão de diversos pontos ligados à saúde, educação e transportes em benefício da sociedade.

Uma mudança de postura tanto do Estado Fiscal, quanto dos cidadãos, de outro lado, fará com que haja uma transformação na situação de miséria em que vivem milhares de indivíduos. O primeiro, atuando positivamente, no sentido de

---

<sup>175</sup> Fabrício Griesbach, em artigo defendendo a inconstitucionalidade do recurso hierárquico, afirma que “[e]ntre os inúmeros direitos fundamentais dos contribuintes, encontra-se o processo administrativo tributário, instrumento de solução do conflito de interesses entre o Fisco e o contribuinte” (GRIESBACH, Fabrício. O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 45-62).

<sup>176</sup> Eduardo Arruda Alvim, ao defender a constitucionalidade do recurso hierárquico, afirma que “dentre as cláusulas que assegurem direitos fundamentais, a mais expressiva de todas elas seja a já mencionada cláusula do *due process*”. (ALVIM, Eduardo Arruda. Apontamentos sobre o Recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*, p. 32).

<sup>177</sup> Paulo Roberto Lyrio defende que o princípio da proporcionalidade, por objetivar a resolução de conflitos entre princípios teria a ver com os direitos fundamentais (Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*, p. 298).

<sup>178</sup> “O tema dos direitos humanos vinculado à ideia de tributação está intimamente relacionado ao chamado ‘estatuto do contribuinte’ e, bem assim, às ideias de cidadania, ética e moral” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*, p. 9).

<sup>179</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. cit., p. 11.

conter a inadimplência tributária e realizando com maior efetividade a justiça distributiva. Já os segundos, os contribuintes, transformando-se em verdadeiros cidadãos fiscais, incorporando uma percepção de cidadania fiscal, de modo a não importar apenas seus direitos, como, também, seus deveres tributários e os direitos que possam fomentar uma inclusão social. Vai muito além do mero cumprimento de regras, mas à incorporação de princípios inerentes à condição de cidadão que se preocupa com a questão fiscal, relacionada a direitos fundamentais.

Interessante percepção paradoxal, apontada por Liziane Angelotti Meira, pode ser mencionada como exemplo dessa preocupação coletiva. A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF, tributo com arrecadação destinada à saúde, foi extinta no ano de 2007, em virtude de pressão popular, inclusive com abaixado assinado difundido pela rede mundial de computadores. Apesar disso, em 2011 a grande mídia noticiava pesquisa onde se concluía que 51% dos brasileiros são a favor da criação de um tributo destinado à saúde.<sup>180</sup>

A ideia de cidadania, por sua vez, remonta à antiguidade, que, conforme ensina Ricardo Lobo Torres, “criava o elo entre o homem livre e a cidade, reconhecendo-lhe direitos e impondo-lhe obrigações, orientando-lhe a conduta cívica e despertando-lhe a consciência das virtudes”.<sup>181</sup> Modernamente, a cidadania não apenas se fundamenta em uma relação contratual entre o Estado e o cidadão, como no liberalismo das revoluções francesas. O vínculo criado pela cidadania fiscal, pois, não se dá apenas entre estes e o Estado. Mas, também, entre os próprios cidadãos, uma vez que os direitos fundamentais se irradiam contra terceiros. Arremata Ricardo Lobo Torres, ainda, que “a relação entre direitos e deveres do cidadão e do Estado é assimétrica, o que prejudica a ideia de relação contratual, que é sinalagmática essencialmente”.<sup>182</sup> Insta salientar, ainda, que a cidadania não se fundamenta em uma relação de privilégios, como no patrimonialismo, concedidos a quem pertencia a determinado estamento.

Ricardo Lobo Torres fala em “cidadania fiscal multidimensional”, a partir de suas várias dimensões: a dimensão temporal, aperfeiçoando o conceito no decurso dos últimos séculos; a dimensão espacial, uma vez que a cidadania se apresenta em

---

<sup>180</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais*: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 240.

<sup>181</sup> *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro*. Os direitos Humanos e a tributação, p. 33.

<sup>182</sup> *Ibidem*, p. 34.

diversos planos e a dimensão bilateral, compreendendo os deveres relacionados à cidadania.<sup>183</sup> No que interessa aos propósitos do trabalho, convém abordar a dimensão temporal em seu *status positivus libertatis*, que se relaciona às prestações positivas em defesa do mínimo existencial. Assim, passamos a tratar do mínimo existencial.

### 2.3.2.3 O Mínimo Existencial: conteúdo, limite e âmbito de proteção

A questão do mínimo existencial está intimamente ligada à questão da pobreza, em uma tentativa de se incluir socialmente milhões de excluídos. Não se trata de adotar uma atitude paternalista, tampouco culpá-los com base em uma ideia de responsabilidade individual pela formação da personalidade e conduta de vida. Como bem observa Canotilho “se deve ter em consideração o facto de muitas pessoas no mundo não terem culpa de ter nascido pobres ou de ter caído na situação de ‘fracos e oprimidos’ (doença, desemprego involuntário, catástrofes humanitárias)”.<sup>184</sup> Dentre as diversas respostas que Canotilho intenta dar para que se dê credibilidade a uma “opção pelos pobres” estão a de se conferir maior relevo às disciplinas que expressamente se preocupam com o tema relativo à pobreza e a de se conduzir o sistema fiscal de modo que se dê efetividade a uma “redistribuição socialmente justa”.<sup>185</sup>

De um ponto de vista da preocupação que se deu ao tema do mínimo existencial ao longo do tempo, tem-se que, em um primeiro momento - final do século XVIII - a assistência aos necessitados era dada pela Igreja, com a ajuda dos dízimos e por cidadãos ricos, estimulando a mendicância.<sup>186</sup> Essa assistência que era dada por entidades não estatais, posteriormente, passa ao Estado. Este, por seu turno, procura aliviar a tributação aos pobres, iniciando-se a defesa da progressividade tributária, tendo como limite justamente a imunidade do mínimo existencial.<sup>187</sup>

O desenvolvimento das teorias que fundamentam e justificam o mínimo existencial, com efeito, passa pela evolução dos direitos sociais como direitos

<sup>183</sup> *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro*. Os direitos Humanos e a tributação, p. 35-36.

<sup>184</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito dos Pobres no Activismo Judiciário. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos Fundamentais Sociais*, p. 34.

<sup>185</sup> *Ibidem*.

<sup>186</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 3.

<sup>187</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 4.

justiciáveis, independente da participação do Legislativo e Executivo, principalmente após a queda do muro de Berlim, com o colapso do Estado de Bem-Estar Social. É que a partir desse período, os direitos sociais são vistos sob um novo enfoque. Se, antes, todos os direitos sociais eram direitos fundamentais e plenamente justiciáveis, sob o manto da máxima efetividade, concordância prática e unidade da ordem jurídica,<sup>188</sup> com o colapso dos países socialistas - concretizando um novo marco histórico - ganhou força a tese da indivisibilidade dos direitos humanos. Esta tese levou os direitos sociais ao mesmo patamar dos direitos de primeira geração,<sup>189</sup> como extensão dos direitos individuais e liberdade. Em que pese a força da tese, o fato é que a teoria da indivisibilidade não logrou solucionar algumas incongruências, que podem ser resumidas nos seguintes pontos: o problema da eficácia dos direitos fundamentais sem a intervenção do legislativo; a banalização da temática dos direitos ligados à liberdade, sem a preocupação com os direitos ligados à justiça; a fundamentação de uma justiça social abstratamente considerada, postulando uma distribuição de riqueza entre as classes econômicas, mas sem haver uma adjudicação concreta dessa riqueza a indivíduos reais; as políticas públicas são relegadas ao processo judicial.<sup>190</sup>

Já no início do século XXI, a temática dos direitos sociais e do mínimo existencial ganham novo enfoque na doutrina pátria. Ricardo Lobo Torres elenca quatro aspectos que indiciam essa nova postura: a redução da jusfundamentalidade dos direitos sociais ao mínimo existencial; a defesa da necessidade de implementação de políticas públicas pelo Legislativo e pela Administração; maximização do mínimo existencial e minimização dos direitos sociais “em sua extensão, mas não em sua profundidade; superação do princípio da reserva orçamentária no caso de choque com o princípio da dignidade da pessoa humana. Tais posturas foram reforçadas com as ideias que aportaram no Brasil dos filósofos do direito Rawls, Habermas e Alexy.<sup>191</sup>

Ao tratar da estrutura normativa do mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres salienta, desde logo, que, por não possuir generalidade e abstração, não poderia ser um valor, embora se deixe influenciar pelos valores da justiça, igualdade e

---

<sup>188</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Benetti Luciano (org.). *Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*, p. 64.

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 66.

<sup>190</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Benetti Luciano (org.). *Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 67.

<sup>191</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária, p. 68-69.

solidariedade. O mínimo existencial, afirma o autor, também não seria um princípio, por não possuir suas principais características como, por exemplo, ser objeto de ponderação e de valer *prima facie*, tendo em vista que se trata de “conteúdo essencial dos direitos fundamentais”.<sup>192</sup> Não sendo, portanto, nem valor e nem princípio, embora influenciado por estes, categoriza Ricardo Lobo Torres que o “mínimo existencial é *regra*, porque se aplica por subsunção, constitui direitos definitivos e não se sujeita à ponderação”.<sup>193</sup> Mesmo entendimento revela Ana Paula de Barcellos, para quem existe “um núcleo de condições materiais que compõe a noção de dignidade de maneira tão fundamental que sua existência impõe-se como uma regra, um comando biunívoco, e não como princípio”.<sup>194</sup>

Existe um núcleo intangível dos direitos fundamentais, portanto, que corresponde ao direito ao mínimo existencial. Esse conteúdo dos direitos fundamentais, identificado nesse mínimo existencial, está ligado às restrições aos próprios direitos fundamentais. Em que pese a possibilidade de restrições aos direitos fundamentais, elas não poderiam ser de tal monta que atingissem o mínimo existencial, intangível normativamente.

Essas situações de restrições aos direitos fundamentais, por sua vez, giram em torno de duas principais teorias: a externa e a interna.<sup>195</sup> A diferença entre elas, em resumo, se foca na admissão ou não da possibilidade de restrições por intervenções externas ao seu conteúdo essencial. Com efeito, para a teoria externa existiria uma espécie de *direito restringido*, que surgiria após o cotejo do *direito em si* com a *restrição*. Já para a teoria interna, a restrição não existiria, sendo melhor considerar como um problema de *conteúdo* do direito, de modo que não existiriam duas categorias – o direito e a restrição – mas, sim, uma dúvida acerca do *limite* do direito.<sup>196</sup>

O direito ao mínimo existencial, em resumo, é o conteúdo dos direitos fundamentais o qual não pode haver intervenção estatal, sob pena de supressão do

---

<sup>192</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 84.

<sup>193</sup> *Ibidem*.

<sup>194</sup> BARCELOS, Ana Paula. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 243.

<sup>195</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p.86.

<sup>196</sup> Conforme ensina Robert Alexy “Um cenário completamente diferente é a base de sustentação da teoria interna. Segundo ela não há duas coisas – o direito e sua restrição -, mas apenas uma: o direito com um determinado conteúdo. O conceito de restrição é substituído pelo conceito de limite. Dúvidas acerca dos limites do direito não são dúvidas sobre quão extensa pode ser sua restrição, mas dúvidas sobre seu conteúdo” (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 277-278).

próprio direito vinculado à existência humana. Se configura em uma garantia da existência humana de forma digna, de modo que se revele em limite para a intervenção estatal, mas, também, em limite para outros instrumentos restritivos utilizados pelo Estado no exercício das restrições. É o que a doutrina alemã denomina de limites dos limites ou restrições às restrições.<sup>197</sup> Com efeito, a Constituição Alemã em seu art. 19 § 2º é expressa em afirmar que “

ser viola a essência”.<sup>198</sup> Ela admite, assim, a restrição a direito fundamental,<sup>199</sup> desde que não se atinja a essência do direito fundamental, ou seja, que não se viole o mínimo existencial, o que para o nosso direito pátrio, se traduz em se manter intacto o núcleo essencial da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CR/88). De acordo com Robert Alexy, deve-se observar o peso dado aos princípios em colisão no caso concreto. Será admitida, nesse caso, a restrição a um direito fundamental por meio de outro princípio de direito fundamental a que se atribua maior valor.<sup>200</sup> A ideia de limite dos limites, portanto, envolve considerações acerca da reserva de lei, reserva do possível e judicialização da política, dentre outras restrições.<sup>201</sup>

No que tange à reserva de lei, o conteúdo do mínimo existencial é extraído após as restrições realizadas pela norma. De acordo com Ricardo Lobo Torres “[o] mínimo existencial, como conteúdo essencial dos direitos fundamentais, é o resultado de restrições realizadas sob a reserva da lei”.<sup>202</sup> Eventuais omissões devem ser resolvidas pela via do orçamento, daí falar em reserva de orçamento, quando se tratar de prestações positivas. As lacunas orçamentárias não devem ser preenchidas diretamente pelo Poder Judiciário, mas, sim, conduzidas pelos poderes políticos, ou

---

<sup>197</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 94.

<sup>198</sup>

Urbano Carvelli, Bonn. Atualização: Janeiro de 2011. Disponível em: <http://www.brasil.diplo.de/Vertretung/brasilien/pt/Startseite.html>. Acesso em: 31.11.2011.

<sup>199</sup> CONSTITUIÇÃO ALEMÃ, 1949 (Op. cit.). Art. 19 § 1º: “Na medida em que, segundo esta Lei Fundamental, um direito fundamental possa

<sup>200</sup> “Uma restrição a um direito fundamental somente é admissível se, no caso concreto, aos princípios colidentes for atribuído um peso maior que aquele atribuído ao princípio de direito fundamental em questão. Por isso, é possível afirmar que os direitos fundamentais, enquanto tais, são restrições à sua própria restrição e restringibilidade.” (Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 296).

<sup>201</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 94.

<sup>202</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 95.

seja, pelo Legislativo e Executivo, ainda que pressionados por aquele, para a abertura de créditos adicionais ou especiais.<sup>203</sup>

Quanto à reserva do possível, alerta Ricardo Lobo Torres que a expressão perdeu o sentido original extraído da jurisprudência do Tribunal Alemão, ao ingressar no Brasil.<sup>204</sup> Naquele país, a reserva do possível está ligada à “reserva democrática” a partir de aferições discricionárias do legislador, sob o manto do princípio democrático. Com efeito, não seria conceito afeto ao mínimo existencial, que estaria vinculado à reserva de orçamento e “às garantias institucionais da liberdade”,<sup>205</sup> mas, sim, conceito afeto aos direitos sociais. A reserva do possível tem sido considerada faticamente, em cotejo com a reserva orçamentária, que seria jurídica. Tal distinção, segundo Ricardo Lobo Torres, serviu para estender a judicialização da política orçamentária até o campo dos direitos sociais.<sup>206</sup>

Com a judicialização da política, o Judiciário ingressa em campo onde tradicionalmente foi exclusivo do Legislativo e do Executivo. A partir da superação do formalismo,<sup>207</sup> em período que os juízes eram tão somente “a boca da lei”. E com a multiplicidade de interesses trazidos pelo constitucionalismo, em especial a necessidade de concretização dos direitos humanos,<sup>208</sup> “o Judiciário passa a assumir o controle dos grandes riscos sociais, da destruição do meio ambiente até a exclusão social dos pobres e miseráveis”.<sup>209</sup> Com isso, passou-se a cogitar, também, da intervenção judicial nas políticas orçamentárias. Em que pese tal possibilidade, Ricardo Lobo Torres, reafirmando a distinção entre direitos fundamentais e direitos sociais, salienta que os primeiros são garantidos mesmo sem políticas públicas, ao passo que os segundos – direitos sociais – estão sujeitos à reserva do possível, “isto é, a reserva de políticas públicas e de verbas orçamentárias”, não justificando a judicialização.<sup>210</sup>

---

<sup>203</sup> “Se, por absurdo, não houver dotação orçamentária, a abertura dos créditos adicionais cabe aos poderes políticos (Administração e Legislativo), e não ao Judiciário, que apenas reconhece a intangibilidade do mínimo existencial e determina aos demais poderes a prática dos atos orçamentários cabíveis” (TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 96).

<sup>204</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 106.

<sup>205</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 105.

<sup>206</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 110.

<sup>207</sup> Sobre o formalismo jurídico v. NINO, Carlos Santiago. *Introdução à Análise do Direito*, p. 41-42.

<sup>208</sup> Para Vanice Regina Lírio do Valle a judicialização da política “a partir da constituição de 1988 se manifesta como fenômeno caracterizado pela presença expansiva dos direitos fundamentais, suas garantias e as instituições postas a seu serviço...” (VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 97).

<sup>209</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, p. 112.

<sup>210</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 113.

Quanto ao âmbito de proteção, interessa saber quais os bens que integram esse núcleo de proteção identificado pelo mínimo existencial, uma vez que não deve existir restrição por parte do legislador. Importa saber, ainda sim, se a proteção ao mínimo existencial comportaria algum tipo de limite. Ricardo Lobo Torres ensina que o único limite possível, além dos “limites dos limites”, seria o limite fático, em especial de ordem financeira,<sup>211</sup> que atingiria o mínimo existencial em seu *status negativus*, em seu *status positivus* e no que tange às políticas públicas.<sup>212</sup> Robert Alexy, ao tratar do âmbito de proteção, o relaciona ao suporte fático, a depender da espécie de norma fundamental que estaria em jogo: normas permissivas ou normas que garantem direitos de defesa.<sup>213</sup> No que tange às normas permissivas, o suporte fático e o âmbito de proteção coincidiriam, o que não revelaria maiores dificuldades, já que o “fazer algo”, configurado pelo direito fundamental, já estaria no âmbito de proteção da norma. Assim, se a alguém é permitido livremente expressar sua opinião, essa conduta de expressar a opinião, que se verifica no mundo real, já estaria abarcada pela norma permissiva. Dificuldade maior - nessa relação entre suporte fático e âmbito de proteção - haveria nos casos de normas que garantem direitos de defesa,<sup>214</sup> diante da necessidade de se estabelecer uma congruência entre o suporte fático, composto pelo bem protegido e a intervenção<sup>215</sup> e o âmbito de proteção.

Ana Paula de Barcellos, por sua vez, quanto ao conteúdo desse mínimo existencial, prefere abordar o tema a partir da ideia de consenso social.<sup>216</sup> Assim, o núcleo do mínimo existencial seria estabelecido pelo consenso social, desde, é claro, que se esteja tratando de um Estado em que os direitos típicos de liberdade sejam respeitados.<sup>217</sup> De forma concreta, mínimo existencial, para Ana Paula de Barcellos seria o “conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna”,<sup>218</sup> que identifica com quatro elementos: educação básica, saúde básica e assistência aos

---

<sup>211</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 114.

<sup>212</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 115.

<sup>213</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 302.

<sup>214</sup> “Não tão simples é a relação entre suporte fático e âmbito de proteção no caso das normas que garantem direitos de defesa. Direitos de defesa são *direitos a ações negativas* por parte do destinatário do direito fundamental”. (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 303).

<sup>215</sup> ALEXY, Robert. Op. cit., p. 305.

<sup>216</sup> BARCELLOS, Ana Paula. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais*, p. 244.

<sup>217</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. Op. cit., p. 246.

<sup>218</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. Op. cit., 247.

desamparados, como elementos materiais e acesso à Justiça, como elemento instrumental.<sup>219</sup>

Diante da relevância específica para o tema de nosso trabalho, a questão do acesso à justiça será abordada em seguida, mostrando um exemplo de efeito em decorrência da confusão que se faz em partir da premissa de que acesso à Justiça seria o mesmo que acesso ao Judiciário.<sup>220</sup>

## 2.4 Acesso à justiça e a massificação das lides tributárias

### 2.4.1 Cultura demandista: acesso à Justiça X acesso ao Judiciário

“Há um fato que, seja para o bem ou para o mal, é o mais importante na vida pública européia no momento. Esse fato é o advento das massas ao pleno poderio social”.<sup>221</sup> Essa frase poderia facilmente ser dita na atualidade. Ela foi proferida, todavia, pelo filósofo espanhol Ortega Y Gasset, em sua célebre *Rebelião das Massas*, publicada em 1930. Na ocasião, o filósofo refletia sobre o fato das aglomerações. Meditava, pois, sobre a circunstância de os espaços estarem lotados de pessoas, não consideradas individualmente, mas, sim, reconhecidas como multidão, como “homem médio”, passando de simples aglomeração quantitativa para um aglomerado qualitativo. Ponderava, pois, sobre o fato dessa multidão resolver se imiscuir em assuntos antes dominados por uma minoria qualificada.<sup>222</sup> O que chama a atenção nas reflexões do filósofo e que é trazido à baila nesse trabalho como premissa é o pressuposto fático de sua teorização: a percepção das massas.<sup>223</sup>

<sup>219</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. Op.cit., p. 302.

<sup>220</sup> “Dizer que o acesso à Justiça é um dos componentes do núcleo da dignidade humana significa dizer que todas as pessoas devem ter acesso a tal autoridade: o Judiciário” (BARCELLOS, Ana Paula de. Op.cit., p. 341).

<sup>221</sup> GASSET, José Ortega Y. *A Rebelião das Massas*. trad. Marylene Pinto Michael. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002 – Coleção Tópicos, p. 42.

<sup>222</sup> A ideia de “minorias qualificadas” em Ortega Y Gasset não se identifica com o conceito de minoria atual, tampouco tem a ver com questões econômicas ou estratos sociais. Segundo o filósofo “[p]ara se formar uma minoria, seja qual for, é preciso que, antes, cada um se separe da multidão por razões especiais, relativamente individuais”. (Op. cit..p. 44).

<sup>223</sup> Ortega atribui às “massas” um conceito subjetivo que aqui não será desenvolvido. Para o filósofo “Massa é todo aquele que não atribui a si mesmo um valor – bom ou mau – por razões especiais, mas que se sente ‘como todo mundo’ e, certamente, não se angustia com isso, sente-se bem por ser idêntico

A percepção do advento das massas não é um problema apenas do passado. É algo relacionado ao presente e que se projeta no futuro e atinge a própria noção do que poderia ser tido como acesso à justiça, contemporaneamente.<sup>224</sup> Quando Mauro Cappelletti publicou sua clássica obra *Acesso à Justiça*, no final da década de 1970, alertou para o fato de que os juristas necessitariam reconhecer que as técnicas processuais deveriam servir às funções sociais.<sup>225</sup> Alertou, ainda, para o fato de que os processualistas modernos necessitariam “ampliar sua pesquisa para mais além dos tribunais e utilizar métodos de análise da sociologia, da política, da psicologia e da economia e, ademais, aprender através de outras culturas”.<sup>226</sup> Ou seja, a realidade é tão importante quanto a própria norma contida nos textos legais.<sup>227</sup> Tratava-se da fase instrumentalista do processo, onde este ramo do direito deixou de ser mero instrumento de atuação do direito material, passando a ser visto como instrumento a serviço do Estado com o fito de alcançar suas finalidades sociais.<sup>228</sup>

Já àquela época, Mauro Cappelletti identificava algumas barreiras ao acesso à justiça efetivo. Dentre elas, chama atenção a relacionada à possibilidade das partes, em especial, aos recursos financeiros de que dispõem.<sup>229</sup> Conforme assevera, “[p]essoas ou organizações que possuam recursos financeiros consideráveis a serem utilizados têm vantagens óbvias ao propor ou defender demandas”. Isso porque tais pessoas podem “pagar para litigar”, podendo suportar as “delongas do litígio”.<sup>230</sup> Cappelletti, com base em Galanter, menciona, ainda, as vantagens que o litigante

---

aos demais” (Op. cit., p. 45). O que o nosso artigo pretende enfatizar é tão somente a percepção das multidões, independente do conceito subjetivo do filósofo.

<sup>224</sup> Para um breve estudo sobre o Acesso à Justiça em diferentes períodos históricos cf. CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. *Acesso à Justiça: Juizados Especiais Cíveis e a Ação Civil Pública*. Uma Nova Sistematização da Teoria Geral do Processo. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 3-51.

<sup>225</sup> CAPPELLETTI, Mauro. *Acesso à Justiça*. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988, p.12.

<sup>226</sup> Op. cit., p. 13.

<sup>227</sup> Já dizia Gilles Deleuze: “A realidade é o que está acontecendo efetivamente em uma fábrica, uma escola, uma caserna, uma prisão, um comissariado”. (v. FOUCAULT, Michel. *Microfísica do Poder*. Organização, introdução e revisão de Roberto Machado. 25ª ed. São Paulo: Graal, 2012, p. 137).

<sup>228</sup> A doutrina costuma dividir em três fases a evolução científica do processo civil: a primeira é a imanentista, onde se considerava o processo como mero direito adjetivo ao direito material; a segunda, a fase científica, na qual se fixam os primeiros conceitos essenciais, tais como os de ação, processo e coisa julgada e a terceira, a fase instrumentalista, onde se evidencia esforços para melhorar a prestação jurisdicional (cf. CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. Vol. I. 17ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008, p., 7-10).

<sup>229</sup> Atento às questões financeiras Paulo Cezar Pinheiro Carneiro assevera que “o custo financeiro de um processo não pode inibir ou dificultar o acesso à justiça de quem quer que seja, especialmente naquelas causas de reduzido valor econômico e nas de natureza coletiva” (Cf. *Acesso à Justiça*, p. 60).

<sup>230</sup> *Acesso à Justiça*, p. 21.

habitual possui em relação ao eventual.<sup>231</sup> Uma delas é a maior experiência com o Direito, possibilitando melhor planejamento estratégico.<sup>232</sup> Outra, em virtude da maior quantidade de casos, é a economia de escala, além da diminuição dos riscos da demanda por maior número de casos. Há, também, a possibilidade de testar estratégias em determinados casos, visando a garantia de expectativas favoráveis em casos futuros. O fato é, conforme conclui Cappelletti, que “[m]uitos problemas de acesso são inter-relacionados, e as mudanças tendentes a melhorar o acesso por um lado podem exacerbar barreiras por outro”.<sup>233</sup> E aqui uma outra premissa importante para o debate que pretendemos travar: os danos colaterais.

Interessante abordagem relacionada ao acesso à justiça é trazida por Rodolfo de Camargo Mancuso ao perceber o perigo da retroalimentação da demanda, em uma “cultura demandista”, que pode induzir no jurisdicionado uma falsa percepção qualitativa do serviço prestado, quando, em verdade, a lógica é baseada apenas em um aspecto quantitativo.<sup>234</sup> Quanto mais se fomenta o acesso à justiça, pela lógica quantitativa, mais verbas são exigidas para o incremento da máquina judiciária, mais juízes são necessários para ocupar os espaços físicos construídos e mais serviços relacionados para atender esse aumento são criados, como, por exemplo, os serviços de assessoria e informática. Esse aumento quantitativo, contudo, faz com que o usuário dos serviços judiciários acredite que sua demanda será devidamente satisfeita, com qualidade compatível com a estrutura montada. Isso, entretanto, é mera ilusão que não se revela condizente com a realidade e nem com os números divulgados pelos órgãos de controle, que crescem assustadoramente.<sup>235</sup> Rodolfo de Camargo Mancuso aponta, ainda, que essa lógica quantitativa desestimula os jurisdicionados a resolverem seus litígios por outros meios alternativos, na medida em que o

---

<sup>231</sup> Op. cit., p. 25.

<sup>232</sup> Já escrevemos em outra oportunidade sobre o acesso à justiça na seara tributária e o problema do uso ilegítimo do direito a respeito de determinados litigantes habituais: “Existem contribuintes que são verdadeiros litigantes tributários, que abusam do seu direito de acesso à justiça, não medindo esforços para postergar o pagamento do tributo”. (Cf. SANTIAGO, Julio Cesar. Processo Administrativo Fiscal e sua Concomitância com o Judicial... *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v.1, n° 30 p. 20-36, jan./fev. 2012).

<sup>233</sup> CAPPELLETTI, Mauro. *Acesso à Justiça*, p. 29.

<sup>234</sup> MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Acesso à Justiça*. Condicionantes legítimas e ilegítimas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 131.

<sup>235</sup> Se considerarmos os dados publicados pelo CNJ na pesquisa *Justiça em Números* no ano de 2010, os números são assustadores. Para cada cem mil habitantes, aproximadamente onze mil processos são ajuizados. Significa que se considerarmos um universo hipotético de aproximadamente duzentos milhões de habitantes, vinte e dois milhões de processos chegarão ao Judiciário por ano. (Cf. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números*. 2010. Disponível em: <www.cnj.jus.br>. Acesso em: 1 out. 2012).

“gigantismo judiciário” passa a mensagem de que existe uma oferta generosa do serviço.<sup>236</sup> Essa lógica quantitativa percebida tem uma causa, que já foi dita linhas atrás: o advento das massas.

O advento das massas, portanto, a percepção de uma cultura demandista, baseada em uma lógica quantitativa, bem como os danos colaterais existentes em uma sociedade de riscos fazem com que as decisões tomadas perante o modelo de processo que vem sendo paulatinamente adotado necessite ser revisto, para que os riscos de sua implementação sejam distribuídos. Pode-se utilizar como exemplo, a ideia de “processo eletrônico” que vem sendo propagado como a salvação para a morosidade do Poder Judiciário, muitas vezes de forma acrítica. Por essa razão, faremos uma rápida reflexão sobre o tema, que faz com que percebamos os riscos de se fomentar o acesso à Justiça, como acesso ao Judiciário. “Uma boa ordem processual”, leciona Cândido Rangel Dinamarco, “não é feita somente de segurança e das *certezas* do juiz. Ela vive de *certezas, probabilidades e riscos*”.<sup>237</sup>

Nas execuções fiscais federais eletrônicas de créditos públicos da União Federal, por exemplo, instaurou-se uma disparidade entre órgãos que tende acentuar ainda mais o problema. Em 2006, antes mesmo do advento da Lei 11.491/2006 (“processo eletrônico”) e da Lei 11.457/2007,<sup>238</sup> já se constatava um distanciamento estrutural entre o Poder Judiciário Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão responsável pela cobranças judicial dos tributos federais e demais créditos públicos federais inscritos em Dívida Ativa da União devidos pelos contribuintes. De acordo com relatórios divulgados à época, um Procurador da Fazenda Nacional, em termos de volume de processos, possuía 32,91% além do volume suportado por um membro do Judiciário Federal e do Trabalho.<sup>239</sup> Na mesma época, enquanto um magistrado federal possuía em média dezessete servidores para auxiliá-lo, um Procurador da Fazenda Nacional possuía pouco mais de um servidor.<sup>240</sup> Esses números comprovam que a lógica quantitativa não é seguida por todos os

---

<sup>236</sup> MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Acesso à Justiça*, p. 135.

<sup>237</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. *Nova Era do Processo Civil*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 27.

<sup>238</sup> A Lei 11457/2007 criou a Receita Federal do Brasil, transferindo-lhe as atribuições da Secretaria da Previdência Social do Ministério da Previdência Social. Com isso, a cobrança de determinadas contribuições previdenciárias, antes a cargo do INSS, passou à União Federal, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional.

<sup>239</sup> SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ.

Os Números da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2008, p. 9.

<sup>240</sup> *Ibidem*, p. 10.

órgãos que participam das atividades relacionadas ao acesso à Justiça. Mais pela falta de destinação orçamentária do que por uma visão baseada em uma lógica quantitativa. Essa situação tende a se agravar diante dos processos eletrônicos, se não houver uma mudança de postura, em especial uma justiça baseada no consenso.

Em 2011, o IPEA divulgou um estudo denominado *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*.<sup>241</sup> Dentre algumas conclusões da pesquisa, constatou-se que cada execução fiscal proposta na Justiça Federal custaria R\$ 4.368,00. Em 2012, analisando somente os processos de execução fiscal ajuizados pela PGFN, o IPEA chegou à conclusão de que o custo médio nesses processos era de R\$ 5.606,67.<sup>242</sup> Apenas com base em um aspecto econômico, esta última pesquisa concluiu que o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se a execução fiscal é de R\$ 21.731,45.<sup>243</sup> O Ministério da Fazenda, por conta disso, editou a Portaria nº 75 de 22 de março de 2012, permitindo o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional inferiores a R\$ 20.000,00, bem como determinou que o Procurador da Fazenda Nacional requeresse o arquivamento provisório das execuções em curso, desde que sem garantia.

Uma decisão, decerto, não pode ser tomada apenas sob o aspecto econômico. É preciso levar em consideração outras premissas como, por exemplo, a questão relacionada a uma cultura de respeito aos pagamentos dos tributos que servem para manter o Estado Fiscal. É preciso estimular a cidadania fiscal e não apenas teorizar sobre limites impostos ao Estado, quando se discute princípio da legalidade. De outro turno, da mesma forma que uma cultura constitucional<sup>244</sup> necessita ser estimulada, uma cultura de respeito ao sistema tributário precisa se tornar realidade, de modo que se crie um sentimento de inserção no sistema fiscal, um sistema colaborativo.

O cidadão, com efeito, precisa perceber que ele faz parte da construção do sistema fiscal; precisa entender que deve existir colaboração entre cidadão e Estado Fiscal, para que o sistema fiscal possa funcionar de forma justa. Um estímulo para isso pode ser a maior difusão das informações relacionadas à administração fiscal, ou

---

<sup>241</sup> IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Relatório de Pesquisa IPEA, Brasília, 2011.

<sup>242</sup> IPEA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Comunicado do IPEA nº 127, janeiro, 2012. Disponível em <[www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br)>.

<sup>243</sup> *Ibidem*.

<sup>244</sup> “O florescimento da cultura constitucional na sociedade contribui decisivamente para a garantia da Constituição” (NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 37).

seja, que o cidadão entenda de onde vem e para onde vão os tributos arrecadados. É preciso, para tanto, que o cidadão não se torne apenas passivo em relação a tais informações, mas, também, ativo, ou seja, indo ao encontro delas.<sup>245</sup> Contudo, por conta da lógica quantitativa, até por uma questão de sobrevivência de órgãos como a PGFN, decisões de arquivamento de processos tenham que ser adotadas.

Voltando ao processo de execução fiscal eletrônico, a lógica quantitativa não pode ser a tal ponto que se privilegie apenas o demandado em uma execução fiscal, como situação suficiente para a concretização do acesso à justiça. Essa situação será melhor desenvolvida no item a seguir, onde discutiremos o que, a nosso ver, é um dos efeitos dessa lógica quantitativa adotada pelo Judiciário nos processos eletrônicos e de se buscar o acesso ao Judiciário a todo custo ao invés de outras vias de acesso à Justiça.

#### 2.4.2 O STJ e o abandono da causa pelo exequente em execuções fiscais como reflexo da massificação das lides judiciais

Um exemplo de como um acesso irrestrito ao Judiciário pode acarretar uma situação de injustiça é o caso do reconhecimento do abandono da causa pelo exequente em execuções fiscais federais.

O STJ no julgamento do RESP 1.120.097/SP,<sup>246</sup> na forma do art. 543-C do CPC (Recursos Repetitivos) decidiu que nos casos em que a Fazenda Pública for intimada pessoalmente para promover o andamento da execução fiscal - naqueles processos em que o réu não integrou a lide - o juiz poderá extingui-lo por abono de causa, não se aplicando à hipótese a súmula nº 240 do STJ.<sup>247</sup> Para o STJ, se o juiz observou o disposto no art. 25 da Lei. 6.830/80 – LEF,<sup>248</sup> que determina que a intimação da Fazenda Pública deve ser feita pessoalmente e, também, observou o art.

---

<sup>245</sup> Para um debate sobre o acesso à informação fiscal v. CAVALCANTE, Denise Lucena; CAMURÇA, Eulália. Cidadania Fiscal: O Direito à Informação Fiscal da Carga Tributária no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, nº 104, p. 35-52, mai-jun/2012.

<sup>246</sup> RESP 1.120.097/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 26/10/2010.

<sup>247</sup> Súmula 240, STJ: “A extinção do processo, por abandono da causa pelo autor, depende de requerimento do réu”.

<sup>248</sup> Art. 25 da Lei. 6.830/80: “Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente”.

40 do mesmo diploma,<sup>249</sup> que regula a suspensão da execução para a realização de diligências, haveria autorização para a extinção do processo por abandono de causa nos termos do art. 267, III do CPC.<sup>250</sup>

No mais antigo precedente,<sup>251</sup> citado na parte final do voto do relator no RESP 1.120.097/SP, o sentimento de repúdio à inércia da Fazenda Pública é expressamente ostentado ao se justificar que o processo não pode servir aos “caprichos de litigantes desidiosos ou de má-fé” e que ao extinguir o processo estaria se privilegiando o interesse público. Todavia, tal precedente, RESP 261.789/MG julgado em 2000, foi exarado em outro contexto onde uma Instituição Financeira privada executava uma outra empresa privada e deixou de promover o andamento da execução. Na ocasião, após a extinção do processo por abandono de causa, a Instituição Financeira argumentou com a súmula 240 do STJ. O fundamento para a não aplicação da súmula nº 240 seria o fato de não se poder presumir que o executado teria interesse no prosseguimento da execução. Para o STJ, já que o réu não integrara a lide, não poderia suscitar seu direito de exigir uma solução definitiva para o caso, razão pela qual o pressuposto do “requerimento do réu” não seria necessário. É preciso deixar consignado, desde já, que o objeto do julgamento, também citado em outros acórdãos, se deu em um contexto de relação econômica privada, onde a disponibilidade do bem da vida pretendido era absoluta. O que não se verifica nos casos de execuções fiscais, onde se busca a satisfação de créditos públicos, indisponíveis por natureza, uma vez que pertencem à sociedade de um modo geral e se destinam a finalidades de interesse público.<sup>252</sup>

---

<sup>249</sup> Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004). § 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009).

<sup>250</sup> Art. 267, CPC. Extingue-se o processo sem resolução do mérito: (...) III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias.

<sup>251</sup> RESP nº 261789-MG, julgado em 13/09/2000, DJ 16/10/2000, QUARTA TURMA,

<sup>252</sup> Voltaremos na terceira parte deste trabalho ao problema da indisponibilidade do crédito público.

Um outro precedente citado, que releva mencionar, é o que aborda o segundo aspecto, qual seja, o respeito pelo Juízo aos arts. 25 e 40 da LEF, previamente ao reconhecimento do abandono da causa. Antes, é preciso frisar que o próprio RESP 1.120.097/SP não discute muito esse argumento normativo, apenas remete a outros precedentes, sendo o mais antigo deles o RESP 770.240/PB, julgado em 2007.<sup>253</sup> Neste precedente, na parte que nos interessa, ou seja, a discussão das normas em destaque, o mesmo remete a um outro julgado, RESP 250.945/RJ de 2001.<sup>254</sup> Aqui, há uma inadequação insuperável que impossibilita utilizá-lo como fundamento para o “abandono da causa pelo exequente” que estamos debatendo. Além disso, a situação do RESP 250.945/RJ não se aplica ao momento atual em virtude das normas em vigor como demonstraremos.

No RESP 250.945/RJ, o INSS havia se manifestado, em 1986, pleiteando a redução a termo do oferecimento de bens à penhora pelo executado. O Juízo, ao invés de atender o pedido do INSS, extinguiu o processo entendendo que o débito deveria ser cancelado. Após dois anos, o recurso de apelação da Autarquia foi provido. Ao determinar o andamento do feito, o INSS não se manifestou no prazo assinalado pelo Juízo de origem que novamente extinguiu o feito, dessa vez por abandono de causa. Novo recurso foi interposto, chegando ao STJ. Dessa sequência de fatos já se percebe a peculiaridade do caso, pois havia um executado ofertando bens à penhora. Essa situação faria incidir o teor da súmula 240 do STJ, dependendo o reconhecimento do abandono da causa de requerimento do executado. O próprio relatório do RESP 250945/RJ é expresso em apontar as distintas situações:

-  
-  
localizado o devedor ou encontrad

da  
grau.

*sub judice*

; nesse caminhar, o prosseguimento

, determinad

A despeito de o RESP 250.945/RJ ter mencionado as distintas situações, a análise do art. 40 da LEF não foi feita com a devida atenção porque reconheceu-se o

<sup>253</sup> REsp 770240/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 344.

<sup>254</sup> REsp 250945/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2001, DJ 29/10/2001, p. 193.

não prequestionamento pelo INSS da norma que estaria sendo violada. Um outro detalhe é que o julgamento se deu antes de uma importante alteração legislativa que será comentada adiante.

Ainda no RESP 770.240/PB, citado como precedente no RESP 1.120.097/SP, é possível verificar que o principal argumento é o de aplicação subsidiária do CPC. Assim, a extinção do processo de execução fiscal por abandono de causa é possível porque a LEF, no art. 1º,<sup>255</sup> expressamente afirma que o CPC se aplica subsidiariamente. Deste modo, a combinação desse dispositivo com o art. 267, III do CPC, fundamentariam a extinção na hipótese.

O RESP 1.120.097/SP, precedente paradigma, vem sendo aplicado indistintamente pelo STJ com base geralmente em duas premissas: uma fática, ou seja, ausência de parte executada; outra normativa, respeito aos arts. 25 e 40 da LEF e aplicação subsidiária do CPC.<sup>256</sup> Situação mais delicada é a utilização pelos Juízos de Primeiro Grau de forma genérica da intimação para manifestação em 48 horas<sup>257</sup> sob pena de reconhecimento de abandono de causa, ainda que nada tenha sido pedido pelo executado, mesmo quando há alegação de parcelamento por ele, tão somente.<sup>258</sup> Em razão dessa situação, no próximo item passaremos a discorrer sobre os fundamentos de nossa crítica ao abandono da causa pelo exequente nas execuções fiscais.

#### 2.4.3 Análise dos fundamentos expostos no RESP 1.120.097/SP

Como dito no item anterior, o STJ parte de dois argumentos para possibilitar a extinção do processo de execução fiscal por abandono da causa pelo exequente. Um deles é um argumento fático, que exige que a lide não esteja integralizada. Assim, o executado não deve estar presente, não deve ter sido citado. Com isto, restaria afastado o teor da Súmula 240 do STJ, que tem como pressuposto o requerimento do réu para que haja o reconhecimento do abandono da causa pelo autor. Não estando o

---

<sup>255</sup> Lei 6.830/80. Art. 1º: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

<sup>256</sup> Veja por todos REsp 1335578/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2012, DJe 22/08/2012.

<sup>257</sup> O § 1º do art. 267 determina a intimação pessoal do autor para, no prazo de 48 horas, promover o andamento do processo antes de extingui-lo.

<sup>258</sup> Ver, por todos, Execução Fiscal nº 2011.51.18.003303-3. Segunda Vara Federal de Execução Fiscal de Duque de Caxias/RJ, despacho eletrônico proferido em 25 de junho de 2012.

réu presente, não haveria como presumir seu interesse no julgamento final da lide. O outro argumento, o normativo, é o que se fundamenta na necessidade de respeito à intimação pessoal do réu, prevista no art. 25 da LEF e ao procedimento previsto no art. 40 da LEF. Só, então, estaria permitida a utilização subsidiária do CPC com fulcro no art. 1º da LEF combinado com o art. 267, III do CPC.

O argumento do STJ é contraditório e não se sustenta de um ponto de vista jurídico em razão das premissas que coloca. Antes, é preciso deixar consignado que o STJ, no RESP 1.120.097/SP, não permitiu uma aplicação ampla e irrestrita do CPC em qualquer situação no curso da execução fiscal.<sup>259</sup> O STJ não cancelou sua súmula de nº 240. Pelo entendimento do Tribunal, portanto, somente nas hipóteses em que não houver a citação do executado, em que a lide não estiver integralizada, é que estaria justificado o afastamento da súmula. Essa premissa já repudia qualquer iniciativa de se intimar a Fazenda Pública a se manifestar em 48 horas, nos termos do art. 267 § 1º do CPC, quando o executado, citado nos autos, não requereu nada nesse sentido.

Por exemplo, se o executado em execução fiscal alega que parcelou o débito e a exequente não se manifesta no prazo assinalado pelo magistrado, tampouco o faz no prazo de 48 horas, o Juízo não pode se valer do precedente para justificar a extinção do processo, como se estivesse jurisprudencialmente respaldado. Isso porque a premissa fática não estaria presente, qual seja, a ausência do réu para exercer seu direito à resolução do conflito. Neste caso, o magistrado deve considerar suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em virtude do art. 151, VI do CTN, e, conseqüentemente, suspender o processo, considerando verídica a informação prestada pelo executado, até que a Fazenda Pública se manifeste em sentido contrário.

O mesmo ocorre quando o executado é citado e não oferece bens, tampouco exceção de pré-executividade. Aqui é relevante a segunda crítica: quando há inércia do próprio executado ou quando o mesmo não é localizado e não há a quitação do débito, tampouco bens suficientes à garantia da execução fiscal. Nesses casos, não haveria justificativa para ir ao CPC buscar uma norma subsidiária. É que a própria LEF regula a hipótese de não localização do executado e de seus bens, bem como

---

<sup>259</sup> Para um entendimento diverso v. FILHO, João Aurino de Melo Filho (coord.). *Execução Fiscal Aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador: Juspodium, 2012, p. 373. De acordo com a obra coletiva, nos casos de abandono de causa pelo exequente, o STJ teria entendido “dispensável que o devedor alegue essa preliminar quando não embargada a execução, afastando, assim, a aplicação da Súmula STJ nº 240 no caso”.

regula o que o magistrado deve fazer diante de tal fato.<sup>260</sup> Ou seja, existe um procedimento expressamente previsto, que não deve ser ignorado pelo Juízo.

De acordo com a LEF em seu art. 40, quando o executado não for localizado e nem forem encontrados seus bens, o magistrado deve suspender o curso da execução pelo prazo de um ano. Ao término do prazo, o juiz “ordenará o arquivamento dos autos”, ou seja, o processo ficará arquivado provisoriamente aguardando a Fazenda Pública localizar o executado e seus bens. Decerto, o prazo de prescrição intercorrente se inicia independente de nova intimação da exequente sobre o arquivamento, pois, esse foi o entendimento do STJ cristalizado na súmula 314: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”. Por fim, ocorrendo a prescrição, o juiz está autorizado a promover o andamento do processo, seja decretando a prescrição, após ouvir a Fazenda Pública,<sup>261</sup> seja reconhecendo-a de ofício em determinadas hipóteses, em virtude do valor da execução.<sup>262</sup>

Isso significa que a LEF prevê um procedimento para os casos em que o executado não é localizado, nem seus bens. Não existe, então, justificativa para se buscar no CPC argumentos para extinguir a execução fiscal por abandono de causa nos casos em que a Fazenda Pública não dá andamento ao feito, nessas situações. O magistrado, portanto, não deve intimar a Fazenda Pública para impulsionar o feito sob pena de “abandono de causa”, pois não há lacuna da LEF para a hipótese. O magistrado deve suspender o processo e, após um ano, determinar o arquivamento provisório dos autos do processo. Em seguida, ultrapassado o prazo de prescrição, deve reconhecê-la. Em qualquer outra situação como, por exemplo, em que a parte alega parcelamento ou pagamento deverá incidir a súmula 240 do STJ, pois o réu estará presente nos autos.

Quando o STJ salienta que se deve respeitar, não só a intimação pessoal prevista no art. 25 da LEF, mas também o art. 40 do mesmo diploma, entra em contradição com o argumento da aplicação subsidiária do CPC. Com efeito, se existe

---

<sup>260</sup> A Lei 11.051/2004, acrescentou o § 4º ao art. 40 da LEF: “Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”.

<sup>261</sup> Lei 6.830/80, art. 40 § 4º: “Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”. Dispositivo acrescentado pela Lei 11.051/2004.

<sup>262</sup> Lei 6.830/80, art. 40 § 5º: “A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda”. Dispositivo acrescentado pela Lei 11.960/2009. Ver nota 42.

um procedimento expresso na LEF no art. 40 e o STJ determina que se respeite o contido no art. 40, considerar possível a aplicação subsidiária do CPC para reconhecer o abandono de causa soa contraditório, senão impossível. Pois a consequência para o respeito ao art. 40 será, inexoravelmente, o reconhecimento da prescrição intercorrente do débito, no caso de inércia da Fazenda Pública.

Entender o contrário é exigir que a Fazenda Pública informe ao magistrado toda e qualquer diligência que esteja fazendo com o objetivo de localizar o réu e seus bens, tão logo intimada para se manifestar. Não foi esse o escopo da norma, tampouco se coaduna com a necessidade de concentração de esforços para uma execução fiscal mais eficiente. Ainda mais em um contexto de processos eletrônicos.

Na atual conjuntura das execuções fiscais de massa e do processo eletrônico, cada peticionamento demanda tempo de atuação do Procurador, pois passa a depender de toda uma engenharia tecnológica como, por exemplo, a digitalização de todas as diligências realizadas, mesmo as infrutíferas. Outro dado que não pode ser esquecido é que no contexto dos “processos físicos”<sup>263</sup> havia a possibilidade de se designar um servidor público para realizar o protocolo das inúmeras petições feitas. Já na realidade dos processos eletrônicos, o Procurador deve ele próprio realizar o protocolo, em virtude das senhas de acesso que são exigidas, o que demanda um tempo que poderia ser destinado a análise qualitativa de processos que exijam maior atenção do Procurador, sem contar a burocracia estatal que demanda tempo na busca de informações.<sup>264</sup>

Diante disso, alternativas devem ser criadas para que o cidadão, em especial no campo tributário, possa ter acesso à justiça, sem que necessariamente tenha que ir ao Judiciário. Importante, portanto, fomentar o diálogo para que o cidadão possa ver atendidas suas demandas de uma forma não necessariamente litigiosa. Essa realidade, então, fundamenta a necessidade de criação de espaços de consenso para que o cidadão possa ter caminhos legítimos para ser ouvido, sem que necessariamente um terceiro tenha que decidir coativamente. Espaços onde o cidadão esteja em pé de

---

<sup>263</sup> Como são chamados, no cotidiano jurídico, os processos ainda não digitalizados.

<sup>264</sup> Conforme salienta Ronaldo Campos e Silva “há diversas situações concretas que podem servir para justificar a existência de prerrogativas processuais da Fazenda Pública voltadas, repita-se, ao estabelecimento da igualdade substancial, dentre as quais, por exemplo, a enorme estrutura burocrática da máquina estatal, o mau aparelhamento dos serviços públicos, as carências dos órgãos de advocacia pública, notadamente no âmbito municipal e a infeliz constatação de que muitas vezes o processo é utilizado como instrumento para a prática de crimes contra o erário” (SILVA, Ronaldo Campos. A Isonomia Entre as Partes e a Fazenda Pública no Projeto de Novo CPC. In: *Revista de Processo*, ano 37, n. 208, p. 243-254).

igualdade com o poder administrativo decisório, no sentido das manifestações de todos serem levadas em consideração.

## **2.5 Sustentabilidade Fiscal e as Crises Econômicas**

Falar em sustentabilidade fiscal é refletir sobre como o sistema tributário pode se manter hígido e justo, mesmo diante de crises econômicas. Saber se, mesmo diante de crises econômicas, o Estado Fiscal é capaz de estimular atividades econômicas, de modo que possa haver um excedente de receita destinada aos impostos, mas que, ainda sim, não onere demasiadamente os cidadãos. Esse debate é relevante ao objeto de nosso estudo, quando se está diante de um mundo em constantes crises econômicas. Crises que fazem com que o Estado Fiscal adote, algumas vezes, medidas que extrapolam o âmbito da racionalidade, como o aumento excessivo de tributos ou mesmo a concessão de isenção quase que total a setores que não necessitam desse tipo de benefício fiscal ou ao menos não há uma justificativa externada que ultrapasse o próprio fundamento da crise. Essa situação se torna um barril de pólvora na medida em que pessoas são afetadas pelo aumento da tributação, gerando desconfiças quanto à justificativa para o aumento e, conseqüentemente, afetando o relacionamento entre cidadão e Estado Fiscal. Daí a preocupação sobre a necessidade de manter um sistema fiscal que ao mesmo tempo arque com os custos dos novos direitos surgidos com as Constituições do Pós-Guerra, mas sem onerar demasiadamente o cidadão, que realiza a atividade econômica necessária para a estabilidade da tributação, ainda que em momentos de crises, que já se tornaram periódicas.

José Casalta Nabais, ao abordar o tema da sustentabilidade fiscal, demonstra preocupação em como o Estado Fiscal, contemporaneamente, poderia ser financiado. Para ele o financiamento estatal é um preço que o cidadão paga para viver em uma sociedade civilizada. Preço este que não pode ser tão elevado, sob pena de infringir a liberdade do cidadão, tampouco equivalente aos bens públicos ofertados pelo Estado Fiscal, pois, do contrário, estaria alijado dessa sociedade a ideia de solidariedade, onde contribuiriam com mais recursos os que detivessem maiores condições de

pagar.<sup>265</sup> Um dos seus questionamentos seria quanto à possibilidade de se imaginar um Estado que se sustente por meio de tributos bilaterais, como a taxa ou contribuições especiais. Cada um poderia, assim, pagar a sua parte de acordo com a utilização dos serviços públicos ou de acordo com os custos gerados. Essa ideia, adverte, tem sido aventada por alguns não para o custeio de todas as despesas do Estado, mas, ao menos, para aquelas inerentes a determinada atuação estatal, como no campo da proteção ambiental ou, ainda, para o financiamento das várias agências de regulação de setores econômicos específicos.<sup>266</sup>

Mesmo como o advento dessas novas realidades, José Casalta Nabais considera a inviabilidade de haver um Estado que se sustente genérica ou especificamente por meio de tributos bilaterais. Isso porque existe uma série de bens públicos cujos custos não podem ser repartidos entre seus usuários, tais como os constituídos pela defesa nacional, política econômica, segurança, etc. Por imposição constitucional, de outro lado, existe uma série de direitos sociais os quais o Estado deve conferir a todos, mas que os beneficiários não possuem capacidade para participar da divisão dos custos por falta de condições econômicas. São exemplos a saúde, educação, habitação, a assistência social, etc. A sociedade, nesses casos, de modo geral, arca com as despesas públicas, mesmo aqueles que não serão diretamente beneficiados. Esses custos, por sua vez, acabam por refletir na percepção da carga tributária que acaba sendo negativa, principalmente nos casos em que a sociedade não vê na realidade a contrapartida social com a tributação.

Diante de uma crise econômica, principalmente com a fuga de capital relacionada aos investimentos, vem a preocupação com os limites das despesas públicas. A União Européia, por exemplo, implementou rigorosos limites relacionados ao endividamento público, com o Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), não podendo ultrapassar em alguns casos 60 % do PIB.<sup>267</sup> Os limites às despesas públicas em tempos de crises, contudo, tem o problema de fomentar o Estado à buscar o aumento de carga tributária como mecanismo para a obtenção de

---

<sup>265</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta e SILVA, Tavares da Silva (Coord.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 13-4.

<sup>266</sup> No Brasil, o custeio do sistema inerente às agências reguladoras, embora também gire em torno do mesmo debate em razão das taxas – como a da Comissão de Valores Mobiliários – tem, ainda, a questão das Contribuições Sociais setorializadas, como as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico.

<sup>267</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal, p. 32.

receita, ainda que pela desoneração de determinados setores, onerando outros, para atingir determinado superávit primário. José Casalta Nabais vê no aumento de receitas e a diminuição das despesas vias impraticáveis diante da rigidez de algumas despesas públicas. Apesar do ceticismo, entende que o limite ao endividamento público, como parâmetro supralegal, possa ter uma função importante no sentido de legitimar medidas adotadas em casos de “estado de necessidade econômico-financeiro”.

Esse estado de necessidade não se limitaria, a seu ver, a intervenções em determinadas empresas, ou mesmo, a adoção de medidas regulatórias. Defende, nesse contexto, a própria limitação de indenizações por parte do Estado nos casos de descumprimento de compromissos contratuais.<sup>268</sup> A preocupação é não atribuir integral risco financeiro ao Estado nos casos de projetos de interesses públicos que sejam prejudicados por conta de circunstâncias externas às opções da política nacional, pois se estaria onerando todos os contribuintes.

Dois outros fenômenos ligados à questão da sustentabilidade fiscal mencionado por José Casalta Nabais são os que denomina de “apartheid fiscal” e a “duplicação do Estado Fiscal”.<sup>269</sup> Esses fenômenos são observados não da perspectiva do Estado Fiscal, mas, sim, da ótica do contribuinte. O primeiro fenômeno, “apartheid fiscal”, se relaciona com a identificação de dois tipos de contribuintes: os trabalhadores dependentes, que pagam impostos dentro de uma ideia constitucional de igualdade com base na capacidade contributiva e, de outro lado, os trabalhadores independentes e empresas que podem, dentro do sistema tributário, escolher o regime fiscal que melhor lhes favoreçam, ou mesmo influenciar tais regimes, mediante grupos de pressão, conseqüentemente, pagando menos impostos.<sup>270</sup>

Dentro de um mesmo sistema tributário haveria, ao menos, dois modos de suportar a carga fiscal tributária, sendo que a dos trabalhadores dependentes, evidentemente, seria a mais onerada. Seria mais onerada por falta das condições de realizar um planejamento tributário que lhes favoreça, por conta dos custos de uma tal opção e, ainda, o fato de que esses trabalhadores possuem seus impostos pagos mediante retenção do tributo na fonte, na maioria das vezes. Ainda aqui, a ausência de acesso, em uma perspectiva individual, aos grupos de pressão para influenciar a

---

<sup>268</sup> NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal, p. 33.

<sup>269</sup> *Ibidem*, p. 36.

<sup>270</sup> O debate, embora possa se assemelhar ao ocorrido no subcapítulo 2.2., dele se distancia, pois ali estávamos preocupados com a escolha do próprio sistema tributário em que participar. Aqui no subcapítulo 2.6, o sistema tributário já está escolhido.

legislação fiscal, diante da ausência de espaços democráticos para essa atividade, acaba por ser alcançado por poucas empresas, deixando de fora dessa classe privilegiada diversas pequenas e micro empresas. Diante desse quadro, Jose Casalta Nabais propõe um combate aos regimes fiscais privilegiados, aos planejamentos tributários abusivos e à evasão fiscal, de um lado, e a desoneração das pequenas e micro empresas dos deveres acessórios, de outro.<sup>271</sup>

Quanto à “duplicação do Estado Fiscal”, ao tratar da sustentabilidade fiscal na perspectiva do contribuinte, questiona-se se não haveria a manutenção de dois Estados Fiscais por meio de diferentes modos de custeio. Um deles seria custeado por meio de impostos, baseado principalmente no clássico princípio da legalidade; o outro, seria um Estado não fiscal, custeado por taxas e contribuições especiais. Nesse último caso, a preocupação se volta para o arbítrio na criação das taxas e na fixação de seu montante, por desrespeito ao princípio da equivalência jurídica e fundamentação econômico-financeira do seu valor.<sup>272</sup>

Em pouco mais de uma década o mundo já passou por algumas crises que estimularam a intervenção do Estado Fiscal na economia por meio de medidas fiscais, como parcelamentos tributários e intervenções em setores econômicos, mediante desonerações fiscais. No Brasil não foi diferente.

Em 1997, a Tailândia foi a precursora de uma crise global, a chamada “Crise dos Tigres Asiáticos”. Um crise anunciada e que voltaria se repetir nos Estados Unidos, com a especulação imobiliária. Na crise de 1997, a Tailândia, junto com a maioria dos países dos Tigres Asiáticos, até então, não haviam experimentado uma recessão nos últimos 30 anos. A flexibilização do mercado financeiro e de capital, contudo, por pressão internacional, fez com que ingressasse naquele país um fluxo de capital de curto prazo, que foi aportar no mercado imobiliário. O capital de curto prazo, ao contrário do de longo prazo, pleiteia lucros imediatos, pouco preocupado com a estrutura local. Ao primeiro sinal de desconfiança no mercado interno ele foge com a mesma velocidade com que entrou. Essa situação ocorreu na Tailândia e no Leste Asiático, gerando uma bolha imobiliária que estourou, acarretando a crise econômica daquele período, atingindo, também, em 1998 a Rússia. Na opinião de

---

<sup>271</sup> No Brasil, em certa medida, isso é alcançado pelos regimes simplificados, como o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, que prevê um regime único de arrecadação de determinados tributos para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

<sup>272</sup> NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal, p. 40.

Joseph Stiglitz a maioria dessas crises foram causadas por aplicação de modelos macroeconômicos, distanciados da realidade em que aplicados.<sup>273</sup>

Pouco depois dessas crises, no Brasil, se instituiu um grande programa de recuperação fiscal pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, conhecido por REFIS. Esta lei foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 2.004-6, de 10 de março de 2000, última reedição da Medida Provisória nº 1.923, de 6 de outubro de 1999. Pelo REFIS, era possível parcelar ou quitar dívidas com a União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.<sup>274</sup> Não havia prazo para o cumprimento do parcelamento, uma das grandes críticas a ele e motivo de muitas lides judiciais, tendo em vista que o valor da parcela era calculado com base em percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior. Essa situação fazia com que parcelamentos fossem eternizados, praticamente transformando-se em um regime de tributação mais favorecido.

Ainda no ano 2000 houve o auge da crise das empresas de internet, conhecida como crise da “Bolha Ponto Com”, na qual houve uma valorização e desvalorização rápida das ações de tais empresas nas principais bolsa de valores mundiais, acarretando o fechamento de centenas de empresas e milhares de demissões, somente no último trimestre do ano 2000 nos Estados Unidos.<sup>275</sup> Em 2002 veio a crise do sistema bancário argentino,<sup>276</sup> colocando em dúvida a própria relação comercial do Brasil com o país vizinho em torno do MERCOSUL. O Brasil, em 2003, edita Parcelamento Especial – PAES, por meio da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Por esse parcelamento os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderiam ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

---

<sup>273</sup> STIGLITZ, Joseph. O Que Eu Aprendi com a Crise Mundial. *Revista de Economia Política*, v. 20, nº 3, (79) jul.-set./2000. Disponível em: < <http://www.rep.org.br/pdf/79-11.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2013.

<sup>274</sup> Art. 1º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.

<sup>275</sup> Cf. BOLAÑO, César R. S.; CASTAÑEDA, Marcos V. A economia política da internet e sua crise. *Comunicação, Informação e Cultura-dinâmicas globais e estruturas de poder*. Salvador: EDUFBA, v. 1, p. 43-65, 2004.

<sup>276</sup> BATISTA JR., Paulo Nogueira. Argentina: uma crise paradigmática. *Estud. av.* [online]. 2002, vol.16, n.44, pp. 83-96. ISSN 0103-4014.

Não tardou e logo depois foi publicada a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, concedendo-se novo parcelamento de débitos de maneira geral, conhecido como Parcelamento Excepcional - PAEX. Na Exposição de Motivos externava-se a preocupação em não se incentivar a inadimplência, tampouco conceder reiterados parcelamentos como prêmio àqueles que reiteradamente descumprem a lei, reconhecendo-se a injustiça com os contribuintes que pagam seus tributos em dia. Essa preocupação, contudo, era contraditória, pois permitia aos inadimplentes de anteriores parcelamentos – REFIS e PAES – ingressarem no novo regime, conforme permitido pelo próprio art. 4º da MP 303/2006.

Em setembro de 2008, a falência do Banco de Investimentos Lehman Brothers nos Estados Unidos foi o marco de uma das crises globais mais críticas dos últimos tempos, com “a elevação da inadimplência e da desvalorização dos imóveis e dos ativos relacionados às hipotecas americanas de alto risco (*subprime*)”.<sup>277</sup> Situação que levou Zigmunt Bauman a classificar a “aventura das ‘hipotecas subprime’” como mais uma “praga” produzida pelo capitalismo que, ao invés de solucionar o problema dos sem-teto, conforme vendido à opinião pública acabou por multiplicar o número de pessoas sem casas e “com epidemia de retomada de imóveis”.<sup>278</sup> Na mesma época, a Grécia se tornava precursora de outra grande crise econômica mundial.<sup>279</sup>

A postura adotada por cada país afetado pela crise determinou a intensidade com que a economia interna foi abalada. No caso do Brasil e determinadas economias emergentes, como Índia e China, a adoção de políticas anticíclicas e o apoio dos sistemas financeiros domésticos fizeram com que se retomasse a trajetória de crescimento econômico acelerado, impulsionando a recuperação mundial.<sup>280</sup> Dentre as medidas adotadas pelo Brasil, para nos atermos ao campo do direito tributário, estavam os incentivos fiscais, com o objetivo de estimular o mercado interno.<sup>281</sup> Na ocasião, houve a redução do IPI sobre os veículos, eletrodomésticos da linha branca, materiais de construção e bens de capital, além da redução da alíquota do IOF sobre o crédito para pessoa física.<sup>282</sup> Em 2009, contudo, com o argumento do fato da crise,

---

<sup>277</sup> ACIOLY, Luciana; LEÃO, Rodrigo Pimentel Ferreira (org.); autores: Emilio Chernavsky ... [et al.]. *Crise Financeira Global: as Estruturais e Impactos sobre os Emergentes e o Brasil* : Ipea, 2011, p. 11.

<sup>278</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Capitalismo Parasitário*. Tradução de Eliana Aguiar. Jorge Zahar, 2010, p. 8.

<sup>279</sup> v. subcapítulo 2.2.

<sup>280</sup> ACIOLY, Luciana; LEÃO, Rodrigo Pimentel Ferreira (org.). Ob. cit., p. 33

<sup>281</sup> A questão sobre o acerto das medidas tomadas é tema que extrapola o objetivo deste trabalho.

<sup>282</sup> Para uma análise dos impactos econômicos e dos reflexos financeiros dos incentivos fiscais concedidos durante a crise, principalmente no que tange ao problema da repartição de receitas

instituiu-se mais um grande parcelamento, com a Lei 11.941/2009. Por essa Lei, passou a ser possível o parcelamento, com benefícios de redução de multa e juros, de débitos vencidos até 30 de novembro de 2008. Além disso, permitiu que inadimplentes em anteriores parcelamentos – REFIS, PAEX, PAES e o geral da Lei 10.522/2002 - pudessem ingressar no sistema.

As constantes e cíclicas crises econômicas têm sido utilizada como fundamento para a concessão de parcelamentos tributários ao longo dos anos mais benéficos e com redução de multa, juros e prazos alongados para pagamento. Essa situação chama à reflexão no sentido de se admitir as crises como um fato e não mais como uma exceção ao sistema tributário. A quantidade de parcelamentos tributários editados ao longo de um curto tempo revelam que os mesmos não são os mais adequados para a sustentabilidade fiscal do Estado. Se é possível, em tese, admitir que tais parcelamentos fazem com que importantes ingressos entrem nos cofres públicos, de um lado, é também razoável afirmar que essa postura do Estado traz à reboque uma cultura de inadimplemento. Basta olhar a crescente preocupação da legislação fiscal em incluir – por pressão de grupos de interesses ou não - inadimplentes de outros parcelamentos no programa de recuperação trazidos pelos parcelamentos posteriores. Até a nomenclatura utilizada já não é mais tão criativa. No começo um Programa de Recuperação Fiscal, depois um Parcelamento Especial, em seguida um Parcelamento Excepcional e o último já nem nome tem, mas já é chamado popularmente de “Refis da Crise”.

Por se tratar de uma cultura de inadimplemento arraigada de muitos que nele ingressam, a forma não transparente em como esses parcelamentos são criados e a complexidade nas fórmulas trazidas pelas leis reguladoras, acabam por fomentar grandes conflitos judiciais, dificultando um relacionamento de consenso entre Estado Fiscal e cidadão.

### 3 REFLEXÃO PRÁTICA SOBRE O NOVO RELACIONAMENTO ENTRE ESTADO FISCAL E CIDADÃO NA FORMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

#### 3.1 Lançamento tributário: um debate tradicional

Importante dizer, desde o início, que a ideia neste subcapítulo não é discorrer sobre as formas de lançamento tributário ou debater divergências tradicionais sobre a natureza jurídica ou seus efeitos. Já existem diversos trabalhos no Direito Tributário que se dedicaram a isso.<sup>283</sup> O que pretendemos é questionar o modo como o lançamento tributário é visto tradicionalmente e nos perguntar se seria possível ver o lançamento tributário por uma outra perspectiva que pudesse adequá-lo ao novo contexto narrado no capítulo anterior, para que ganhe uma nova roupagem com a democracia participativa e que o relacionamento entre cidadão e Estado Fiscal pudesse ser menos litigioso. Com isso pretendemos possibilitar, ou mesmo estimular, um maior diálogo entre cidadão e Estado Fiscal, vendo nesse instituto algo que vai além de uma simples “confissão” de dívida. Entendemos, ainda, que o contexto em que inserida a Constituição Federal de 1988 deve ser levado em consideração quando da análise dos termos utilizados por ela. Diante desta premissa, quando a Constituição abre um capítulo para tratar do Sistema Tributário Nacional e menciona o lançamento como elemento integrante desse sistema, este dado não pode ser visto de forma isolada do contexto atual narrado no capítulo segundo.

Utilizaremos como objeto de estudo a espécie lançamento por homologação, tendo em vista a posição do STJ, eternizada na súmula 436, em que viu na manifestação do contribuinte que declara um débito fiscal uma forma de constituição do crédito tributário, em virtude da confissão operada, dispensando a Fazenda Pública de qualquer apreciação.<sup>284</sup> Além disso, na atualidade a maioria dos tributos é apurado pelo lançamento por homologação, restando às demais modalidades, ao menos na esfera federal, um caráter subsidiário. Antes, porém, abordaremos uma rápida

---

<sup>283</sup> v. por todos o já clássico BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

<sup>284</sup> Súmula nº 436: “A entrega da declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. STJ, 1º Seção, *DJe*, 15.05.2010.

reflexão sobre a evolução do lançamento tributário diante do texto constitucional em cotejo com o contexto em que inserido, para que seja possível observar nele uma evolução axiológica que permita afirmar que o lançamento tributário não é mais uma simples confissão de dívida.

### 3.1.1 O texto constitucional e o lançamento tributário

Ao olharmos um texto, qualquer seja ele, é possível partir do que nele está escrito literalmente, tentando desvendar seus significados<sup>285</sup> e, a partir daí, transmitir estes significados a terceiros, transmutando-os aparentemente em conhecimento. O significado, extraído literalmente, viraria conhecimento pela sua identificação e transferência a terceiro. Para melhor identificar estes significados poderiam ser criados previamente novos termos para facilitar a compreensão e também transferi-los a terceiros. É uma forma de abordar o tema que, todavia, desconsidera um elemento importante que é a realidade em que inserido o texto. Uma outra forma de abordar esse mesmo texto seria extrair dele seu significado e cotejá-lo com a realidade para ver sua adequação a ela, até que texto, ou melhor, norma e realidade ganhem proximidade se influenciando mutuamente. O significado extraído do texto, assim, já não dependeria apenas da literalidade, mas, também, da própria realidade. Não em uma realidade estática, em que se a observa, se apreende e se abandona, ou seja, não só do fato. Mas uma realidade dinâmica onde seja preciso a todo momento voltar a ela para compreender a sua influência na norma. Nem tudo, portanto, está no texto, como já percebiam há muito os estudiosos das “doutrinas não escritas” de Platão.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> Estamos utilizando a expressão “significado” em seu sentido léxico (cf. AMORA, Antonio Soares. *Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa*. 18<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraivai, 2008, p. 677). Para uma ideia lingüística de “significado”, distinguindo-o de signo e significante v. SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de Lingüística Geral*. 4<sup>a</sup>ed. Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1972, p. 79-84. Para um debate mais profundo sobre o tema revelando a ambigüidade da expressão “significado” v. ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 3<sup>a</sup> ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1973, p. 111ss.

<sup>286</sup> As “doutrinas não escritas” são os ensinamentos que Platão transmitia oralmente e que julgava os mais importantes, a ponto de advertir para o perigo de serem escritos sob pena de não serem devidamente compreendidos e, conseqüentemente, rejeitados. (Cf. REALE, Giovanni. *Platão. História da Filosofia Grega e Romana*. Vol. III. Tradução de Henrique Cláudio de Lima Vaz e Marcelo Perine. Nova edição corrigida. São Paulo: Edições Loyola, 2007, p. 17-25).

Parte da doutrina tributária, quando vai conceituar lançamento tributário, costuma partir de uma lógica estruturalista sem entrar no debate axiológico relacionado a institutos plasmados no ordenamento infraconstitucional. Toma por base o que diz o texto dos dispositivos do CTN e procura, a partir daí, estabelecer o significado de determinado instituto, bem como sua aplicação. Com o lançamento tributário não é diferente.<sup>287</sup> Os dispositivos são interpretados muitas vezes em sua literalidade, levando à divergências que, em muitos casos, não se consubstanciam em um problema real. A impressão que se tem é que o lançamento tributário seria algo mecânico, sem vida, apartado da realidade. Desconsidera-se o fato de a Constituição de 1988 ter feito expressa referência ao lançamento tributário em seu texto. A própria linguagem constitucional, para utilizar esse exclusivo instrumental teórico, se modificou, se levada em consideração a realidade em que produzida. O que nos leva, pois, a ter essa premissa em mente ao pensarmos o instituto do lançamento tributário.

Se no passado o constitucionalismo era apenas uma peça de propaganda, “não era para valer”,<sup>288</sup> hoje já não se pode ter o mesmo pensamento. Os conceitos tributários, a ideia de seus institutos, devem ganhar uma leitura constitucional, para se adequarem ao momento atual pelo qual passa o direito constitucional brasileiro.<sup>289</sup>

As constituições pretéritas, pode-se perceber, não mencionavam o lançamento tributário no sentido que faz a constituição atual, por conta das diferentes realidades. Partindo da leitura das constituições republicanas,<sup>290</sup> é possível verificar, pela utilização de seus termos em cotejo com a realidade à época, que a instituição de impostos estava ligada há uma percepção exclusivamente impositiva, o que decorreria da falta de constitucionalismo da maioria de nossas constituições.<sup>291</sup> Não se instituíam

---

<sup>287</sup> v. por todos SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento Tributário*. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 105-115.

<sup>288</sup> “não era para valer” foi a expressão utilizada por Luís Roberto Barroso para se referir ao constitucionalismo anterior à Constituição de 1988. (cf. BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro*. Contribuições para a Construção Teórica e Prática da Jurisdição Constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 27-28.

<sup>289</sup> Ricardo Lodi Ribeiro lamenta o fato de a realidade brasileira deixar muito a desejar quando se trata, em uma dimensão substancial, da consolidação dos valores constitucionais como elementos legítimos do ordenamento tributário (cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1).

<sup>290</sup> A Constituição Imperial (1824) tinha poucas normas sobre tributação, por essa razão partimos das constituições republicanas. Tratava-se de uma constituição com forte centralização do poder impositivo (Cf. BALTAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005).

<sup>291</sup> Cf. SARMENTO, Daniel. *Por Um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 3.

impostos, mas, sim, se decretavam.<sup>292</sup> A preocupação era muito mais relacionada à receita fiscal, em especial com sua repartição,<sup>293</sup> do que com o instituto do lançamento tributário em uma perspectiva participativa. Ao menos até a EC 18/65, quando começou haver uma preocupação maior com as desigualdades econômicas entre as diversas regiões do país. A preocupação, apesar disso, nos primórdios do sistema tributário brasileiro era exclusivamente arrecadatória, escritural,<sup>294</sup> ainda sob o manto da soberania como relação de poder. Não havia preocupação com eventuais direitos dos cidadãos.<sup>295</sup> O relacionamento entre Estado Fiscal e cidadão era unicamente de submissão, como visto no segundo capítulo deste trabalho.

A constituição de 1891,<sup>296</sup> embora influenciada pelos ideais liberais norte-americanos,<sup>297</sup> regia uma sociedade que nada tinha de liberal.<sup>298</sup> Em seu art. 7º, por exemplo, expressamente utilizava o termo “decretar”, uma expressão mais condizente com regimes autoritários, principalmente quando se pensa nos futuros atos institucionais decretados, que marcaram uma época de perseguição no Brasil. A constituição de 1934, que a seguiu, pouco durou. Em que pese tenha inaugurado o constitucionalismo social no Brasil, se afastando do modelo formal liberal anterior,<sup>299</sup> também se valia da lógica de se decretarem impostos (art. 6º), revelando, ao menos no que tange à arrecadação tributária, sua intenção de manter a mesma orientação do

<sup>292</sup> Se nos baseássemos somente nas palavras “instituir” e “decreto”, veremos que aquela tem uma conotação mais coletivista, já que segundo os léxicos a palavra “instituir” está mais ligada a ideia de começo, fundação, leis fundamentais, educar, instruir, doutrinar (Cf. MICHAELIS. Dicionário de Português on line. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br>>. Acesso em 22 jul 2013). Já a palavra “decreto” está ligada à “vontade superior”, “ordenação”, levando uma ideia de unilateralidade do poder (Cf. AMORA, Antonio Soares. Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa. 18ª ed. São Paulo: Saraivai, 2008, p. 194).

<sup>293</sup> Desde 1832, por exemplo, conforme noticia Ubaldo Cesar Balthazar, já se tentava a descentralização fiscal, discriminando-se a renda: “Assim, a Lei de 1832, que orçou a receita e fixou a despesa para o ano de 1833-1834, promoveu, pela primeira vez, uma divisão das Rendas Públicas em Receita Geral e Receita Provincial”. (v. *História do Tributo no Brasil*, p. 85).

<sup>294</sup> Essa é também a opinião de Ubaldo Cesar Balthazar para quem até a Reforma de 1965 o sistema tributário brasileiro era classificado como um “sistema escritural”. (Op. cit., p. 132-133).

<sup>295</sup> Muitas revoltas populares estavam ligadas ao excesso e rigor do regime tributário, tais como a revolução do Maneta na “Bahia” e o motim dos Mascates em Pernambuco. (Cf. ZAVARIZI, Índio Jorge. A Fiscalidade no Brasil República. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 123-156).

<sup>296</sup> As referências aos dispositivos das constituições são extraídas do site da Presidência da República [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 23 Mar 2013.

<sup>297</sup> Cf. FAUSTO, Boris. *História Concisa do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Edusp, 2009, p. 141.

<sup>298</sup> Conforme salienta Boris Fausto, ao comentar a Primeira República (1889-1930), os grupos no interior do Exército “[n]ão expressavam os interesses de uma classe social, como era o caso dos defensores da República liberal. (...) Para eles, a República deveria ser dotada de um Poder Executivo forte ou passar por uma fase mais ou menos prolongada de ditadura”. (Op. cit., p. 140).

<sup>299</sup> Cf. SARMENTO, Daniel. *Por Um Constitucionalismo Inclusivo*, p. 31.

regime pretérito. Em seu art. 10, parágrafo único,<sup>300</sup> por exemplo, embora faça uso da expressão “lançamento”, se preocupa tão somente com a repartição de receitas entre os entes federativos, e, não, com aquele que pudesse eventualmente realizar a atividade que desse ensejo à tributação. A preocupação, portanto, era com as contas públicas, e não com o cidadão como participante do sistema fiscal.<sup>301</sup>

Na mesma linha, a constituição outorgada de 1937 (art. 20) fazia uso da expressão “decretar”. Todavia, utilizava o verbo “lançado” especificamente para se referir ao imposto de indústrias e profissões, preocupada, também, com a repartição de receitas, no caso, entre Estados e Municípios.<sup>302</sup> A preocupação, novamente, não era relacionada com aquele que realizaria a atividade econômica ensejadora de eventual tributo. Tratava-se de uma ação tipicamente estatal decorrente da sua atribuição de “decretar” impostos, que nada tem a ver com o lançamento dos dias atuais como também se perceberá mais a frente. Essa postura era condizente com o autoritarismo que marcara essa época constitucional, desde o início, no momento em que foi redigida a Constituição por Francisco Campos, intelectual de forte inclinação autoritária.<sup>303</sup>

Durante o período de vigência da Constituição de 1946, porém, houve o marco da virada dessa forma de tratar os institutos tributários na linguagem das constituições.<sup>304</sup> Embora seu texto original seguisse a mesma forma de se expressar utilizada pelas constituições anteriores,<sup>305</sup> já se iniciava uma preocupação constitucional com a tributação sobre determinadas liberdades,<sup>306</sup> em que pese se tenha mantido antigos privilégios.<sup>307</sup> A reforma trazida pela Emenda Constitucional nº

---

<sup>300</sup> CF, 1934, art. 10, p. u.: “A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios”.

<sup>301</sup> A questão pode parcial e economicamente ser explicada pelo fato de a República ter herdado do Império uma dívida externa que consumia grande parte dos recursos, causando aumento do déficit público (Cf. FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 147).

<sup>302</sup> Constituição de 1937, art. 23, II, §2º: “O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e, pelo Município em partes iguais”.

<sup>303</sup> Cf. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 122.

<sup>304</sup> A Constituição de 1946 procurou se afastar do autoritarismo da Constituição de 1937, sem grandes pretensões inovadoras (Cf. SARMENTO, Daniel. *Por Um Constitucionalismo Inclusivo*, p. 49).

<sup>305</sup> O art. 15 da constituição de 1946 ainda fala em “decretar” impostos.

<sup>306</sup> O art. 31, V da Constituição de 1946 vedava a incidência de impostos sobre templos, partidos políticos e papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.

<sup>307</sup> A Constituição de 1934 conferia privilégio impedindo a tributação por impostos de escritores, jornalistas e professores (art. 113, item 36). A Constituição de 1946, art. 203, de certa forma tentou

18 de 1º de dezembro de 1965, contudo, mudou o modo como a constituição passou a falar dos institutos tributários, perceptível logo em suas disposições gerais. Os impostos já não são mais decretados. Eles são, agora, instituídos, sendo vedado aos entes federados “instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça”.<sup>308</sup> Aliás, a palavra “decretar” não aparece nenhuma vez no texto da emenda constitucional.

Esse caminho de crescente evolução da forma de se expressar das constituições quase foi interrompido, pois a Constituição de 1967 voltou a utilizar o termo “decretar” para se referir à instituição de impostos e a doutrina parecia não dar muita atenção a essa circunstância,<sup>309</sup> a despeito da preocupação lingüística que marcou a maior parte da doutrina tributária da época. Pouco mais de dois anos, todavia, com a Constituição de 1969, houve a volta ao modo de se expressar trazido com a Reforma de 1965: os impostos eram novamente instituídos.<sup>310</sup> Ao menos na linguagem constitucional, as coisas pareciam se modificar, embora o lançamento de tributos não constasse do texto de 1969<sup>311</sup> da forma como veio constar da Constituição de 1988. A linguagem constitucional, em que pese pudesse sinalizar com novos tempos para o campo tributário, confrontava com a ideologia constitucional ainda embebida em autoritarismo. Ainda era recente o golpe militar de 1964 que depôs João Goulart da Presidência. Conforme nos lembra Boris Fausto “Pela primeira vez, a cúpula das Forças Armadas assumiu diretamente o poder e muitas funções de governo”.<sup>312</sup>

A Constituição de 1967, por exemplo, foi promulgada por uma Assembléia Constituinte de “fachada”, na opinião de Daniel Sarmento. Isso porque o prazo dado pelo regime militar para que o Congresso deliberasse sobre a nova Constituição, o ambiente político de constante ameaça à cassação de parlamentares e a cassação de boa parte dos que eram de oposição ao poder dominante não conferiam legitimidade

restringir e objetivar tais privilégios ao imunizar apenas os “direitos do autor” e a “remuneração” de professores e jornalistas.

<sup>308</sup> Emenda Constitucional n. 18/1965, art. 2º, I.

<sup>309</sup> Pontes de Miranda, ao comentar o sistema tributário da Constituição de 1967, utiliza o termo “decretar” com naturalidade: “A decretação dos tributos pode ser contrária à Constituição; também pode ser contrária à Constituição a destinação deles (*sic*). A destinação pode ser contrária à Constituição sem que o tenha sido a decretação” (MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II (Arts. 8º- 33). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 353).

<sup>310</sup> A Constituição de 1967 (art. 22, 24 e 25) utilizava a expressão “decretar” e a Constituição de 1969 (art. 21, 23, 24) passou a adotar o termo “instituir”, condizente com a ideia atual de se instituir impostos.

<sup>311</sup> A Constituição de 1969 no § 29 do art. 153 utilizava o termo “lançado” para se referir ao imposto de guerra como exceção ao princípio da anterioridade, ainda em gestação.

<sup>312</sup> Cf. BORIS, Fausto. *História Concisa do Brasil*, p. 283.

ao processo legislativo.<sup>313</sup> Além disso, constitucionalmente o Poder Judiciário estava limitado, pois não poderia apreciar os atos praticados pelo “Comando Supremo da Revolução”,<sup>314</sup> nem os atos institucionais editados pelo Governo Federal, uma vez que estavam excluídos da apreciação judicial pelo próprio texto constitucional (art. 173).<sup>315</sup>

Com a Constituição de 1969 não foi diferente. O ambiente não era propício para se considerar o lançamento tributário por uma perspectiva constitucional, visando estimular a participação do cidadão na formação da tributação. A Constituição era mera “folha de papel”<sup>316</sup> literalmente, não sendo apta a institucionalizar qualquer debate diante da força do regime militar.<sup>317</sup> Houve, inclusive, retrocessos no âmbito dos direitos fundamentais, como a instituição da pena de morte para situações diversas das relacionadas à guerra.<sup>318</sup> Ainda sim, contudo, iniciou-se um processo de abertura política, no final da década de 1970, que possibilitou a reorganização da sociedade civil<sup>319</sup> e um caminho para um novo modo de se expressar constitucionalmente. A participação da sociedade nos processos de escolhas se intensificaram, pondo fim ao regime militar.

Vinte anos se passaram até que a promulgação da Constituição de 1988, com seu papel conciliador, voltasse a trazer a esperança de um diálogo entre Estado Fiscal e cidadãos, colaborando para um sistema mais justo. O novo governo que se instaurou

---

<sup>313</sup> “Na verdade, não houve uma efetiva Assembléia, livre e soberana, mas pouco mais que um procedimento para homologação e legitimação do texto que saíra do forno do regime militar”. (SARMENTO, Daniel. *Por Um Constitucionalismo Inclusivo*, p. 63).

<sup>314</sup> Na Constituição de 1967 o comando supremo das forças armadas era exercido pelo Presidente da República (art. 83, XII).

<sup>315</sup> O dos mais graves foi AI-5 editado em 13 de dezembro de 1968, que permitiu ao Presidente colocar o Congresso em recesso, além de suspender diversos direitos dos cidadãos.

<sup>316</sup> A expressão “folha de papel” foi cunhada por Ferdinand Lassale, em conferência proferida em 1863, na qual fazia uma correlação entre os “fatores reais de poder” e a Constituição. Os “fatores reais de poder” ao serem escritos em uma “folha de papel” adquiririam expressão escrita, tornando-se direito. “Esta é, em síntese, em essência, a Constituição de um país: a soma dos fatores reais do poder que regem uma nação”. (Cf. LASSALE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*, p. 17).

<sup>317</sup> “Com a edição do AI-5, desfez-se a expectativa de que a Constituição pudesse institucionalizar o regime. Tornara-se claro que o governo militar só seguiria a Constituição se e quando isto lhe conviesse” (SARMENTO, Daniel. *Por Um Constitucionalismo Inclusivo*, p. 69).

<sup>318</sup> Até a EC nº 11 de 13 de outubro de 1978, a Constituição de 1969 permitia a pena de morte “nos casos de guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva” (art. 153, § 11).

<sup>319</sup> Segundo Boris Fausto a “campanha eleitoral de 1978 contou com o apoio dos militantes de diferentes grupos da sociedade civil: estudantes, sindicalistas, advogados, membros das organizações de base da Igreja Católica” (*História Concisa do Brasil*, p. 273). “Instituições como a OAB (Ordem dos Advogados do Brasil), a ABI (Associação Brasileira de Imprensa) e a CNBB (Confederação Nacional dos Bispos do Brasil) intensificaram a sua atividade reivindicatória em prol da democratização do país e do respeito aos direitos humanos” (Cf. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*, p. 151-152).

prometeu reforma fiscal e tributária, visando eliminar o déficit público.<sup>320</sup> A Constituição de 1988, por sua vez, trouxe uma parte toda dedicada à tributação e ao orçamento, com um capítulo específico dedicado ao sistema tributário.<sup>321</sup> Diversos direitos dos cidadãos em relação à tributação foram previstos, principalmente garantindo liberdades<sup>322</sup> que revelam o pluralismo que marcou o processo constituinte.<sup>323</sup>

Voltando ao texto constitucional, percebe-se novo tratamento dado aos institutos tributários e, no que nos interessa, ao lançamento tributário. A Constituição de 1988, como se percebe do seu texto, já não trata o lançamento tributário como mera ação estatal referindo-se a um ou outro tributo.<sup>324</sup> Ela trata o lançamento tributário de forma genérica, como instituto, como algo que possui conteúdo que deve ser tratado com a devida importância, diante da realidade em que inserido o texto constitucional. Não é uma decorrência de “decretação” de impostos, mas, sim, um instituto que integra o sistema tributário e que chama o cidadão a participar da tributação. Formalmente, o art. 146, inciso, III, *a*, expressamente se refere ao lançamento como matéria que deve vir regulada em Lei Complementar. Exige-se, pois, uma composição qualificada do Congresso Nacional para regulamentá-lo. Mas isso não é suficiente para se conferir a importância que se quer dar ao instituto. A própria evolução do texto constitucional em cotejo com o transcurso da história confere essa importância. Ela confere um status diferenciado aos institutos tributários, inclusive ao lançamento tributário, que passam a fazer parte de um sistema democrático de direito e dele ganham fundamento axiológico.

Se fôssemos adotar, como visto, apenas a linguagem utilizada pelas Constituições no contexto de sua história, já seria perceptível a evolução no trato dos institutos tributários, em especial no que tange ao lançamento tributário. Se no passado ele sequer era considerado, hoje ele foi expressamente mencionado pela Constituição de 1988. Foi referido, importante dizer, como instituto e não, apenas, como uma atividade do Estado. Existe na Constituição de 1988 “o lançamento” e não

---

<sup>320</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*, p. 180.

<sup>321</sup> O Capítulo I do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) é dedicado ao Sistema Tributário Nacional.

<sup>322</sup> As imunidades tributárias previstas no art. 150, VI são um exemplo de garantia de determinadas liberdades dos cidadãos no campo tributário.

<sup>323</sup> “O pluralismo social existente na sociedade brasileira transplantou-se para o seio da sua Constituição, que abriga preceitos inspirados em visões de mundo nem sempre convergentes” (Cf. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Op. cit.*, p. 171).

<sup>324</sup> Como fez a Constituição de 1937, art. 23, II, §2º, ao tratar do imposto de indústrias e profissões.

apenas o “lançar”, o “lançado”, o “decretado”. Com isso queremos dizer que a Constituição atual conferiu importância ao lançamento tributário. E a atenção com o lançamento tributário remete ao cuidado com o próprio cidadão que realiza a atividade econômica prévia ao instituto. Discussões, pois, que se limitam exclusivamente ao âmbito formal cedem lugar a um novo modo de perceber determinados institutos. Como exemplo, sem a preocupação de exauri-lo, vamos ingressar no debate que tomou conta do tema durante muito tempo, se o lançamento por homologação comportaria confissão de dívida pelo cidadão e que resultou num fomento à litigiosidade judicial.

### 3.1.2 Qualificação tributária das atividades econômicas pelo cidadão: confissão, antes, colaboração, hoje

Um dos debates que se travou, mesmo antes de o STJ fixar seu entendimento, quanto à constituição do crédito tributário pela declaração apresentada pelo cidadão foi o relacionado à disponibilidade do crédito tributário.<sup>325</sup> Discutiu-se, então, se o cidadão poderia dispor do crédito tributário, ao efetuar a “confissão” do mesmo, apresentando a declaração à fiscalização tributária. Alguns viram na confissão uma manifestação de vontade, que não pode ser realizada sobre certos direitos fundamentais. Outros, trataram o tema como uma confissão sobre certos fatos, não necessariamente como manifestação de vontade, mas como percepção de tais fatos no mundo real. A questão, também, foi colocada sob o enfoque se o contribuinte poderia ou não realizar o lançamento tributário diante das disposições do CTN, em especial as que se referem ao lançamento por homologação.

Essa ideia de ver a declaração do contribuinte como um confissão do que declarado já vinha prevista na legislação desde antes da Constituição de 1988. O Decreto-lei nº 2.124 de 13 de junho de 1984 já estabelecia determinação nesse sentido. O § 1º do art. 5º expressamente dizia que o documento que formalizasse o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituiria confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. A doutrina via nesse dispositivo uma violação da legalidade,

---

<sup>325</sup> Embora preferimos tratar a situação como uma qualificação tributária das atividades econômicas pelo cidadão, manteremos a nomenclatura usual do debate - disponibilidade do crédito tributário - para facilitar a crítica.

justamente porque a confissão só poderia se dar sobre direitos disponíveis.<sup>326</sup> Os tribunais, contudo, não viam inconstitucionalidade na norma. Entendiam, que não haveria mais nada a se fazer em termos de fiscalização, uma vez que apurado o valor pelo contribuinte e constando o prazo para o recolhimento do tributo na legislação, o não pagamento do tributo deveria ser cobrado judicialmente.<sup>327</sup> Esse entendimento foi consolidado pelo STJ ao publicar a súmula 436.<sup>328</sup>

Para Alberto Xavier, o erro da jurisprudência é ver na atividade do contribuinte um “autolancamento” que autorizaria a inscrição do débito em dívida ativa e a cobrança do tributo, independente de qualquer ato específico da administração pública. Essa premissa do “autolancamento” tem fundamento, conforme aponta, em um momento onde não existia uma doutrina dogmática do Direito Tributário. Nessa época, as questões tributárias eram dominadas por economistas e financistas que tinham como única preocupação “a descrição empírica dos fenômenos financeiros do que com o rigor das categorias jurídicas”.<sup>329</sup> Com o advento da década de 1940, com a elaboração jurídica do Direito Tributário, a assimilação de uma “mera operação intelectual do particular” a um ato administrativo tornou-se insustentável.<sup>330</sup> Razão pela qual, conclui, as declarações do contribuinte não podem se revestir da natureza de confissão “por versarem sobre direitos e deveres indisponíveis, submetidos ao princípio da legalidade da tributação”.<sup>331</sup>

Humberto Ávila debateu a questão da confissão quando analisou as normas que instituem parcelamentos e exigem do contribuinte uma renúncia à esfera judicial, acarretando a confissão dos débitos envolvidos. Para sua análise, partiu da ideia de direitos fundamentais. Afirma, a partir daí, que determinados direitos quando não exercidos pelos cidadãos não geram efeitos que possam comprometer a integridade do sistema jurídico. Esses direitos são os direitos fundamentais ligados a aspectos individuais, que podem ser abdicados pelo sujeito, desde que se alcance determinadas

---

<sup>326</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 263.

<sup>327</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 264-5.

<sup>328</sup> Vide subcapítulo 3.1.

<sup>329</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 268.

<sup>330</sup> Sérgio André Rocha critica essa premissa de ver nas atividades do contribuinte uma operação intelectual. Em seu entendimento, a atividade do contribuinte, por conter, por exemplo, procedimentos de escrituração fiscal e contábil, é tão concreta quanto a realizada pelas autoridades administrativas. (v. ROCHA, Sérgio André. Confissão cria Tributo? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o Crédito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 496).

<sup>331</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 269.

manifestações concretas, sem “desnaturar o direito fundamental enquanto tal, pela alta gravidade, longa duração e extenso alcance de sua restrição.”<sup>332</sup> Para o autor, de outro lado, os direitos fundamentais coletivos não podem ser objeto de restrição, “quando essa restrição afetar ou puder afetar os fundamentos do Estado de Direito, como o são o devido processo legal e o sistema de direitos e garantias fundamentais”. A partir dessas premissas, Humberto Ávila conclui que regras de parcelamento tributário que condicionam o ingresso à renúncia a discussão em juízo são inválidas.<sup>333</sup> Para Humberto Ávila, nesses casos, a manifestação de vontade afetaria elementos estruturantes do Estado de Direito, como os princípios da legalidade, igualdade, universalidade da jurisdição e devido processo legal. Se baseia em uma análise da fenomenologia da incidência tributária para justificar sua posição, argumentando com três planos distintos: o plano da norma tributária, o plano dos fatos tributários e o plano da obrigação tributária.

No plano da norma, a manifestação de vontade do contribuinte seria irrelevante, uma vez que somente a lei, por meio do Poder Legislativo, poderia instituir ou aumentar tributo, conforme o disposto no art. 150, I da Constituição.<sup>334</sup> No campo da validade da norma, além disso, diante do disposto no art. 102 da Constituição, apenas ao Poder Judiciário competiria dizer se uma norma é válida ou inválida. E, por fim, com base em normas processuais – art. 348 e 351 do CPC<sup>335</sup> – afirma que a confissão do contribuinte somente poderia versar sobre a existência ou inexistência de fatos, mas nunca sobre questões relacionadas a direitos fundamentais. O que impediria a definição jurídica de tais fatos.

Essa linha de argumentação, em que pese a racionalidade, merece críticas. Isto porque o contribuinte, decerto, não pode definir obrigações de uma forma geral e abstrata, a ponto de vincular outras pessoas. Se assim fosse, transferiríamos a unilateralidade da tributação do Estado para o cidadão. A nossa ideia é, justamente,

---

<sup>332</sup> ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributo? Apontamentos sobre a Disponibilidade do Contribuinte sobre Direitos Fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008 p. 262.

<sup>333</sup> “Sendo assim, são inválidas as regras de parcelamentos especiais, por exemplo, cuja adesão depende de renúncia ao devido processo legal de modo permanente e da confissão de tributos independentemente de qualquer manifestação judicial futura” (ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributo...p. 263).

<sup>334</sup> ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributo..., p. 264.

<sup>335</sup> CPC, art. 348 “Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário. A confissão é judicial ou extrajudicial”.

Art. 351: “Não vale como confissão a admissão, em juízo, de fatos relativos a direitos indisponíveis”

superar a unilateralidade da tributação como principal motor do Sistema Tributário. Isso não impede, contudo, que o cidadão identifique fatos geradores relacionados a sua atividade, reconhecendo a aplicabilidade da lei a sua situação e compartilhando a informação com o Estado Fiscal. O reconhecimento de fatos pelo cidadão, tampouco, faz com que se altere a competência para a validade e invalidade da norma. É que a manifestação do cidadão, na hipótese discutida, está ligada à uma situação individual de sua atividade. O cidadão observa a realidade e a adéqua ao disposto normativamente, sem que necessite de uma autoridade lhe dizendo sobre a correção de seu atuar, a todo passo que dá. De outro lado, a argumentação com normas processuais com o fim de vincular uma atuação material do cidadão é conferir uma importância maior a tais normas instrumentais, deixando de lado aspectos substanciais, como a circunstância de o cidadão estar em uma posição mais favorável do ponto de vista da fiscalização tributária, já que ele próprio realiza a atividade econômica que será objeto de qualificação tributária. De outro lado, conferir o status de confissão a esta atividade do cidadão é reduzir axiologicamente atividade tão importante como o é a identificação dos fatos inerentes à atividade e desconsiderar a capacidade cognitiva daquele que presta a informação.

No plano dos fatos tributários Humberto Ávila afirma, ainda, que a manifestação do contribuinte também é irrelevante, na medida em que as questões jurídicas não podem ser suprimidas do controle do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV) e a norma tributária (art. 142, CTN) atribui à autoridade administrativa a qualificação jurídica de fatos. “Isso significa”, argumenta, “que a qualificação jurídica do fato foi subtraída da esfera do particular para adentrar no âmbito de competência reservado à autoridade tributária”.<sup>336</sup> Afirma, em seguida, a irrelevância da qualificação jurídica realizada pelo contribuinte, pois “tal qualificação definitiva somente pode ser feita pela autoridade tributária e pelo Poder Judiciário. O contribuinte, noutro dizer, só pode emitir enunciados descritivos de fatos, nunca qualificativos de fatos”. A premissa se mostra equivocada, na medida em que parte do pressuposto de que somente uma autoridade pode fazer juízo de valor jurídico sobre fatos. Seria o mesmo que dizer que o contribuinte não pode identificar um fato da vida que lhe diga respeito e cotejá-lo com a norma em vigor. A circunstância de uma pessoa se manifestar sobre assuntos jurídicos não significa que se está retirando a competência da autoridade

---

<sup>336</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 266.

tributária ou do judiciário para apreciar a questão, caso seja necessário. Qualificar um fato é o mesmo que identificar um fato e cotejá-lo com a norma jurídica em vigor. É o momento de se perguntar se somente uma autoridade pode observar os fatos da vida cotidiana e qualificá-los juridicamente? Se somente o Judiciário é capaz de interpretar a lei de modo definitivo? Já vimos que a interpretação não é um privilégio exclusivo do Judiciário, ao analisarmos o princípio da solidariedade. Ali foi dito que todos aqueles que se encontram sob o abrigo da lei são capazes de realizar a interpretação jurídica.<sup>337</sup> São capazes, portanto, de qualificar os fatos juridicamente, diante de estarmos em uma sociedade que prega a pluralidade.

O argumento, também, acaba soando contraditório, pois se o cidadão pode renunciar a situações concretas, ele pode renunciar ao debate sobre determinados fatos relacionados à sua atividade econômica. Quando o cidadão reconhece que é devedor de determinado tributo essa manifestação deve ser entendida de uma forma restrita no sentido de que ele reconhece determinado fato e que este fato se adequa, em sua interpretação, a determinada norma. Este fato está dentro de sua disponibilidade e conhecimento, já que ele que realiza a atividade que é considerada como juridicamente relevante a ponto de a lei considerá-la como fato gerador (p. ex. vender a mercadoria, industrializar o produto, prestar o serviço). O contribuinte sabe se realizou determinada atividade ou não, embora em certos casos a situação não se revele tão simples de ser qualificada. A situação pode ser assemelhada a um interrogatório de uma testemunha em que o fiscal pergunta se ela “vendeu a mercadoria Y no dia X” e a testemunha responde: “sim, vendi a mercadoria Y no dia X”. A declaração faz com que o fato seja indiscutível na seara tributária, a menos que se comprove algum tipo de equívoco. O cidadão não poderá ir a juízo dizer que “não vendeu a mercadoria Y no dia X porque não sabia o que era *mercadoria*” - a menos que se argumente com um erro escusável - mas poderá discutir se determinada lei se aplica ao fato que ela realizou. Poderá discutir que a norma não se aplica àquela situação, não obstante tenha realizado determinada atividade econômica. Pensar o contrário, é obrigar a própria administração tributária a ter que ir a Juízo confirmar as declarações do contribuinte, já que quem qualificaria o fato juridicamente de forma definitiva seria sempre o Judiciário, a autoridade competente.

---

<sup>337</sup> Vide subcapítulo 2.4.

No plano da obrigação tributária, Humberto Ávila desenvolve um raciocínio lógico sobre a fenomenologia da incidência tributária onde a dinâmica se iniciaria com a norma e qualificação jurídicas válidas. Haveria, em seguida, a obrigação tributária e o crédito tributário, para, somente então, poder falar-se em parcelamento tributário. Uma etapa pressuporia a outra. Para Humberto Ávila, “se falta a norma jurídica válida a iniciar a dinâmica da fenomenologia da incidência, não se pode cogitar das fases lógicas (não cronológicas) posteriores”.<sup>338</sup> Esse raciocínio parte do pressuposto de que o contribuinte é que atribuiria validade à norma, pelo simples fato de tê-la aplicado a sua situação. O contribuinte, todavia, aplica a norma a sua situação porque a presume válida, como há de ser com qualquer interpretação que se faça, a menos, é claro, que tenha havido um reconhecimento de inconstitucionalidade da norma, o que não é o caso. A interpretação de normas jurídicas é a regra no cotidiano de qualquer cidadão, que as aplica a sua realidade sem que necessite de uma autoridade lhe dizendo o real sentido da norma. A norma incide, independente de uma decisão oficial.

Humberto Ávila afirma, ainda, que “a manifestação de vontade, dependendo do modo como for examinada, não é totalmente livre, pois exteriorizada em razão de uma garantia de vantagem”.<sup>339</sup> Não vemos problemas em uma manifestação ser exteriorizada em virtude de uma garantia de vantagem. Trata-se de uma situação avaliada pelo próprio contribuinte. Se ele acha vantajoso ingressar em um parcelamento, renunciando ao debate sobre determinadas questões, ainda sim, estará dentro de sua esfera de disponibilidade, porque estará renunciando a discussão sobre determinados fatos concretos de sua atividade. Está renunciando à uma discussão sobre a existência do fato gerador. O equívoco é partir de uma premissa de que a manifestação estaria criando a própria obrigação tributária, quando, em verdade, quem a cria é a lei. E, ainda, da premissa de que o cidadão não poderia interpretá-la, precisando sempre de uma autoridade para tanto.

É preciso lembrar os ensinamentos de Amílcar Araújo Falcão: “Não é o fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei”.<sup>340</sup> O contribuinte

---

<sup>338</sup> ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributo... p. 267.

<sup>339</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 263.

<sup>340</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. Revista e Atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba;

somente afirma o fato gerador da obrigação tributária, ao declarar determinadas informações ao Fisco. “O fato gerador”, lembra Amílcar de Araújo Falcão, “é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure”. O fato gerador está no mundo, está na realidade. O percepção dele pelo cidadão não significa que se estará criando uma obrigação tributária, mas, sim, reconhecendo o seu pressuposto material.

Em sua conclusão, Humberto Ávila é categórico em afirmar que a confissão não cria tributo.<sup>341</sup> A conclusão é correta, pois a confissão do cidadão não pode criar tributo. Mas isso não significa que o cidadão não possa reconhecer determinados fatos relacionados a sua atividade econômica que se identifiquem com fatos geradores, adequados ao descrito pela lei.

A visualização da situação do cidadão que qualifica juridicamente sua atividade econômica de determinada forma como uma confissão de débitos faz surgir um problema que viola a democracia participativa. O posicionamento do STJ, consubstanciado na súmula 436, também, auxilia essa violação, na medida em que colabora para uma imediata necessidade de lide judicial. Como se sabe, a maioria dos impostos atualmente são apurados por meio do lançamento por homologação. Significa que a identificação e a qualificação tributária das atividades econômicas fica a cargo do próprio cidadão. Ora, pela súmula 436 nada mais precisaria ser feito pela Administração Tributária, pois o cidadão já “confessou” os débitos. Ocorre, todavia, que essa forma de raciocínio parte da premissa de que todos detém a mesma capacidade de realizar adequadamente a qualificação tributária. Parte da premissa de que não há nada mais a ser deliberado, além de supervalorizar um instrumento processual, como a confissão.

Essa orientação, de fato, tem severas consequências<sup>342</sup> para a democracia participativa, uma vez que frustra a possibilidade de qualquer diálogo entre Administração Tributária e cidadão. Na medida em que a maioria dos tributos são cobrados em decorrência da modalidade de lançamento por homologação, a situação de divergência acaba sempre desaguando no Judiciário. Não se pode dizer, como

---

prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 5.

<sup>341</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 269.

<sup>342</sup> Para um debate sobre os efeitos práticos da constituição do crédito tributário pelo contribuinte v. ROCHA, Sérgio André. Confissão cria Tributo? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o Crédito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 489-510.

ocorre na esfera federal, que uma “carta-cobrança” enviada ao contribuinte pelo órgão responsável pela execução fiscal sirva de oportunidade para um diálogo. É que nessa fase só resta ao cidadão pagar sem acréscimos de honorários, caso se conforme com a cobrança.<sup>343</sup> Não há espaços para diálogos, pois esse posicionamento de ver nas declarações do cidadão uma confissão de dívida faz com que o prazo de prescrição para a cobrança do débito se inicie, conforme entendimento jurisprudencial,<sup>344</sup> obrigando a Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal o quanto antes.<sup>345</sup>

### 3.1.3 Lançamento tributário como ato, procedimento ou espaço de consenso

Um outro debate que sempre tomou conta da doutrina foi o de se tentar estabelecer a natureza jurídica do lançamento tributário como um ato, um procedimento ou uma figura híbrida, comportando as duas espécies. Esse debate tem como pano de fundo a premissa de se tentar fundamentar o lançamento tributário dentro da teoria dos atos administrativos ou ver nele apenas um efeito automático da incidência tributária, que necessita ser constatado pelo sujeito passivo ou ativo da obrigação tributária. Apesar da importância do debate tradicional, que visou conferir um pouco mais de segurança jurídica ao cidadão, diante de determinados prazos para a cobrança dos valores declarados, ou mesmo da própria existência da obrigação tributária, o fato é que a situação pode ser vista sob um outro enfoque. É possível superar essa dicotomia ou mesmo procurar novas alternativas para a identificação do quanto cada cidadão deve contribuir para a manutenção do Estado Fiscal em um mundo de relações econômicas tão complexas. Mundo este onde a figura do lançamento tributário precisa ser reinventada sob pena de não mais servir para a formação da tributação contemporaneamente.<sup>346</sup>

---

<sup>343</sup> Em âmbito federal, o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025 de 21 de outubro de 1969 prevê a cobrança de 20% sobre o montante do débito liquidado (DL nº 147/67, art. 32). Caso o contribuinte pague antes da remessa dos valores ao órgão competente para a cobrança judicial, o encargo é reduzido para 10 %, conforme prevê o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569 de 8 de agosto de 1977.

<sup>344</sup> Ver por todos REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010.

<sup>345</sup> Digno de nota é a observação de que em âmbito federal, anualmente, são realizadas cerca de um milhão de inscrições de débitos em Dívida Ativa da União (Cf. CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 49)

<sup>346</sup> Marcos Cintra vê na dinâmica do lançamento tributário “uma tecnologia complexa, artesanal, e profundamente contraditória com as tendências globalizantes e informatizadas das transações econômicas realizadas no mundo moderno. (...) Nesse sistema, a fiscalização exige o acompanhamento

É a partir da redação do art. 142 do CTN<sup>347</sup> que a celeuma na doutrina se inicia, no ponto que desejamos abordar. O texto se vale da expressão “procedimento administrativo” para se referir ao lançamento tributário. Parte da doutrina, a partir dessa expressão utilizada pelo texto, passou a entender que o lançamento tributário, de fato, é um procedimento administrativo. Ao passo que outra parte dos doutrinadores afirmou ser o lançamento tributário um ato administrativo.<sup>348</sup> Esse foi um longo debate preocupado exclusivamente com a estrutura do lançamento tributário deixando de lado valores que poderiam ser realçados com uma mudança de perspectiva na observação do instituto.

Eurico Marcos Diniz de Santi, por exemplo, vê o lançamento tributário veiculado tanto por um ato administrativo, quanto por um procedimento. Leciona que é a norma jurídica é quem decide “se o suporte fático suficiente para a postura do ato-norma é um ato isolado ou um procedimento”.<sup>349</sup> Prefere ver a dualidade em que se vê a doutrina em planos distintos, onde o procedimento seria visto sob o aspecto fático e o ato, sob o aspecto normativo.<sup>350</sup>

Alfredo Augusto Becker atribui ao lançamento tributário - além da realização da hipótese de incidência de forma automática - a transformação do núcleo da hipótese em “cifra aritmética”, calculando-se a “quantidade aritmética” do tributo.<sup>351</sup> Nesse aspecto, importante observação de Luciano Amaro quanto ao fato de que o lançamento não se trata de simples cálculo de tributo.<sup>352</sup> Reduzi-lo a simples operação aritmética, ainda que demande uma certa complexidade no cálculo, é desconsiderar toda importância que tem o lançamento para o direito tributário. Luciano Amaro, por

físico das transações econômicas, uma tarefa ciclópica, a cada dia mais difícil e onerosa de ser realizada com sucesso” (CINTRA, Marcos. *Globalização, Modernização e Inovação Fiscal*. In: VASCONCELLOS, Roberto França (Coord.). *Direito Tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48).

<sup>347</sup> Art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

<sup>348</sup> “Porque o Código Tributário Nacional ora define o lançamento como um procedimento administrativo (art. 142, *caput*), ora se reporta ao lançamento como um ato (art. 150, *caput*), a doutrina, denunciando certa perplexidade, inclina-se, alternativamente, pela sua conceituação como um ato ou procedimento administrativo, sem precisar, embora, se a alternativa implica inclusão (ato e procedimento) ou exclusão (ato só, ou só procedimento) de uma dualidade de conceituações”. (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 116).

<sup>349</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110.

<sup>350</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 111.

<sup>351</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2004, p. 380.

<sup>352</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 335.

sua vez, também toma partido no debate, apontando para a impropriedade do art. 142 ao considerar o lançamento como um procedimento, tendo em vista que não possui essa natureza. Filia-se, assim, a doutrina que considera o lançamento como um ato “ainda que praticado *após* um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento”.<sup>353</sup>

Ricardo Lobo Torres, de outro lado, afirma que o lançamento é um procedimento administrativo complexo durante o qual são praticados inúmeros atos e averiguações. “A autoridade administrativa investiga a ocorrência do fato, procede às avaliações necessárias, realiza o exame de livros e documentos fiscais para que possa liquidar o tributo devido”.<sup>354</sup> O autor ressalva, entretanto, que só com o ato administrativo formalizando a ocorrência do fato gerador e a devida notificação do sujeito passivo é que se considera efetivado o lançamento tributário.

Hugo de Brito Machado, acompanhando a definição trazida pelo CTN, conceitua o lançamento tributário também como procedimento. Abrange em sua definição, contudo, a possibilidade de se estabelecer o quantum tributário por outras formas que não sejam apenas por cálculos. Cita como exemplo os tributos fixos, cujo montante independeria de cálculos. Sua definição praticamente repete o dispositivo do CTN.<sup>355</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho diverge quanto à natureza de procedimento administrativo do lançamento tributário. Utiliza, pois, como instrumental teórico a lógica jurídica. Em sua concepção, o lançamento tributário não pode ser um procedimento, sucessão encadeada de atos, por impossibilidade lógica. Para o autor, não existe um lançamento inicial, provisório e um lançamento final, definitivo. Sua definição parte do pressuposto de que o lançamento tributário seria um “ato singular” precedido de “procedimentos preparatórios” e sucedido de “procedimentos revisionais”.<sup>356</sup>

---

<sup>353</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 344.

<sup>354</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 275.

<sup>355</sup> “[É] o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 181).

<sup>356</sup> “O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no

O autor salienta a natureza jurídica do lançamento como “*ato administrativo de aplicação da lei aos casos concretos*”.<sup>357</sup> Destaca dois efeitos que advém do lançamento. Um deles, “o de traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre o sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo em que ocorreu o fato jurígeno”. O outro, o “de conferir exigibilidade – quando a sua prática se faz necessária – ao crédito tributário, acrescentando *densidade* ao direito subjetivo da Fazenda Pública”.<sup>358</sup> Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento e aqueles que objetivam revisá-los estão fora do conceito desse instituto jurídico.<sup>359</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, possui o mesmo entendimento quanto à natureza de ato administrativo do lançamento tributário. Afirma em sua definição que o lançamento seria, em muitos casos, a consequência de um procedimento, que não se confundiria com este. O procedimento não seria da essência do lançamento, pois poderá existir um ato isolado, sem que seja necessário a realização de um outro ato. Em algumas hipóteses, ressalta, “o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos”.<sup>360</sup>

Paulo de Barros Carvalho tenta esclarecer o conceito de lançamento a partir da semântica. Aponta que é preciso considerar no debate a utilização das palavras “norma”, “ato” e “procedimento”.<sup>361</sup> Seria apenas uma questão de decisão de quem vai examinar o lançamento tributário tratá-lo por uma dessas palavras.<sup>362</sup> Paulo de Barros Carvalho parece optar pela utilização da palavra “ato” ao perquirir a conceituação de lançamento tributário a partir da teoria dos atos administrativos.<sup>363</sup> Em razão disso, ainda dentro de uma conceituação baseada na semântica, Paulo de Barros de Carvalho adéqua sua conceituação de lançamento tributário à teoria dos atos administrativos. O lançamento tributário, em suas lições, introduziria a norma concreta e individual a

---

todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 755).

<sup>357</sup> *Ibidem*.

<sup>358</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 755-6.

<sup>359</sup> *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 752.

<sup>360</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 464.

<sup>361</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 459.

<sup>362</sup> *Ibidem*, p. 463.

<sup>363</sup> *Ibidem*, p. 464.

partir da determinação de seu antecedente, qual seja, o fato gerador. Determinaria, ainda, o conseqüente com a afirmação da relação jurídica tributária.<sup>364</sup> Essa explicação estrutural, todavia, não favorece uma análise valorativa do lançamento tributário, tampouco argumentativa, já que também tem como premissa uma lógica formal, presa a um raciocínio dedutivo, desconsiderando o contexto atual em que inserido o lançamento tributário, bem como a própria realidade perante a qual se desenvolve o direito.

Paulo de Barros Carvalho parece, como dito, querer dissociar o lançamento tributário da própria realidade em que inserido ao estabelecer que o fato jurídico tributário seria de teor prescritivo apartado da realidade.<sup>365</sup> A descrição que tenta fazer é, ainda, baseada na lógica formal, que faz com que a relação seja mecânica e desumana, pois ocorrido o fato tributário, todo o desencadeamento se daria automaticamente até a chegada da exigência tributária: “É a chamada eficácia jurídica do fato, instalando-se, automática e infalivelmente, tão só aconteça o relato do evento, em linguagem competente”.<sup>366</sup> É uma lógica que não se adapta a ideia de divergência pressuposta no próprio pensamento jurídico.<sup>367</sup>

Paulo de Barros Carvalho critica a classificação adotada pelo CTN para as espécies de lançamento tributário a partir do “índice de colaboração” do contribuinte. Considerando a premissa que adota, pois, de que lançamento tributário é ato administrativo, todas as considerações anteriores relacionadas à participação do cidadão na formação do crédito tributário perderiam sentido. No seu entender, se é “lançamento válido aquele que, como tal, foi recebido pelo sistema, nada acrescentam reflexões sobre as diligências que antecederam à formação do ato”.<sup>368</sup> Essa postura nega a participação do contribuinte na formação da tributação. Em seu entendimento “as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécies de procedimento e não de lançamento”.<sup>369</sup> Ao tratar do lançamento por homologação salienta que a mecânica trazida pelo art. 150 § 1º do CTN não seria o meio mais objetivo de descrever o instituto. Paulo de Barros Carvalho entende que a Fazenda Pública

---

<sup>364</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 476.

<sup>365</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p. 480.

<sup>366</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 481.

<sup>367</sup> Como ressalta Perelman “...mesmo quando as leis são apresentadas como revelações de um ser divino ou quase divino, sua aplicação jamais deixou de suscitar controvérsias entre os mais qualificados intérpretes...” (PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica: nova retórica*. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 9).

<sup>368</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 502.

<sup>369</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 503.

deveria acompanhar de perto os passos do contribuinte, no exercício de sua função fiscalizadora, cuidando para que haja o cumprimento das obrigações tributárias.<sup>370</sup>

Em momento anterior, havíamos defendido a mesma ideia. Acreditávamos que a fiscalização deveria ser a responsável por acompanhar de perto todos os contribuintes, a ponto de entendermos pela impossibilidade de o cidadão constituir o crédito tributário.<sup>371</sup> Essa conclusão, contudo, contraria a percepção de que o cidadão deve ser responsável pela identificação de suas atividades e que deve se preocupar, por questões de cidadania fiscal, com a correta identificação da atividade econômica por ele realizada, em benefício de tributação mais justa. Por outras palavras, o cidadão, também, deve cuidar para que haja uma arrecadação efetiva, não por meio de uma fiscalização direta, mas prestando corretamente as informações de que dispõe, colaborando com a Administração Tributária nesse ponto. As relações econômicas se tornaram tão complexas que as informações prestadas pelos cidadãos à Administração Tributária sobre suas atividades se revelam em verdadeira participação dos mesmos na formação da tributação. Exigir um acompanhamento de perto de todas as atividades econômicas se revela impossível fisicamente, ainda que se possa valer do uso da tecnologia a serviço desse desiderato.

O mais complicado, todavia, é que insistir na fiscalização cotidiana de todos os cidadãos parte da premissa de que haverá um comportamento tendente ao descumprimento de suas obrigações, o que não é a realidade. É partir da premissa hobbesiana da “guerra de todos contra todos”, de que o ser humano nasce mal e a autoridade é que o traria para o bem.<sup>372</sup> A verdade é que a maioria dos brasileiros, embora considerem a carga tributária excessiva, procuram pagar seus tributos em dia. Na prática o que ocorre é uma seleção de possíveis contribuintes que serão fiscalizados pela Administração Tributária, principalmente aqueles que se identificam como devedores contumazes de grandes quantias,<sup>373</sup> justamente em virtude da impossibilidade física da fiscalização de todos.

---

<sup>370</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 506.

<sup>371</sup> Cf. OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF como forma de constituição do crédito tributário na jurisprudência do STJ. RTrib, nº 94, set./out., 2010, p. 157-199.

<sup>372</sup> Cf. MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*, p. 198.

<sup>373</sup> Em 2011, por exemplo, no primeiro semestre, as unidades especiais de maiores contribuintes da Receita Federal (Delegacias Especiais de Maiores Contribuintes – Demac e as Equipes de Fiscalização de Maiores Contribuintes – Efmac) foram responsáveis por 19% do valor total do crédito tributário lançado (R\$ 7,6 bilhões). (RFB. Resultado da Fiscalização no 1º Semestre de 2011. Entrevista coletiva

O lançamento tributário pode ser pensado, portanto, como a possibilidade de diálogo entre administração e contribuinte em torno das condutas e fatos que se destinem a identificar a realidade da tributação. Dentro da ideia de diálogo está a ideia de consenso, em um primeiro momento. Somente não o havendo é que se caminhará para a fase litigiosa consubstanciada no processo administrativo fiscal, com o objetivo de confirmar ou refutar o lançamento tributário, agora documentado. Não se chegando a um consenso a respeito da tributação, aí, sim, é que caminhará para a necessidade de uma autoridade decidir a questão. O relevante é não estabelecer como primordial, como primeira opção, a necessidade de se ter uma autoridade decidindo a adequação da norma à realidade.

Essa visão confere, também, uma dinamicidade ao lançamento tributário, que o afasta da teoria administrativa, de percepção mais estática. O dinamismo atribui vida ao lançamento tributário, podendo fazer dele um espaço em que cidadão e Administração Tributária podem dialogar em torno das condutas realizadas de modo a constatar a real situação das atividades econômicas que dão substrato à tributação, muitas vezes difíceis de serem qualificadas.

Merecem críticas, portanto, a jurisprudência do STJ consubstanciada na súmula 436 que viu nas declarações tributárias entregues pelo contribuinte um reconhecimento de débito, configurando uma confissão.<sup>374</sup> Em decorrência, o crédito tributário restaria definitivamente constituído, nada mais havendo que se apurar. Essa situação em que pese apressar a execução fiscal, pois nada mais haverá de fazer Fazenda Pública, onera o contribuinte com uma ação judicial, pois eventual erro na declaração será descoberto em Juízo. Além disso, impede alguns benefícios para o contribuinte, tal qual a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, conforme entendimento do STJ.<sup>375</sup> Mas, o que é mais grave, impede o diálogo entre cidadão e Administração Tributária em torno da formação da tributação.

É preciso ressaltar, contudo, que não pretendemos discutir se o cidadão pode ou não constituir o crédito tributário, nos termos em que é debatido tradicionalmente na doutrina. Nosso argumento é para chamar atenção para inviabilidade de ver o lançamento tributário sob um aspecto consensual, quando se parte da premissa de que

---

concedida em 4.8.2011. Disponível em <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/srf/ResultFiscalizacao.htm>> Acesso em 23 jul 2013.

<sup>374</sup> REsp 389089/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/2002, DJ 16/12/2002, p. 252.

<sup>375</sup> REsp 962379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008

nas obrigações acessórias de declaração de débitos fiscais haveria uma confissão do contribuinte. Estamos aqui, ainda, em uma perspectiva individual. Uma tentativa de estabelecer um diálogo inicial entre Administração e contribuinte, individualmente considerado. É possível, também, ver a formação da tributação sobre um enfoque coletivo, quando pensamos em uma atuação de associações ou grandes grupos em torno da formação da legislação tributária, de uma forma transparente e democrática. Esse tema será abordado nos próximos subcapítulos, ao analisarmos a Audiência Pública Tributária e a participação na discussão de elaboração de leis fiscais.

### 3.2 Audiência Pública Tributária

A audiência pública é um instituto de participação popular na Administração Pública previsto em algumas normas federais específicas que não é, todavia, muito utilizado na seara tributária.<sup>376</sup> Sua utilização é mais comum em matérias como a seguridade social,<sup>377</sup> saúde,<sup>378</sup> meio ambiente<sup>379</sup> e licitações,<sup>380</sup> por exemplo. A Constituição de 1988 traz os fundamentos da utilização da audiência pública em diversos dispositivos, estimulando a participação popular. A começar pelo próprio artigo 1º, parágrafo único,<sup>381</sup> que prevê a participação direta do povo no exercício do poder, sendo este dispositivo uma das principais matrizes principiológicas a

---

<sup>376</sup> Em matéria tributária foi utilizada pelo Poder Legislativo para discutir as desonerações tributárias em relação à cesta básica. Mas pela Administração Pública Federal só se tem notícia de sua utilização pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) uma única vez, conforme será abordado mais adiante.

<sup>377</sup> Em 2011 a Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (CDH) do Senado Federal discutiu, em Audiência Pública temas referentes aos aposentados e pensionistas brasileiros, principalmente o chamado fator previdenciário e a PEC nº 10/2008 (Cf. SENADO FEDERAL. Paulo Paim elogia audiência pública que discutiu alternativa ao fator previdenciário. 2011. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2011/05/09/paulo-paim-elogia-audiencia-publica-que-discutiu-alternativa-ao-fator-previdenciario>>. Acesso em 11 jul 2013.

<sup>378</sup> Em 2009, o Supremo Tribunal Federal (STF) ouviu 50 especialistas, entre advogados, defensores públicos, promotores e procuradores de justiça, magistrados, professores, médicos, técnicos de saúde, gestores e usuários do sistema único de saúde, para tratar de sobre direito à saúde, em virtude da grande quantidade de processos relativos a esse tema no STF. (STF. Presidente do STF encaminha a autoridades relatório de audiência pública sobre saúde. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=113536&caixaBusca=N>> Acesso em 11 jul 2013).

<sup>379</sup> O Governo do Estado de São Paulo mantém no site da Secretaria do Meio Ambiente diversos editais de convocação para participação de audiências públicas (v. COSEMA. Audiência Pública. Disponível em: <<http://www.ambiente.sp.gov.br/consema/category/audiencias-publicas/>>. Acesso em 11 jul 2013).

<sup>380</sup> A própria Lei de Licitações e Contratos Administrativos – Lei 8.666/93 – prevê a realização de audiências públicas em certos casos, como se verá mais a frente.

<sup>381</sup> Art. 1º Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

fundamentar seu uso.<sup>382</sup> Ainda dentro de uma matriz principiológica, temos as normas que encampam o princípio associativo, tais como a que assegura que “todos podem reunir-se pacificamente” (art. 5º, XVI) e as que garantem a liberdade de associação (art. 5º, XVII, XVIII, XX e XXI).<sup>383</sup>

Outros dispositivos mais específicos podem ser apontados em direção ao desejo constitucional em prol dessa participação popular direta nas atividades estatais: o art. 29, XII, preceito a ser seguido pelo poder municipal, trata da cooperação das associações no planejamento do Município; o art. 58, § 2º, II autoriza as Comissões do Congresso Nacional a realizarem audiências públicas com entidades da sociedade civil em matérias de sua competência; o art. 194, parágrafo único, prevê a gestão quadripartite da seguridade social, com a participação de trabalhadores, empregadores e aposentados nos órgãos colegiados; o art. 204, II prevê a participação da população em colaboração com o governo na área da assistência social e o art. 225 impõe a toda sociedade o dever defender e preservar o meio ambiente, uma vez que se trata de bem de uso comum. Neste último caso, a participação popular decorre do próprio dever imposto pela Constituição de zelar pelo meio ambiente.

Em âmbito infraconstitucional, é possível citar, ainda exemplificadamente, a lei 8.666/93 que trata de licitações e contratos administrativos. Esta Lei prevê a realização prévia de audiência pública sempre que o valor estimado para uma licitação ou para um conjunto de licitações simultâneas ou sucessivas for superior a 100 (cem) vezes determinado valor.<sup>384</sup> Em matéria ambiental, por exemplo, a Lei 11.105/2005, que trata, dentre outros assuntos, da Política Nacional de Biossegurança, prevê a possibilidade de realização de audiência pública com a participação da sociedade civil, permitindo, inclusive, o requerimento por esta de sua instalação em caso de liberação comercial de organismo geneticamente modificados – OGM.<sup>385</sup>

Ainda em matéria infraconstitucional e ambiental, o Conselho Nacional do Meio Ambiente - CONAMA, órgão consultivo e deliberativo do Conselho de

---

<sup>382</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Audiências Públicas. *RDA*, 210, out./dez., 1997, p. 19.

<sup>383</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Op. cit.*, p. 16.

<sup>384</sup> A determinação está contida no art. 39 da Lei, que faz remissão ao artigo 23, I, c, que estabelece atualmente o valor de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) para a realização de concorrência pública.

<sup>385</sup> Lei 11.105/2005. Art.15. A CTNBio poderá realizar audiências públicas, garantida participação da sociedade civil, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Em casos de liberação comercial, audiência pública poderá ser requerida por partes interessadas, incluindo-se entre estas organizações da sociedade civil que comprovem interesse relacionado à matéria, na forma do regulamento.

Governo para às diretrizes da política ambiental,<sup>386</sup> poderá convocar audiência pública sempre que entender necessário ou quando for solicitado por entidade civil, pelo Ministério Público ou, ainda, por 50 ou mais cidadãos.<sup>387</sup> Conforme adverte Paulo de Bessa Antunes, “a convocação de audiência pública pelo *parquet* ou pelo grupo de 50 cidadãos é um direito subjetivo público que não pode ser obstruído pelos órgãos licenciados”. O autor ressalta, contudo, que a audiência pública não possui um caráter decisório, pois se trata de uma atividade de natureza consultiva, embora entenda que seus resultados devam ser levados em consideração.<sup>388</sup>

Uma situação que contraria todo o desejo constitucional de maior participação popular foi o veto apostado ao art. 6, IX da Lei 8.078/90, o Código de Defesa do Consumidor - CDC. O art. 6º trata dos direitos básicos do consumidor e o inciso IX previa como um dos direitos “a participação e consulta na formulação das políticas que os afetem diretamente, e a representação de seus interesses por intermédio das entidades públicas ou privadas de defesa do consumidor”. O veto do Presidente, contudo, foi justificado nos seguintes moldes:

O dispositivo contraria o princípio da democracia representativa ao assegurar, de forma ampla, o direito de participação na formulação das políticas que afetam diretamente o consumidor. O exercício do poder pelo povo faz-se por intermédio de representantes legitimamente eleitos, excetuadas as situações previstas expressamente na Constituição (C.F. arte 14, I). Acentue-se que o próprio exercício da iniciativa popular no processo legislativo está submetido a condições estritas (CF., arte 61, § 2º).<sup>389</sup>

A mensagem de veto, ressalte-se, privilegia uma democracia representativa, restringindo a democracia participativa apenas à iniciativa popular para deflagrar o processo legislativo, prevista no art. 61 § 2º.<sup>390</sup> Esse veto foi duramente criticado por um dos autores do projeto do CDC.<sup>391</sup> De acordo com José Geraldo Brito Filomeno o dispositivo vetado foi retirado quase que literalmente de resoluções da ONU, onde se

<sup>386</sup> v. Lei 6.831/81, art. 6º, I e II.

<sup>387</sup> Resolução CONAMA nº 9 de 3 de dezembro de 1987.

<sup>388</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 305-6.

<sup>389</sup> O veto foi enviado ao Congresso Nacional pelo Presidente Fernando Collor por meio da Mensagem nº 664, de 11 setembro de 1990.

<sup>390</sup> Constituição, art. 61§ 2º: A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

<sup>391</sup> Diogo de Figueiredo Moreira Neto também teceu duras críticas ao veto afirmando que o mesmo revelava “lamentável desconhecimento de toda a evolução doutrinária e da progressiva compatibilização alcançada entre as duas vertentes da prática democrática: a representativa e a participativa”. (Cf. NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Audiências Públicas. *RDA*, 210, out./dez., 1997, p. 21).

prevê tal direito e que “o autor do mencionado veto sequer deu o trabalho de analisar o todo”. De acordo com José Geraldo Brito Filomeno o que se pretendeu com o direito foi conferir oportunidade a determinadas organizações de serem ouvidas quando estiverem em discussão projetos relativos a direitos do consumidor.<sup>392</sup>

Ao lado desse arcabouço constitucional e infraconstitucional, dois fenômenos são apontados pela doutrina para compreender as transformações porque passa a Administração Pública e que possibilitariam a utilização da audiência pública com mais frequência: a abertura do processo administrativo a qualquer interessado e o desenvolvimento dos instrumentos de administração consensual.<sup>393</sup> O primeiro fenômeno está ligado à percepção de que a ideia de processo não pode estar apenas vinculada à função jurisdicional do Estado. É preciso, também, abrir os olhos para o processo quando realizadas as demais funções do poder estatal, ou seja, a legislativa e a administrativa. Deste modo, é imperativo que se crie mais mecanismos de participação da sociedade na tomada de decisões.<sup>394</sup>

O segundo desses fenômenos, importante para conter a litigiosidade judicial, é a ideia de consensualidade na tomada de decisões no âmbito do exercício do poder. Diogo de Figueiredo Moreira Neto aponta as causas desse progresso em âmbito administrativo: a eficiência e os custos. O Estado atuaria de uma forma mais eficiente e menos onerosa em relações de coordenação do que em relações de subordinação. Em suas palavras “para o superior atendimento de inúmeros interesses públicos, é mais conveniente para o Estado atuar como *parceiro* do que como *órgão de coerção*”. As vantagens de uma atuação em coordenação seriam o fomento à colaboração, estimulando o potencial criativo oriundo da sociedade e a cooperação, estimulando também esse potencial nos órgãos estatais. Os custos operativos do Estado se reduziriam, levando à economicidade. Outras vantagens seriam a racionalidade, que adviria da redução e simplificação da máquina estatal, e a modernização, com a renovação e aperfeiçoamento das modalidades de prestação de serviços do Estado.

---

<sup>392</sup> GRINOVER, Ada Pelegrine *et al.* *Código Brasileiro de Defesa do Consumidor*: comentado pelos autores do anteprojeto. 8ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 152-3.

<sup>393</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Op. cit.*, p. 12.

<sup>394</sup> Sérgio André Rocha vê a procedimentalização da atividade estatal com a criação de mecanismos para que haja a participação popular na tomada de decisões como medida indispensável para enfrentar as complexidades advindas da sociedade de risco (Cf. ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal - Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009, p. 28).

Da conjugação desses dois fenômenos – processo abrangente e consensualidade – surge a participação, como manifestação de um direito fundamental do indivíduo em se imiscuir nos assuntos inerentes ao Estado. A participação popular teria, então, uma função legitimadora das decisões tomadas em âmbito administrativo e também teria uma função corretiva,<sup>395</sup> auxiliando na prevenção de conflitos, sendo a audiência pública um dos instrumentos capazes dessa função preventiva.<sup>396</sup>

Diogo de Figueiredo Moreira Neto elenca, ainda, alguns instrumentos para a participação do cidadão na Administração Pública, tais como a coleta de opinião, o debate público, a provocação de inquérito civil, dentre outros. Aponta, todavia, a audiência pública como a que tem merecido maior destaque por conta de sua feição está associada à ideia de devido processo legal, acarretando propriamente um direito individual a que qualquer pessoa teria de ser ouvida, quando em jogo seu interesse.<sup>397</sup>

Uma característica da audiência pública seria, também, a formalidade do seu procedimento, que traria a necessidade de ser instituída por lei, bem como a vinculação de seus resultados. A exigência por lei decorre da circunstância de se estar diante de exercício direto do poder pelo povo. Esse exercício, por sua vez, só poderia ser concretizado nos termos preconizados pela Constituição, tendo em vista que se estaria dispensando os representantes políticos. O fundamento jurídico dessa ótica, leciona Diogo de Figueiredo Moreira Neto, seria a combinação de dispositivos constitucionais<sup>398</sup> que estabelecem, ainda, competir ao Congresso Nacional regular por meio de lei as “funções públicas” e os “órgãos da administração pública”, sempre com a iniciativa do Poder Executivo.

O autor, assim, vê no instituto um exercício direto do poder político. Restringe, contudo, a atuação por meio de audiências públicas, já que exige a elaboração de lei específica para cada tipo de atuação administrativa, pois vê nas

---

<sup>395</sup> Cf. OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino. As Audiências Públicas e o Processo Administrativo Brasileiro. *RDA*, 209, jul./set., 1997, p. 154-167.

<sup>396</sup> Conforme leciona Diogo de Figueiredo Moreira Neto: “Ainda aqui, cabe uma referência ao princípio da prevenção de litígios, prudente concepção que recomenda esgotar-se todo elenco de meios com o fito de evitarem-se os inúmeros inconvenientes dos conflitos e das demandas. A audiência pública concorre positivamente para que as fontes de litígios sejam pré-identificadas e as possíveis soluções, equacionadas e até adiantadas” (Cf. NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Audiências Públicas. *RDA*, 210, out./dez., 1997, p.17).

<sup>397</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Audiências Públicas, p. 14.

<sup>398</sup> Os dispositivos são o art. 1º parágrafo único *in fine*, combinado com os incisos X e XI do art. 48, da Constituição Federal atual.

audiências públicas uma “renúncia de poder por parte do Estado”.<sup>399</sup> Em sua percepção, então, a audiência pública seria um processo administrativo de participação popular, criado por lei específica, que definiria o processo e a eficácia de seu resultado.<sup>400</sup>

A definição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto tem o mérito de perceber o ganho de legitimidade que a participação popular confere às decisões administrativas, desvencilhamo-nos, contudo, de seu pensamento em pelo menos dois aspectos. O primeiro deles, é quanto à exigência de lei específica para cada vez que a audiência pública se revele necessária. O segundo, é o de ver nas audiências públicas uma “renúncia de poder por parte do Estado”. Abordaremos, inicialmente, o argumento da “lei específica”, em seguida teceremos análise sobre o argumento da “renúncia de poder”, intimamente ligado ao primeiro. Antes disso, é preciso abordar mais um pouco o tema da vinculação dos resultados da audiência pública a fim de aclarar esse ponto.

As audiências públicas, conforme foi dito, gerariam uma eficácia para a Administração Pública quanto aos seus resultados, quando convocadas em virtude de um determinado processo administrativo. E sob a eficácia vinculatória existem vários graus de vinculação da Administração Pública, conforme anota Gustavo Henrique Justino de Oliveira, em premiada monografia.<sup>401</sup> Segundo o autor, as audiências públicas poderiam ocorrer em duas fases: na fase instrutória (preparatória ou pré-decisional) ou na fase decisória de um processo administrativo. Na fase instrutória, a finalidade da audiência pública seria possibilitar ampla instrução do feito. A audiência pública, neste caso, teria um caráter informativo, onde se coletariam opiniões, propostas e manifestações da população. Adverte Gustavo Henrique Justino de Oliveira, contudo, que mesmo “que não vinculante, as exposições dos interessados

---

<sup>399</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Op. cit., p. 14.

<sup>400</sup> “Em suma, o instituto da audiência pública é um processo administrativo de participação aberto a indivíduos e a grupos sociais determinados, visando ao aperfeiçoamento da legitimidade das decisões da Administração Pública, criado por lei, que lhe preceitua a forma e a eficácia vinculatória, pela qual os administrados exercem o direito de expor tendências, preferências e opções que possam conduzir o Poder Público a decisões de maior aceitação consensual”. (NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Op. cit., p. 14).

<sup>401</sup> Prêmio Oswaldo Aranha Bandeira de Mello outorgado pelo Instituto Brasileiro de Direito Administrativo no concurso de monografia referente do I Congresso Sul-americano de Direito Administrativo, Foz do Iguaçu, 18 a 20.06.97.

devem ser minuciosamente consideradas pelo órgão ‘decididor’, podendo inclusive constituir-se na motivação expressa de sua decisão”.<sup>402</sup>

Convocar a população, decerto, para participar de uma deliberação sobre um assunto que pode lhes afetar a vida e não considerar suas manifestações é não conferir igual consideração e respeito a essas manifestações em comparação com as manifestações que são produzidas no interior da Administração Pública. É praticamente ignorar o direito de ser ouvido, que teria sido oportunizado à população apenas formalmente, no caso de se desconsiderarem tais manifestações. A Administração Pública deve, pois, realizar um esforço argumentativo maior para justificar seu posicionamento nos casos em que a decisão for em sentido contrário às manifestações populares em audiência pública. Nunca, porém, ignorá-las, sob pena de violar a própria substância da democracia participativa. Significa, portanto, que a Administração Pública não está vinculada absolutamente às manifestações populares realizadas em audiência pública, na fase instrutória, mas, sim, vinculada à obrigatoriedade de justificar porque se posicionou em sentido contrário à manifestação popular. E, nos casos de manifestações populares conflitantes, deve justificar porque desconsiderou determinada opinião de um manifestante adotando a de outro.<sup>403</sup>

Quanto à vinculação ao resultado da audiência pública, esta teria lugar na fase decisória de um processo administrativo.<sup>404</sup> Apesar de a doutrina fazer menção à vinculação do resultado no bojo de um processo administrativo, não vemos a necessidade de partir da premissa da existência de um processo administrativo. Não vemos, tampouco, a necessidade de que a audiência pública, para ter seu resultado vinculado, seja instaurada em perspectiva de um processo administrativo futuro. Queremos dizer, com isso, que o processo administrativo não é um pressuposto para que haja a convocação de uma audiência pública cujo resultado seja considerado vinculado para a administração. É possível que a simples necessidade de tomada de uma decisão administrativa, por exemplo, de como orientar seus órgãos sobre determinada interpretação legal, possa ter sua decisão vinculada ao que produzido em

---

<sup>402</sup> OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino. *As Audiências Públicas e o Processo Administrativo Brasileiro*, p. 163.

<sup>403</sup> No mesmo sentido, argumentando com a razoabilidade, Diogo de Figueiredo Moreira Neto: “...as orientações substantivas colhidas em fase *instrutória* só poderão ser contrariadas pelo órgão público competente para decidir sob motivação realista e razoável...” (Cf. NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Audiências Públicas*, p. 15).

<sup>404</sup> OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino. *Op. cit.*, p. 163.

audiência pública. Basta que se faça referência, para tanto, no ato convocatório de que a decisão será tomada em audiência pública. A vinculação, pois, está muito mais ligada ao procedimento e finalidade com que vai se instaurar uma audiência pública do que com a existência ou não de um processo administrativo.

Voltando ao argumento da necessidade de lei específica para que haja a convocação de audiência pública, entendemos que tal instrumento legislativo não se revela necessário. Em que pese tão antigo quanto o próprio Estado de Direito, o princípio da legalidade, considerado em sua face formal clássica, não foi infenso aos momentos de crise em decorrência da mutação social. Conforme leciona Gustavo Binbenbojm, “Hoje não mais se crê na lei como expressão da vontade geral, nem mais se a tem como principal padrão de comportamento reitor da vida pública ou privada”.<sup>405</sup> Isso se dá, basicamente, por cinco razões, apontadas pelo autor.<sup>406</sup>

A primeira delas é a inflação legislativa, em virtude da falsa premissa positivista da possibilidade de a lei regular todos os fatos da vida social. Outro motivo para a crise é a percepção - principalmente após a Segunda Guerra Mundial - de que a lei poderia ser um veículo de injustiça e barbárie.<sup>407</sup> Uma terceira razão, em virtude do surgimento do constitucionalismo contemporâneo, é que a lei deixou de ser a principal forma de manifestação do povo, ocupando lugar de destaque a Constituição, enquanto sistema de valores, princípios e regras.<sup>408</sup> A quarta razão surge no contexto da morosidade de atuação do processo legislativo, demandando instrumentos mais céleres para a normatização da atuação administrativa, diversos da lei formal; essa situação abre espaço, também, para o surgimento da “doutrina da deslegalização”.<sup>409</sup> Uma quinta e última razão seria a constatação de que contemporaneamente não

---

<sup>405</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. 2ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 125

<sup>406</sup> BINENBOJM, Gustavo. Op. cit., p. 127-136.

<sup>407</sup> Perelman alerta para o fato de que desde o processo de Nuremberg, ao perceberem que o Estado e sua legislação podem ser iníquos, os teóricos do direito se esforçam, em uma orientação antipositivista, na busca por uma interpretação jurídica “que seja não só conforme à lei, mas também equitativa, razoável, aceitável, em uma palavra, que possa ser, ao mesmo tempo, justa e conciliável com o direito em vigor”. (PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica: nova retórica*. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 184.)

<sup>408</sup> Para Luís Roberto Barroso “o Direito contemporâneo é caracterizado pela passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico, onde desfruta não apenas da supremacia formal que sempre teve, mas também de uma supremacia material, axiológica”. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 86).

<sup>409</sup> Também chamada de “delegificação”, essa doutrina é oriunda do direito europeu. Para a conceituação do fenômeno, bem como para críticas formuladas v. BINENBOJM, Gustavo. Op. cit., p. 277-290.

restaria ao Legislativo grande espaço de atuação independente. Justificariam essa dependência tanto motivos jurídicos, em razão dos instrumentos constitucionais de atuação do Executivo no processo legislativo,<sup>410</sup> quanto motivos políticos, diante da percepção da existência de um “presidencialismo de coalizão”, que permitiria a governabilidade somente com o arregimento de ampla maioria parlamentar.

O que se falou acima sobre a crise da lei em sentido formal, pois, nos leva a perceber a falsa ideia de que a lei seria o único instrumento revelador da verdade jurídica. O único veículo a conferir ordem à realidade, de modo a obstar a inevitável ambivalência,<sup>411</sup> razão pela qual abarcaria a completude de todos os comandos normativos. Esse mito individualista tem sido contrastado em virtude da dinamicidade da realidade social moderna,<sup>412</sup> que coloca em xeque a percepção estática das leis em sua consideração formal clássica.

Não permitir a instituição da audiência pública por um decreto do executivo, ou por um ato normativo dos órgãos que deliberarão sobre determinado tema (edital de convocação, por exemplo), é partir de uma premissa de que a lei seria o único ato revelador da justiça. Seria partir da falsa premissa de que todas as situações que necessitem de audiência pública poderiam ser reguladas detalhadamente, por meio de uma lei produzida pelo Congresso Nacional. O que se poderia admitir em uma situação ainda restrita, contudo, mais ampla que se exigir lei específica para qualquer audiência pública é o que fora feito pelo Conselho Nacional do Ministério Público - CNMP Resolução nº 82, de 29 de fevereiro de 2012, editada pelo CNMP, dispôs sobre as

Estados. Esta resolução tem por fundamento, além da Constituição Federal, o inc. IV do parágrafo único da Lei 8.625/93,<sup>413</sup> uma lei genérica que autoriza a realização de

<sup>410</sup> Ver art. 61 § 1º, art. 62 § 6º, art. 63, e art. 64, §§ 1º e 2º, todos da CR/88.

<sup>411</sup> Conforme ensina Bauman “A situação torna-se ambivalente quando os instrumentos lingüísticos de estruturação se mostram inadequados; ou a situação não pertence a qualquer das classes linguisticamente discriminadas ou recai em várias classes ao mesmo tempo” (BAUMAN, Zigmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 10).

<sup>412</sup> Essa dinamicidade da realidade é o que dá ensejo ao que Ulrich Beck chama de “Modernidade Reflexiva”, que, segundo o autor, “significa a possibilidade de uma (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial. O ‘sujeito’ dessa destruição criativa não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental”. (GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva*. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: UNESP, 1997, p. 12).

<sup>413</sup> Lei nº 8.625/93. Art. 27. Cabe ao Ministério Público exercer a defesa dos direitos assegurados nas Constituições Federal e Estadual, sempre que se cuidar de garantir-lhe o respeito:

(...)

Parágrafo único. No exercício das atribuições a que se refere este artigo, cabe ao Ministério Público, entre outras providências:

(...)

audiências públicas, sem especificar as situações, sempre que for necessária para a defesa dos direitos dos cidadãos e se buscar um consenso sobre determinada matéria.<sup>414</sup> Igual procedimento, em último caso, poderia ser adotado na seara tributária, sempre que se verificar a necessidade de evitar a multiplicação de litígios judiciais.

Quanto ao segundo argumento a ser destacado, intimamente ligado à questão da exigência de lei específica, é o que afeta a premissa de que se estaria renunciando ao poder. Não é renúncia, na verdade, mas, sim, exercício do próprio poder, manifestado na coordenação dos trabalhos em que haverá manifestações populares, em busca do consenso. Trata-se de um ato de respeito à cidadania. O Estado, decerto, é muito mais amplo que a administração pública estrito senso. Quando a Administração Pública realiza uma audiência pública não há uma renúncia de poder, por parte do Estado. Mesmo porque, de acordo com a Constituição, o poder não pertence a ela, mas, sim, ao povo, que o exerce por meio de seus representantes ou de forma direta. O poder, nos casos em que haja a participação popular em audiência pública, é exercido conjuntamente com a sociedade, procurando, com isso, diminuir ou prevenir uma litigiosidade futura perante o judiciário. A Audiência pública é uma oportunidade de entendimento, de busca de um consenso, sobre algum tema que exija melhor reflexão. É a oportunidade de desempenhar de forma diferente o poder, fugindo de um exercício verticalizado, como é a praxe. O poder passa a ser exercido pelo Estado de forma horizontalizada, ou seja, lado a lado com os destinatários da decisão administrativa. É a atuação coletiva inserida nas decisões administrativas, o que a difere do lançamento tributário que entendemos como espaço de consenso em uma perspectiva individual.

No caso das lides tributárias, é possível a realização de audiências públicas sempre que estivermos diante de uma decisão que poderá impactar de forma negativa a vida de contribuintes ou que se esteja diante de uma situação que poderá ser palco

---

IV - promover audiências públicas e emitir relatórios, anual ou especiais, e recomendações dirigidas aos órgãos e entidades mencionadas no caput deste artigo, requisitando ao destinatário sua divulgação adequada e imediata, assim como resposta por escrito.

<sup>414</sup> “A reunião tem natureza temporária, dissolvendo-se tão logo os participantes percam o interesse em sua continuação ou alcancem algum objetivo específico, como o consenso a respeito de certa matéria” (GARCIA, Emerson. Audiência Pública no âmbito do Ministério Público da União e dos Estados. In: *Revista do Ministério Público*. Vol. 1 n° 1. Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, jan-jun, 1995, p. 155-165).

de multiplicação de conflitos judiciais.<sup>415</sup> A edição de um parecer normativo, por exemplo, que vinculará todos os órgãos da Administração Tributária que poderia gerar conflitos judiciais tributários seria um bom motivo para se realizar uma audiência pública tributária, a fim de colher informações das diversas entidades associativas que se preocupam com a tributação no Brasil. Nesse caso, seria prudente a realização de uma audiência pública com o objetivo de evitar multiplicação de conflitos judiciais, que só assolam o judiciário brasileiro, bem como estabelecer um canal para que aqueles que não conseguirem estar presentes pudessem enviar suas manifestações.

Em âmbito federal, o único caso que se tem notícia de audiência pública realizada pela Administração Tributária foi a que se deu em 30 de junho de 2010 promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em Brasília. Na ocasião, pretendeu-se discutir a cessação dos efeitos da coisa julgada em face de superveniente decisão do STF em matéria tributária. O argumento para a realização da audiência pública era que a questão envolvia a segurança jurídica da relação entre o Fisco e o contribuinte. Segundo declarou o Procurador-Geral Adjunto à época, Fabrício Da Soller, o debate envolvia a possibilidade de se voltar a arrecadar um determinado tributo que havia sido declarado inconstitucional para determinado contribuinte, mas que o STF veio a considerá-lo constitucional. Segundo ele, a possibilidade inversa também estaria em debate “o contribuinte parar de pagar um tributo declarado inconstitucional pelo STF, mesmo a Fazenda Pública tendo uma decisão favorável transitada em julgado”.<sup>416</sup>

Como se observou do que foi noticiado, a audiência pública seguiu mais como um seminário do que como uma verdadeira audiência pública, em que as manifestações em audiência pudessem ser levadas em consideração no resultado final. Não se teve notícia da possibilidade de inscrições de representantes da sociedade para que pudessem expor em igualdade de condições com representantes da Fazenda Pública, embora o parecer oriundo desta audiência tenha feito menção a presença de escritórios de advocacia e algumas Confederações como ouvintes.

---

<sup>415</sup> Para Gustavo Henrique Justino de Oliveira “sempre que *direitos coletivos* estiverem em jogo, haverá espaço para a realização de audiências públicas. Por via de consequência, o território de atuação colaboradora dos cidadãos é vastíssimo, sendo as disposições constitucionais elencadas simplesmente exemplificativas” (OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino. *As Audiências Públicas e o Processo Administrativo Brasileiro*, p. 161).

<sup>416</sup> PGFN. Audiência pública debate cessação da eficácia das sentenças após julgamento no STF. 2010. Disponível em <[www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br)> Acesso em 24 jul 2013.

No cronograma divulgado,<sup>417</sup> a audiência teria duração de 4 horas. Teria início às 14h com a abertura dos trabalhos pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário da PGFN, Fabrício Da Soller, que falaria por 15 minutos. Em seguida, seria a vez de expor o tema, por 30 minutos, o Coordenador-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional, João Batista de Figueiredo, representando a PGFN. Após, por 45 minutos, falaria sobre o tema o Ministro do Superior Tribunal de Justiça Teori Albino Zavascki. E, por fim, seria a exposição, também por 45 minutos, do Professor de Direito Tributário da USP e Advogado Heleno Taveira Torres. Antes do encerramento, haveria um tempo de aproximadamente 1 hora e 45 minutos para perguntas, considerando que não houvesse atraso nas exposições.

Da narrativa do cronograma já se nota que a estrutura se assemelha em muito a um seminário onde se vai debater um tema envolvendo matéria tributária. Diferente do que seria propriamente uma audiência pública, nos termos em que aqui exposto, na qual se tentaria buscar algum consenso em torno de um tema complexo que viesse a ser objeto de regulação, com foco na prevenção da multiplicação de conflitos.

Como se observou, não houve no cronograma divulgado espaço para a exposição de associações representativas dos contribuintes, tampouco se pode ver no professor e advogado expositor um representante da sociedade e no Ministro do STJ um representante do Judiciário. Isso porque, a despeito da competência técnica dos palestrantes, ao que parece, o professor da Universidade e o Ministro do STJ foram convidados pelo próprio órgão realizador da audiência pública, o que sugere, ainda que possa não ser verdade, algum tipo de preferência por alguma opinião já manifestada pelos conhecidos expositores. Isso porque não se estabeleceu os critérios do convite e nem se tem notícia de que teria sido uma indicação da Universidade Pública ou do próprio Judiciário. O ideal, apesar disso, é que houvesse um tempo razoável para o cadastramento dos expositores e que os mesmos fossem divulgados no cronograma, para que se soubesse quais associações comparecerão para representar a sociedade no debate, a fim de conferir legitimidade à audiência pública. De outro lado, pela leitura do cronograma, a participação dos presentes se daria mediante perguntas aos expositores, o que limita muito a manifestação popular, já demasiadamente limitada pelo local de realização da audiência (Brasília).

---

<sup>417</sup> PGFN. PGFN promove audiência pública. 2010. Disponível em <[www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br)> Acesso em: 1 jul 2013.

Não se tem notícia, ao menos a informação não está facilmente disponível, de algum tipo de ata ou relatório do que foi debatido ou produzido em audiência. O ideal é que as informações produzidas pelos expositores, bem como perguntas e respostas exaradas em audiência ficassem registradas, para que a sociedade pudesse conhecer os termos em que posta a questão. Esse registro poderia ser feito no próprio site do órgão realizador da audiência pública. A ideia é que se conheçam os argumentos expostos em audiência e que, ainda, sim, se busque algum tipo de consenso em torno dos temas mais complexos, para que eventual discordância judicializada necessite de um esforço argumentativo maior diante do que foi deliberado.

O que se conhece, como resultado da audiência realizada, é a elaboração do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011,<sup>418</sup> em 30 de março de 2011, sobre o tema discutido.<sup>419</sup> O parecer, contudo, nada diz especificamente sobre o que foi deliberado em audiência pública, embora reconheça o mérito daquela, bem como registre em nota, como já dito, que houve a participação “como ouvintes, de Procuradores da Fazenda Nacional de todo o país e de representantes dos mais diversos seguimentos da sociedade civil interessados no tema em debate (p. ex. Confederações e escritórios de Advocacia)”. Não há, contudo, um relatório sobre as manifestações populares em audiência, tampouco de associações ou confederações envolvidas, o que diminui a legitimidade da audiência pública como um espaço de consenso.

A iniciativa já uma mudança de perspectiva, ressalte-se, pois tem o objetivo de aproximar os órgãos da Administração Tributária cada vez mais da sociedade. O primeiro passo já foi dado. Melhorias, contudo, precisam ser feitas, para que a audiência pública realizada não fique apenas no âmbito da formalidade, violando a democracia participativa.

### 3.3 A participação do Cidadão na elaboração da legislação fiscal

Atualmente, como já dito, a maioria dos impostos são constituídos por meio do lançamento por homologação. Essa situação faz com que se transfira à iniciativa privada o dever de identificar em sua realidade os fatos que dão ensejo ao pagamento

---

<sup>418</sup> MACEDO, Vargas Luana. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/201. In: *Revista da PGFN*. Ano I, nº 2, (jul./dez., 2011). Brasília: PGFN, 2011, p. 199-239.

<sup>419</sup> Não se pretende fazer um juízo de valor sobre o tema em si debatido, uma vez que esse não é o propósito do capítulo, embora seja possível afirmar que o parecer está muito bem justificado, o que não revela de nossa parte uma adesão integral às teses ali sustentadas.

do tributo. Após a identificação do fato gerador, o cidadão deve quantificar o valor do tributo e recolhê-lo aos cofres públicos, independente de qualquer fiscalização da Administração Tributária. Essa engenharia tem o inconveniente de desconsiderar as capacidades individuais do cidadão de realizar tamanha operação. Ainda que na descrição possa parecer simples, esse modo de proceder a identificação, quantificação e recolhimento do tributo pelo cidadão antecipadamente, na maioria dos casos, não é possível de ser realizado sem a orientação de um especialista.

Esse fenômeno de transferir essas atividades ao particular tem sido denominado em doutrina como a “privatização da gestão tributária”.<sup>420</sup> Delega-se, assim, ao particular atividades que em outras épocas eram próprias do Estado Fiscal. A lei transfere aos próprios contribuintes o dever de qualificar os fatos, liquidar a dívida e pagar a importância nos prazos legalmente previstos. Essa mudança de sistema, adverte José Juan Ferreiro Lapatza, traz uma alta carga de litigiosidade, na medida em que, de um lado, o contribuinte procuraria aplicar a legislação federal da maneira que lhe fosse mais favorável, de outro, a Administração, ao fiscalizar o contribuinte, realizará a interpretação mais favorável à arrecadação.<sup>421</sup>

Duas outras preocupações são apontadas em doutrina: o papel das empresas nesse cenário e o respeito aos direitos e liberdades fundamentais, por conta do ônus gerado com a liquidação. José Casalta Nabais aponta para o fato de que o papel das empresas com essa mudança de sistema passa a ser mais ativo. Diante disto, questiona para a circunstância de não se conferir a ela oportunidade para se manifestar em relação à instituição e disciplina jurídica desse sistema, no que seria um direito de participação.<sup>422</sup> O fundamento jurídico seria a democracia participativa, para que os destinatários da norma pudessem participar da elaboração da disciplina, que os onera em uma pluralidade de deveres. Outro fundamento para que se fomente a participação na elaboração da legislação fiscal seria a busca por economia e simplicidade. Isso porque as empresas poderiam fornecer subsídios, com sua experiência e

---

<sup>420</sup> v. HORVATH, Estevão.  *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 102-110.

<sup>421</sup> Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro.  *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 345.

<sup>422</sup> “O que sugere, designadamente, que às empresas caiba um importante direito de participação na elaboração legislativa relativa à liquidação e cobrança daqueles impostos de que elas são os primeiros e mais importantes responsáveis”. (NABAIS, José Casalta.  *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 358).

conhecimento, para um sistema de liquidação que se revele mais econômico e simples.<sup>423</sup>

Como solução para a prevenção da litigiosidade, deve haver mecanismos que vão além da pura repressão do cidadão. Uma delas é a concentração de esforços para que o cidadão obtenha o máximo de informação possível, para que consiga de forma adequada realizar as atividades necessárias à liquidação do tributo. Uma outra, é a necessidade de criação de mecanismos de correção de eventuais equívocos do cidadão, sem que necessariamente se desencadeie uma lide tributária judicial. E, uma outra solução, é implementar de vez a democracia participativa, de modo que o cidadão possa se manifestar previamente à edição de uma legislação fiscal que lhe vai modificar a vida substancialmente.

Ainda é muito incipiente no Brasil uma atuação direta do particular em respeito à democracia participativa. As manifestações públicas de determinados grupos de pressão quando ocorrem são para reivindicar um carga tributária mais baixa, ou ainda, um benefício para determinado setor. A simplificação do sistema de liquidação, contudo, com a participação em conjunto de Estado Fiscal e cidadão na busca por um mecanismo mais justo e eficiente, teria o condão de tornar menos oneroso o sistema,<sup>424</sup> sendo mais eficiente do que lutar por uma carga tributária mais baixa, diante do cenário de direitos sociais a serem satisfeitos pelo Estado.

Já é possível perceber, mesmo de forma tímida, a abertura de oportunidade para que haja a participação do particular na elaboração da legislação fiscal, embora ainda precise de mais transparência nos resultados dessa participação. Alguns exemplos podem ser observados na convocação que determinados órgãos do Estado têm realizado para que o cidadão possa opinar previamente à elaboração de uma norma com repercussão fiscal ou mesmo a elaboração conjunta de instrumentos de simplificação das obrigações acessórias.

Em 22 de janeiro de 2007, por exemplo, foi publicado o Decreto nº 6.022, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Trata-se de um instrumento, conforme anota seu art. 2º, que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. O SPED

---

<sup>423</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 359.

<sup>424</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 359-360.

tem o objetivo de modernizar tecnologicamente o cumprimento das obrigações acessórias, facilitando o controle da fiscalização tributária e conferindo melhores condições para que as empresas possam cumprir seus deveres instrumentais. O aperfeiçoamento desse sistema congrega ampla participação de empresas, mediante protocolo de cooperação, reunindo diversos setores econômicos, tais como indústrias automobilísticas, siderurgia, instituições financeiras, fabricantes de cigarros, cervejarias, lojas comerciais, planos de saúde, etc.<sup>425</sup> Diversas associações e entidades também participam do projeto, tais como Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA, Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Crédito e Serviço – ABECS, Associação Brasileira de Bancos – ABBC, Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais – ANBIMA, Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores – ANFAVEA, Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN, Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – FENACON, Federação Nacional das Empresas de Serviços Técnicos de Informática e Similares – FENAINF, etc.

Dentre as melhorias prometidas pelo SPED está a redução dos custos, a melhoria na qualidade das informações, o aperfeiçoamento do combate à sonegação e a proteção ambiental com a praticamente eliminação do papel, substituindo-se livros e documentos contábeis e fiscais emitidos em papel. O mais importante, contudo, é ver o relacionamento não litigioso e em âmbito legislativo do Estado Fiscal e da sociedade, visando a melhoria de um instrumento de cumprimento de obrigações tributárias, compartilhando mecanismos que antes eram vedados aos particulares.<sup>426</sup>

Em 2 de abril de 2012 foi publicado o Decreto nº 7.708 que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variação no Patrimônio - NBS,<sup>427</sup> bem com as respectivas Notas Explicativas. Sua elaboração foi autorizada pelo art. 24 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011,

---

<sup>425</sup> Cf. <http://www1.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em

<sup>426</sup> Cf. NEDER, Marcos Vinícius. O Sistema Público de Escrituração Contábil (SPED) – Deveres e Limites a sua Aplicação. In: FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *Direito Tributário Eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 67-83.

<sup>427</sup> “A NBS é o classificador nacional para a identificação dos serviços e intangíveis como Produtos e viabiliza a adequada elaboração, fiscalização e avaliação de políticas públicas de forma integrada. Visando a competitividade do setor, propicia a harmonização de ações voltadas ao fomento empreendedor, à tributação, às compras públicas, ao comércio exterior, entre outras” (Cf. BRASIL. NBS: Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variação no Patrimônio. Disponível em: <[http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1335293700.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1335293700.pdf)>. Acesso em: 19 ago. 2013.

que trouxe as medidas do Plano Brasil Maior<sup>428</sup> e diversas medidas fiscais, tais como a instituição do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.<sup>429</sup>

No ponto que queremos abordar, que sinaliza com uma abertura à participação democrática na elaboração de normas fiscais, está a consulta formulada à sociedade para que opine sobre a nomenclatura adotada na NBS. Por meio de Aviso de Consulta Pública,<sup>430</sup> a Comissão de Representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do Ministério da Fazenda e da Secretaria de Comércio e Serviços (SCS) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, convocaram a sociedade a apresentar propostas de alteração à NBS ou às NEBS, de modo a realizar a consolidação de um texto final.

Em outro contexto, ainda no campo legislativo, já se tem notícia de Audiências Públicas realizadas por Câmaras Municipais e Assembléias Legislativas com objetivo de discutir com a sociedade questões tributárias. Em 21 de novembro de 2012, a Assembléia Legislativa de Rondônia realizou audiência pública para discutir o programa de isenções tributárias realizadas naquele Estado.<sup>431</sup> Em 2 de maio de 2013, a Frente Parlamentar em Defesa da Saúde e pela Comissão de Saúde, Planejamento Familiar e Seguridade Social da Câmara Municipal de Salvador, discutiu os impactos da reforma tributária na saúde naquele município.<sup>432</sup> Em 22 de maio de 2013, a Câmara Municipal de Pentecostes/CE realizou uma Audiência

---

<sup>428</sup> O Plano Brasil Maior é a política industrial, tecnológica e de comércio exterior do governo Dilma Rousseff., que tem entre suas medidas a desoneração dos investimentos e das exportações, bem como a ampliação dos incentivos fiscais. (Cf. BRASIL. Plano Brasil Maior: Inovar para competir. Competir para crescer. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>>. Acesso em: 19 ago. 2013).

<sup>429</sup> De acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 540 de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei 12.546/2011, o REINTEGRA objetiva contornar as dificuldades encontradas pelas empresas brasileiras exportadoras de competir em igualdade de condições em um ambiente de competição cada vez mais acirrada, o que justificaria sua urgência e relevância.

<sup>430</sup> Publicado no Diário Oficial da União, seção 3, de 27 de março de 2013, p. 125.

<sup>431</sup> GOVERNO se explica sobre isenção de tributos na Assembléia. *Rondoniagora*, 21 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.rondoniagora.com/noticias/governo-se-explica-sobre-isencao-de-tributos-na-assembleia-2012-11-21.htm>> Acesso em 19 ago. 2013.

<sup>432</sup> AUDIÊNCIA pública debate impactos da reforma tributária na saúde. *Bahia Notícia*, 2 mai. 2013. Disponível em: <<http://www.bahianoticias.com.br/principal/noticia/135850-audiencia-publica-debate-impactos-da-reforma-tributaria-na-saude.html>>. Acesso em 19 ago. 2013.

Pública para discutir questões tributárias relacionadas à tributação de feirantes por meio de taxas municipais instituídas naquele município.<sup>433</sup>

Os poucos casos narrados acima já demonstram a crescente participação da sociedade em assuntos que antes eram versados apenas por especialistas, que tende aumentar com o tempo e com a melhoria da informação. Como um último exemplo é válida a menção à Lei 12.741 de 8 de dezembro de 2012, que veio nesse contexto de busca por mais informação. Esta lei trouxe a obrigatoriedade de constar dos documentos fiscais ou equivalentes a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. Essa lei tem a importância de ter sido deflagrada mediante iniciativa popular, com a colheita de mais de um milhão de assinaturas pela Associação do Comercial de São Paulo.<sup>434</sup>

---

<sup>433</sup> MOURA, Raimundo. Audiência Pública com os feirantes de Pentecoste resolve problema das taxas e tributos. Disponível em: <<http://raimundomoura.blogspot.com/2013/05/audiencia-publica-com-os-feirantes-de.html>>. Acesso em 19 ago. 2013.

<sup>434</sup> ACSP defende detalhamento de imposto em Nota fiscal. *Exame*, 14 mai. 2013. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/acsp-defende-detalhamento-de-imposto-em-nota-fiscal>>. Acesso em: 19. Ago. 2013.

## CONCLUSÃO

É possível ver a tributação atual de uma forma diferente da que se via no passado. Se antes o Estado era o exclusivo formador da tributação, impondo-a unilateralmente, sob o manto da soberania, hoje, é legítimo ver o cidadão participando dessa formação de um modo mais ativo e direto. A soberania já não é mais o único fundamento para que haja a tributação. Os cidadãos nunca foram passivos diante da tributação, contudo, o momento institucional não era propício a que se fomentasse sua participação de modo mais ativo, tampouco o direito estava desenvolvido ao ponto de possibilitar o ingresso institucional do cidadão nessa seara.

Os debates jurídicos, mais focados na segurança do sistema tributário, se desenvolviam em torno do texto legal, preocupados em estabelecer os limites do atuar do Estado, tradicionalmente visto como um expropriador do patrimônio privado. Em razão dessa opção, dizer o que era o direito, dizer o que era a tributação, permanecia no discurso da autoridade. Enquanto não houvesse a decisão final proferida por uma autoridade a cerca do real significado de um texto legal não haveria tributação. A realidade não ingressava no debate. O direito era o que a autoridade dissesse que é. O debate em torno do texto legal, acabava por se tornar cada vez mais específico, tornando-o cada vez mais ininteligível, deixando de fora muitos destinatários da norma.

É necessário, portanto, o resgate da legitimidade da tributação, baseada, agora, em uma democracia deliberativa e participativa, de modo que o cidadão e não apenas o contribuinte seja considerado pelo sistema tributário. Ou seja, o cidadão como beneficiário de direitos e obrigações, e não somente o contribuinte que participa de uma relação formal tributária. A democracia participativa e a democracia deliberativa são fundamentos jurídicos importantes para que se criem espaços para que haja o diálogo entre cidadão e Estado Fiscal. A ideia de se buscar o bem comum, pura e simplesmente, no discurso dos representantes, já não socorre como fundamento jurídico para um ambiente democrático. É preciso que esse bem comum seja também perseguido diretamente pelos destinatários da tributação que serão por ela afetados. E, para que isso ocorra, é necessário espaços de consenso institucionalizados, como primeira via de acesso à uma justiça por meio participativo e deliberativo.

Desde muito tempo se tenta justificar o modo como o Estado deve se relacionar com seus cidadãos. Ao longo do tempo esse relacionamento foi se modificando. Em um determinado momento ele foi demasiadamente distante, em outro momento ele foi extremamente próximo.

À época do Estado Liberal Fiscal, partindo da modernidade, não se exigia grandes prestações de serviços públicos. Era suficiente a proteção da propriedade e da liberdade, ainda que formalmente considerada. Quanto menos Estado, melhor. A tributação era, portanto, mínima, sem a necessidade de vultuosas quantias para manter o Estado, mas, de outro lado, sem a garantia institucional de diversos direitos tidos hoje como essenciais. Esse Estado Liberal Fiscal, como se viu, foi substituído pelo Estado Social Fiscal, que, por sua vez, buscou um relacionamento mais próximo possível com a sociedade. Este Estado Social, por seu turno, aumentou consideravelmente suas atividades, tendo que proteger e promover uma série de direitos antes não previstos, tais como direito à educação, ao pleno emprego, seguridade social, etc. Ou seja, se antes era preciso garantir segurança, propriedade e liberdade, agora, é necessário muito mais, diante dos projetos constitucionais. O Estado Social, exacerbando essa proteção, não atentou para o equilíbrio orçamentário, causando um déficit público, criando condições para que se instaurasse um novo momento, ou seja, o Estado Democrático de Direito. Com essa nova concepção, o Estado e cidadão procuram caminhar juntos em busca de um projeto sustentável, em todos os sentidos. Os direitos são previstos e garantidos, mas há a necessidade de manter o equilíbrio das contas públicas.

Diante disto, no atual momento do Estado Fiscal deve-se buscar as vias menos onerosas para que esse relacionamento se desenvolva. Essa via não pode ser a via do litígio, como primeira opção.

Atualmente vivemos tempos em que o estar em um lugar não significa, necessariamente, estar fisicamente em um delimitado espaço. A globalização da economia, pois, possibilitou que se realizasse determinados arranjos empresariais, de maneira que uma empresa possa estar em diversos lugares ao mesmo tempo, não se limitando à localidade. Estar presente (tempo) não é mais sinônimo de presença física (espaço) em um determinado lugar. Essa mobilidade de certas empresas multinacionais e pessoas físicas com alto poder econômico influencia de forma negativa a tributação de um sistema nacional. É possível realizar planejamentos tributários em nível mundial, extraindo a riqueza de determinada localidade, sem,

contudo, contribuir com o sistema tributário local. Estamos, assim, diante de dois tipos de cidadãos, nessa perspectiva. Os que são presos à localidade, não tendo a opção de escolher o sistema tributário de que participarão, extraindo desta localidade sua riqueza. E os que conseguem escolher de qual sistema tributário participarão, diante da mobilidade de que dispõem. Esta situação acaba por gerar um sistema tributário injusto, na medida em que poderes locais não conseguem conter a mobilidade de grandes grupos econômicos, necessitando de novos instrumentos de fomento à participação, também, desses cidadãos, incluindo-os no debate da formação da tributação de modo transparente.

Contudo, é preciso ressaltar, não só os atores globais devem ser chamados a participar da formação da tributação, como também, esta deve olhar para quem tradicionalmente nunca foi percebido. E aqui é onde se mais identifica a ideia de cidadão, apartada da ideia de contribuinte, formalmente ligada à técnica do CTN. É que no Brasil a exclusão social ainda é muito alta, mais de 13 milhões ainda são miseráveis, vivendo com menos de  $\frac{1}{4}$  de salário mínimo. E a carga tributária ainda é muito injusta, pois ricos pagam menos impostos que pobres. Diante deste fato, é preciso conferir condições para que estes cidadãos possam ser considerados pelo sistema tributário. É preciso se valer do princípio da solidariedade tributária para justificar eticamente a tributação, ao mesmo tempo que se deve garantir o mínimo existencial a esses cidadãos, para que possam ter condições de participar da formação da tributação. É preciso lhes conferir, instrumentalmente, também, espaços em que possam lutar por tais direitos, é preciso lhes ofertar espaços em que possam diretamente buscar acesso à Justiça, que não se confunde com acesso ao Judiciário.

O acesso ao Judiciário como confusão para o fenômeno do acesso à Justiça tem fomentado uma cultura demandista que leva à sociedade a pensar que quanto mais acesso ao Judiciário, mais justiça haverá. Essa lógica ainda parte da premissa que precisamos sempre de uma autoridade para decidir o que é o Direito, sendo certo que o Direito é muito anterior à decisão de uma autoridade. A justiça não se implementa apenas em virtude de uma decisão de autoridade, é possível que se chegue a ela por meio do consenso, por meio do diálogo, como primeiro estágio em sua direção. Significa, em outras palavras, que diante de um potencial conflito, não se deve ir ao Judiciário como se somente ele fosse capaz de prover a Justiça. Essa lógica tem levado à massificação das lides tributárias, prejudicando a qualidade dos órgãos que lidam no cotidiano judicial. Em muitas situações as decisões tomadas acabam por

levar em considerações finalidades que lhe garantam a própria sobre vivência, com decisões de arquivamento de processos de execuções fiscais por simples considerações econômicas.

Essa situação chama à reflexão se não se deveria buscar novos espaços menos onerosos, não só do ponto de vista econômico, mas, também, do ponto de vista social, para que haja a solução dos litígios. Ter o Judiciário como primeira via para a solução dos litígios não é mais viável no mundo atual, pois impede que o consenso seja buscado, como primeira opção, pelos principais interessados na solução de eventual controvérsia, ou seja, o Estado Fiscal e o cidadão. Além disso, não é economicamente eficiente, diante do custo que uma cultura demandista impulsiona, colocando em evidência a própria sustentabilidade de um sistema, baseado principalmente em solução de lides por meio judiciais. A confusão entre a busca pela justiça com busca por solução judicial acaba por estimular o conflito em detrimento do diálogo.

Falar em sustentabilidade é, ainda, refletir como o sistema tributário pode se manter hígido e justo, mesmo diante de crises econômicas. Isso porque o modo como o Estado age diante de determinadas crises econômicas no campo tributário pode fomentar um modo litigioso de se relacionar com o cidadão. Se um estado realiza um recrudescimento fiscal, de modo a angariar mais recursos, para a estabilização da crise, esse fato pode gerar conflitos que acabam por onerar o cidadão, que, diante da inexistência de espaços institucionalizados onde possa buscar o consenso e participar da formação da tributação, acaba por ter como primeira via de acesso à justiça a própria via judicial.

No Brasil, nos casos de crises econômicas, tem se adotado comumente a via da desoneração fiscal de certos setores econômicos, de um lado e a concessão de benefícios fiscais por meio de parcelamentos, que anistiam multas e reduzem juros, de outro. As medidas adotadas para a desoneração de certos setores não são justificadas de forma transparente. É comum o discurso político de manutenção de postos de trabalho. Outros setores diversos dos desonerados, porém, também mantém grande quantidades de postos de trabalho, como o grupo composto por microempresas e empresas de pequeno porte. De outro lado, a concessão de parcelamentos cíclicos sob o argumento do fato da crise econômica gera uma cultura de inadimplemento ou no mínimo uma cultura de planejamentos tributários baseados em parcelamentos instituídos periodicamente. É que como as crises econômicas tem sido cíclicas e este

fato tem sido usado para a concessão de parcelamentos, é possível imaginar quando novamente ocorrerão novas desonerações fiscais. Essa previsão, portanto, acaba por ingressar como um dado para fins de planejamentos tributários abusivos, fomentando uma cultura de esperar o próximo parcelamento, contingenciando a verba que seria destinada aos impostos.

Todos esses fenômenos realísticos de alguma forma indicam que o relacionamento entre Estado e cidadão não pode ser pautado por se buscar em primeiro lugar o litígio judicial. O mundo mudou e a realidade a todo momento influencia esse relacionamento. Pautar a solução das complexidades pela atribuição de decidir todos os problemas de relacionamento ao Judiciário é tornar inviável o acesso à uma Justiça de qualidade. É partir da premissa de que somente o Judiciário é capaz de realizá-la e de que as próprias partes envolvidas em um aparente conflito não o seriam. De outro lado, o relacionamento entre cidadão e Estado Fiscal necessita de espaços de consenso. Ou seja, ele necessita de espaços institucionais onde este diálogo possa se desenvolver, sem que se parte da premissa da necessidade de uma autoridade para dizer o que é o direito. O direito existe antes mesmo da autoridade, não é ela que o determina, nem ela que o realiza. Estado Fiscal e cidadão podem encontrar a justiça pela via do consenso. Para isso é preciso que se reconstrua ou se crie esses espaços.

O lançamento tributário em que pese seja um instituto tradicional do direito tributário poderia ser uma oportunidade para que houvesse esse diálogo. Com a transferência das atividades inerentes à identificação, qualificação e quantificação das atividades econômicas do Estado Fiscal para o cidadão, o lançamento tributário tornou-se para alguns um instrumento de alta complexidade. Mas assim não poderia ser diferente, já que a própria realidade é complexa e as pessoas não observam a realidade da mesma forma. Não é tarefa fácil a identificação, qualificação e quantificação das atividades econômicas. Diante desta complexidade da vida não é possível ver no lançamento tributário uma simples confissão de dívida, dispensando qualquer outra providência. É preciso ver no lançamento tributário um instituto constitucionalmente consagrado que integra um sistema tributário desejado pelo Poder Constituinte originário. Ele não pode ser visto como um termo que foi lançado na Constituição, sem qualquer significado. É possível, então, realizar uma leitura constitucional desse instituto de modo que não se parta apenas do que diz o CTN,

mas, também, do que quis a Constituição, não só na perspectiva histórica, mas, também, em uma perspectiva realística.

A Constituição de 1988 não tratou o lançamento tributário como um termo isolado. Ela valorou o lançamento tributário a partir do seu próprio contexto, recebendo os influxos da realidade em que inserida. A partir do momento em que a constituição atribui um valor ao lançamento tributário e a legislação passa a considerar o cidadão como principal ator deste instituto tributário, a preocupação deve se voltar também para a capacidade do cidadão de realizá-lo, fato que não tem sido levado em consideração, quando se considera essa atividade como uma mera confissão de dívida, dispensando qualquer outra providência administrativa.

Essa situação de ver no lançamento tributário efetuado pelo contribuinte como uma confissão de dívida tem o demérito de acelerar a cobrança judicial a despeito de qualquer consideração sobre erros e equívocos por parte do contribuinte que a realiza. Eventual equívoco que possa ser descoberto tardiamente será feito em Juízo, em virtude da posição jurisprudencial consolidada de que, realizado o lançamento tributário pelo contribuinte, nada mais há a se fazer administrativamente. Significa, em outras palavras, que não há mais oportunidade para o diálogo nesses casos, que são, repita-se, a regra na tributação atual. O lançamento tributário poderia ser pensado, portanto, como a possibilidade de diálogo entre administração e contribuinte em torno das condutas e fatos que se destinem a identificar a realidade das atividades ocorridas, inaugurando um espaço e uma oportunidade para o consenso em torno da tributação. Aqui seria, ainda, a participação em uma perspectiva individual. Dentro de uma perspectiva mais abrangente, é possível pensar a coletividade participando da formação da legislação tributária, participando em audiências públicas tributárias convocadas por órgãos da Administração Tributária ou debatendo a tributação diretamente em casas legislativas.

As audiências públicas não são tão utilizadas pelos órgãos da Administração Tributária. Existe na Constituição Federal um arcabouço normativo que legitima o uso de audiências públicas, de modo a estimular a participação dos cidadãos nas decisões administrativas. Normas infraconstitucionais, de outro lado, completam o arcabouço constitucional permitindo que se convoque audiências públicas em temas como licitação, meio ambiente, direito do consumidor, por exemplo. A doutrina, em outras searas do direito, defende a utilização das audiências públicas, em virtude do estímulo criativo que induzem não só na sociedade, mas, também, aos próprios órgãos

públicos. Outra vantagem seria relacionada aos custos operacionais do Estado que se reduziriam, levando à economicidade. Além disso, a cooperação entre sociedade e Estado levaria a prevenção do conflito e correção de eventual falhas que poderia ocorrer, diante de uma decisão administrativa tomada isoladamente.

As audiências públicas seriam, então, um espaço útil para que sociedade e Estado pudessem dialogar em igualdade de condições de modo que o poder pudesse ser exercido cooperativamente. Ela poderia ser convocada por um edital elaborado pelo órgão que pretender realizá-la. Não vemos a necessidade de uma lei específica autorizando a audiência pública sempre que se cogite de realizá-la. Pensar desse modo é supervalorizar a legalidade, partindo da premissa que a lei poderia comportar todas as situações em que se pudesse convocar uma audiência pública. É preciso ressaltar, ainda, que quando o Estado, por meio de seus órgãos, realiza a audiência pública não há renúncia de poder, uma vez que a Constituição reconhece que o poder emana do povo que pode exercê-lo por meio de seus representantes ou de forma direta. O poder, nos casos em que haja a participação popular em audiência pública, é exercido pelo Estado conjuntamente com a sociedade, em colaboração, por meio do diálogo.

A audiência pública é uma oportunidade de entendimento, de busca de um consenso, sobre algum tema que exija melhor reflexão. É a oportunidade de desempenhar de forma diferente o poder, fugindo de um exercício verticalizado, como é a praxe. No âmbito tributário a audiência pública poderia ser utilizada para prevenir a multiplicação de conflitos, quando se estiver diante de uma situação que poderá impactar de forma negativamente na vida dos cidadãos, como a edição de um parecer normativa que vise orientar os servidores públicos de um órgão da Fazenda Pública. Em âmbito federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizou uma audiência pública para tratar de um tema específico em matéria tributária. Foi a primeira e única até o momento. O que motivou a audiência pública foi justamente a tentativa de conferir maior segurança jurídica ao relacionamento entre a Fazenda Pública e o contribuinte. Embora ainda tenha que aperfeiçoar a forma como a convocação e os trabalhos se desenvolverão, é um grande passo em busca de espaços de consenso.

Um outro espaço que começa a ser ocupado pela sociedade também para a discussão das questões tributárias são as manifestações perante os órgãos de produção legislativa, influenciando diretamente na formação da lei tributária. E não poderia ser de outro modo, já que com a delegação das atividades de identificação, qualificação e quantificação transferidas ao particular é salutar para a tributação que o cidadão

participe diretamente da produção legislativa que acarretará ônus instrumentais, desviando, muitas vezes, esforços para o desenvolvimento da atividade econômica principal. Não somente por esse motivo, a participação direta da sociedade no debate acerca da tributação, seria um fator de influência para a troca de experiências, já que a criatividade das empresas para a redução de custos, poderia germinar a simplicidade e economicidade, tão buscada, mas esquecida, pela legislação tributária.

Infelizmente, todavia, ainda é muito incipiente no Brasil a participação do cidadão na formação da tributação. Ainda vivemos momentos em que a influência na legislação fiscal se dá por meio de grupos de pressão de forma, em certos casos, não transparente. Quando ocorrem, as manifestações públicas são para reivindicar diminuição da carga tributária, de modo geral ou benefício fiscal para determinado setor.

Essa situação, contudo, tende a mudar com a abertura, embora ainda tímida, de oportunidade para que haja a manifestação prévia antes da elaboração de uma legislação tributária, em determinados casos específicos, como, por exemplo, a legislação sobre o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que congrega ampla participação de empresas, mediante protocolo de cooperação, a legislação sobre Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variação no Patrimônio - NBS. E, ainda, revelando que a tributação não é tema privativo de especialistas, algumas Câmaras Municipais e Assembleias Legislativas já se preocupam em convocar a população para debater assuntos ligados à tributação, como a realizada pela Câmara Municipal de Pentecostes/CE para discutir a tributação de feirantes por meio de taxas municipais instituídas naquele município.

## REFERÊNCIAS

AUDIÊNCIA pública debate impactos da reforma tributária na saúde. *Bahia Noticia*, Bahia, 2 mai. 2013. Disponível em: <<http://www.bahianoticias.com.br/principal/noticia/135850-audiencia-publica-debate-impactos-da-reforma-tributaria-na-saude.html>>. Acesso em: 19 ago. 2013.

ACIOLY, Luciana; LEÃO, Rodrigo Pimentel Ferreira (org.). *Crise Financeira Global: as Estruturais e Impactos sobre os Emergentes e o Brasil* : Ipea, 2011.

ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ALVIM, Eduardo Arruda. Apontamentos sobre o Recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 31-44.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMORA, Antonio Soares. Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

AQUINO, Rubim Santos Leão de et al. *História das Sociedades: das sociedades modernas às sociedades atuais*. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2007.

ARISTÓTELES. *A Política*. Tradução Nestor Silveira Chaves. 2.ed. Bauru, SP: Edipro, 2009.

ASSUNÇÃO, Mateus Carneiro. Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: Impactos Econômicos e Reflexos Financeiros. *Revista da PGFN*, Brasília, v.1, n.1, p. 99-121, jan./jun. 2011.

ÁVILA, Humberto. Confissão cria Tributo? Apontamentos sobre a Disponibilidade do Contribuinte sobre Direitos Fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: [s.n.], 2008. p. 257- 269. V.2

\_\_\_\_\_. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

BALTAHIZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARCELOS, Ana Paula. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Teoria do Estado e Ciência Política*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BAUMAN, Zygmunt. *Capitalismo Parasitário*. Tradução de Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2010.

\_\_\_\_\_. *Globalização: as consequências humanas*. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

\_\_\_\_\_. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*. Rumo a outra modernidade. Tradução Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2004.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

\_\_\_\_\_. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

BOLAÑO, César R. S.; CASTAÑEDA, Marcos V. A economia política da internet e sua crise. In: COMUNICAÇÃO, Informação e Cultura-dinâmicas globais e estruturas de poder. Salvador: EDUFBA, 2004. p.43-65. V.1.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa: por um direito constitucional de luta e resistência por uma nova hermenêutica por uma repolitização da legitimidade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BONFIM, João Bosco Bezerra. A fome no Brasil: o que se diz, o que se fez, o que fazer. [S.l: s.n, 201-]. Disponível em:  
<<http://www.senado.gov.br/senado/conleg/artigos/especiais/afomenobrasil.pdf>>  
Acesso em: 3 out 2011.

BORGES, José Souto Maior. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. *RDDT*, nº 211, p. 106-121, abr. 2013.

\_\_\_\_\_. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

BRASIL. NBS: Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variação no Patrimônio. Disponível em:  
<[http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1335293700.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1335293700.pdf)>. Acesso em: 19 ago. 2013.

BRASIL. Plano Brasil Maior: Inovar para competir. Competir para crescer. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>>. Acesso em: 19 ago. 2013.

BUSH, Jason. Gerard Depardieu busca abrigo na Rússia longe de impostos franceses. *Reuters Brasil*, Brasil, 22 fev. 2013. Disponível em:  
<<http://br.reuters.com/article/topNews/idBRSPE91M01020130223>> Acesso em 16 ago. 2013.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 17. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. V. 1.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CINTRA, Marcos. Globalização, Modernização e Inovação Fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França (Coord.). *Direito Tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

- CANOTILHO, J. J. Gomes. “O Direito dos Pobres no Activismo Judiciário. In: \_\_\_\_\_; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos Fundamentais Sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 33-35.
- CAPPELLETTI, Mauro. *Acesso à Justiça*. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.
- CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. *Acesso à Justiça: Juizados Especiais Cíveis e a Ação Civil Pública*. Uma Nova Sistematização da Teoria Geral do Processo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; CAMURÇA, Eulália. Cidadania Fiscal: O Direito à Informação Fiscal da Carga Tributária no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, n.104, p. 35-52, mai-jun/2012.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números*. 2010. Disponível em: <www.cnj.jus.br>. Acesso em: 1 out. 2012.
- : Urbano Carvelli, Bonn. Atualização: Janeiro de 2011. Disponível em: <http://www.brasil.diplo.de/Vertretung/brasilien/pt/Startseite.html>. Acesso em: 31.11.2011.
- COSTA, Adriano Soares. *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*. Crítica ao Realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade Social Tributária*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2010.
- DAHL, Robert A. *A Democracia e seus Críticos*. Tradução de Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.
- DESCARTES, René. *Discurso do Método*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- ESTADÃO. *Contra os impostos, Gérard Depardieu muda de país*. Disponível em <www.estadao.com.br/noticias>. Acesso em 11 jun. 2013.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2008.

EXAME. Brasil se consolida como a sexta economia mundial. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-cresce-2-7-em-2011-e-se-consolida-como-6a-economia-mundial>> Acesso em 17 jun 2013.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Revista e Atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FAUSTO, Boris. *História Concisa do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Edusp, 2009.

FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y Garantias: La lei del más débil*. Madrid: Editorial Trotta, 1999.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Efeitos da Confissão no Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008 p. 11-17.

\_\_\_\_\_. *Processo Administrativo Tributário*. Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FILHO, João Aurino de Melo Filho (coord.). *Execução Fiscal Aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador: Juspodium, 2012.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FOUCAULT, Michel. *Microfísica do Poder*. Organização, introdução e revisão de Roberto Machado. 25. ed. São Paulo: Graal, 2012.

FRIEDMAN, Thomas. *O Mundo é Plano*. Uma breve história do Século XXI. Tradução de Cristiana Serra e S. Duarte. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

GARCIA, Emerson. Audiência Pública no âmbito do Ministério Público da União e dos Estados. In: *Revista do Ministério Público*. Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, jan-jun, 1995, v. 1, nº1, p. 155-165.

GASSET, José Ortega Y. *A Rebelião das Massas*. trad. Marylene Pinto Michael. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002 – Coleção Tópicos.

GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich e LASH, SCOTT. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social*. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: UNESP, 1997.

G1. Entenda a crise da Grécia e suas possíveis consequências. *G1*, São Paulo, 2 fev. 2012. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/02/entenda-crie-da-grecia-e-suas-possiveis-consequencias2.html>>. Acesso em: 4 out 2012.

GIDDENS, Anthony. *As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora UNESP, 1991.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GRIESBACH, Fabrício. O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 45-62.

GOVERNO se explica sobre isenção de tributos na Assembléia. *Rondônia*, 21 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.rondoniagora.com/noticias/governo-se-explica-sobre-isencao-de-tributos-na-assembleia-2012-11-21.htm>> Acesso em 19 ago. 2013.

GRINOVER, Ada Pelegrine *et al.* *Código Brasileiro de Defesa do Consumidor: comentado pelos autores do anteprojeto*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-18.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O Papel da Vontade na Relação Jurídico-Tributária. In: SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes de Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. (Org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Veloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 137-166.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

HADOT, Pierre. *O que é a Filosofia Antiga?* Tradução de Dion Davi Macedo. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2008.

HOBSBAWM, Eric. *Tempos Fraturados: cultura e sociedade no século XXI*. Tradução Berilo Vargas. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.

\_\_\_\_\_. *Era dos Extremos: O Breve Século XX. 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação*. Niterói, RJ: Impetus, 2011.

IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Comunicado do IPEA nº 127, janeiro, 2012. Disponível em <[www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br)>.

\_\_\_\_\_. Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Relatório de Pesquisa IPEA, Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Comunicado nº 92, 19 maio 2011.

\_\_\_\_\_.  
Brasil. Comunicado nº 58, 13 jul 2010.

JAEGGER, Werner. *Paideia. A formação do homem grego*. 5. ed. Tradução de Artur M. Parreira. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KYMLICKA, Will. Multiculturalismo Liberal e Direitos Humanos. In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. (coord.) *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos*. 2ª Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 217-246.

LAÊRTIOS, Diôgenes. *Vida e Doutrinas dos Filósofos Ilustres*. Tradução do grego, introdução e notas de Mário da Gama Kury. 2. ed, reimpressão. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamago. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2009.

- LASSALE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*. 5. ed. Prefácio de Aurélio Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180-211
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Acesso à Justiça*. Condicionantes legítimas e ilegítimas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MAQUIAVEL. O Príncipe. Tradução de Olívia Bauduh. In: MAQUIAVEL – Vida e Obra. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1999.
- MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*. Dos Pré-Socráticos a Wittgenstein. 9. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2005.
- MARÍAS, Julián. *História da Filosofia*. Tradução de Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- MARTNS, Ives Gandra Martins. Sigilo Bancário em Matéria Fiscal. In: MARTNS, Ives Gandra Martins; BRITO, Evaldo. *Direito Tributário: outros tributos, temas atuais e direito tributário internacional*. (Coleção doutrinas essenciais). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v.6, p. 725-740.
- MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II (Arts. 8º - 33). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- MICHAELIS. Dicionário de Português on line. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br>>. Acesso em 22 jul 2013.
- MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 227-252.
- MOURA, Raimundo. Audiência Pública com os feirantes de Pentecoste resolve problema das taxas e tributos. Disponível em: <<http://raimundomoura.blogspot.com/2013/05/audiencia-publica-com-os-feirantes-de.html>>. Acesso em 19 ago. 2013.
- NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta e SILVA, Tavares da Silva (Coord.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito Fiscal*. 6.ed. Coimbra: Almedina, 2010.

\_\_\_\_\_. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal. Coimbra: Almedina, 2009.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 22<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense 2002.

NEDER, Marcos Vinícius. O Sistema Público de Escrituração Contábil (SPED) – Deveres e Limites a sua Aplicação. In: FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *Direito Tributário Eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 67-83.

NETO, Cláudio de Souza Pereira Neto. *Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa*: um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Audiências Públicas. *RDA*, 210, out./dez., 1997, p. 11-23.

NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

NIETZSCHE, Friedrich. *Além do Bem e do Mal*. Tradução de Mário Ferreira dos Santos. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

NINO, Carlos Santiago. *Introdução à Análise do Direito*. Tradução de Elza Maria Gasparotto; revisão da tradução Denise Matos Marino. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

\_\_\_\_\_. *La Constitución de la Democracia Deliberativa*. Primeira reimpressão. Barcelona, Espanha: Gedisa, 2003.

\_\_\_\_\_. *Ética y Derechos Humanos*. 2. ed. Buenos Aires: Ástrea, 1989.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução de Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino. As Audiências Públicas e o Processo Administrativo Brasileiro. *RDA*, 209, jul./set., 1997, p. 155-167.

OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF como forma de constituição do crédito tributário na jurisprudência do STJ. *RTrib*, nº 94, p. 157-199, set./out., 2010.

ONUBR. O que você precisa saber sobre a fome em 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/o-que-voce-precisa-saber-sobre-a-fome-em-2012/>> Acesso em 14 jun 2012.

PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica: nova retórica*. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

PGFN. PGFN promove audiência pública. 2010. Disponível em <[www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br)> Acesso em: 1 jul 2013.

PGFN. Audiência pública debate cessação da eficácia das sentenças após julgamento no STF. 2010. Disponível em <[www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br)> Acesso em 24 jul 2013.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 295-303.

PLATÃO. *República*. Tradução de Ana Lia Amaral de Almeida Prado. Revisão técnica e introdução de Roberto Bolzani Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

PORTAL BRASIL. Mais da metade dos brasileiros tem conta bancária, diz Fecomércio. 2012. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/noticias/arquivos/2012/06/04/mais-da-metade-dos-brasileiros-tem-conta-bancaria-diz-fecomercio>> Acesso em: 26 jun. 2013.

REALE, Giovanni. *Platão. História da Filosofia Grega e Romana*. Tradução de Henrique Cláudio de Lima Vaz e Marcelo Perine. Nova edição corrigida. São Paulo: Edições Loyola, 2007, v.3.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

\_\_\_\_\_. *Introdução à Filosofia*. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

\_\_\_\_\_. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Legalidade, Não-Surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

\_\_\_\_\_. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

\_\_\_\_\_. *As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 174, mar./2010, p. 110-129.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RFB. Resultado da Fiscalização no 1º Semestre de 2011. Entrevista coletiva concedida em 4.8.2011. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/srf/ResultFiscalizacao.htm>> Acesso em 23 jul 2013.

RFI. *Gérard Depardieu abre mão da cidadania francesa para fugir dos impostos*. Disponível em: <<http://www.portugues.rfi.fr/franca/20121216-gerard-depardieu-renuncia-cidadania-francesa-para-nao-pagar-imposto>>. Acesso em 11 jun. 2013.

ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedad de Riscos. In: COSTA, Alcides Jorge *et al.* (Coord.) *Direito Tributário Atual*, 24, 2010, p. 543-569.

\_\_\_\_\_. *Processo Administrativo Fiscal - Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

\_\_\_\_\_. Confissão cria Tributo? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o Crédito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, v. 12, p. 489-510.

SCHICK, Walter. El Procedimineto en el Derecho Tributario. In. AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Tratado de Direito Tributario*. Tomo Segundo. Bogotá: Temis, 2001.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SANTIAGO, Julio Cesar. “Processo Administrativo Fiscal e sua Concomitância com o Judicial: Reflexões Contemporâneas sobre o Parágrafo Único do Artigo 38 da LEF”. In: Revista Brasileira de Direito Tributário. Porto Alegre: Magister, 2007, p. 20-36.

SANTOS, Boaventura de Souza. Para uma concepção Intercultural dos Direitos Humanos. In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. (coord.) *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos*. 2ª Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 3-45.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SARMENTO, Daniel. A Vinculação dos Particulares aos Direitos Fundamentais. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

\_\_\_\_\_. *Por Um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

SAUSSARE, Ferdinand. *Curso de Lingüística Geral*. 4. ed. Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1972.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação Indireta no Direito Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 210-242.

SILVA, Ronaldo Campos. A Isonomia Entre as Partes e a Fazenda Pública no Projeto de Novo CPC. In: *Revista de Processo*, ano 37, n. 208, p. 243-254.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURDORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ. Os Números da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Benetti Luciano (org.). *Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 63-78.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. *O Direito ao Mínimo Existencial*. 2. tiragem, out. 2009. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributários e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v.1.

\_\_\_\_\_. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes de Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. (Org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Veloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 89-110.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos humanos e a Tributação: imunidade e isonomia. Vol. III. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

SENADO FEDERAL. Paulo Paim elogia audiência pública que discutiu alternativa ao fator previdenciário. 2011. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2011/05/09/paulo-paim-elogia-audiencia-publica-que-discutiu-alternativa-ao-fator-previdenciario>>. Acesso em 11 jul 2013.

STF. Presidente do STF encaminha a autoridades relatório de audiência pública sobre saúde. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=113536&caixaBusca=N>> Acesso em 11 jul 2013.

TERRA. *Líderes da UE discutirão políticas fiscais de Google, Apple e Amazon*. Disponível em <[www.tecnologia.terra.com.br](http://www.tecnologia.terra.com.br)>. Acesso em 11 jun. 2013.

ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 3. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1973.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Políticas Públicas, Direitos Fundamentais e Controle Judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZAVARIZI, Índio Jorge. A Fiscalidade no Brasil República. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 123-156.

ZIPPELLIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.