



FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
CONSTITUCIONAL - MESTRADO

**UMA ANÁLISE ECONÔMICA DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES EM FACE DA
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO
DE REGULARIDADE FISCAL**

Nathalie de Paula Carvalho

Fortaleza-CE
Março, 2010

NATHALIE DE PAULA CARVALHO

**UMA ANÁLISE ECONÔMICA DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES EM FACE DA
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO
DE REGULARIDADE FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação
Mestrado/Doutorado em Direito da Universidade de
Fortaleza como requisito para a obtenção do título de
Mestre em Direito Constitucional, sob a orientação do
Prof. Dr. Rosendo Freitas de Amorim.

Fortaleza - Ceará
2010

C331a Carvalho, Nathalie de Paula.

Uma análise econômica dos direitos fundamentais dos contribuintes em face da necessidade de comprovação de regularidade fiscal / Nathalie de Paula Carvalho. - 2010.

154 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010.

“Orientação: Prof. Dr. Rosendo Freitas de Amorim.”

1. Direitos fundamentais. 2. Direito tributário. 3. Responsabilidade fiscal. 4. Administração pública. I. Título.

CDU 342.7

NATHALIE DE PAULA CARVALHO

**UMA ANÁLISE ECONÔMICA DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES EM FACE DA
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE
FISCAL**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Rosendo Freitas de Amorim
Orientador da Universidade de Fortaleza

Prof. Dr. José Júlio da Ponte Neto
Examinador da Universidade de Fortaleza

Prof. Dr. João Luis Nogueira Matias
Examinador da Universidade Federal do Ceará

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, que sempre me apoiaram em tudo que faço, pelo amor, pela dedicação, pelo carinho e pela valorização do meu trabalho.

Ao Prof. Dr. Rosendo Freitas de Amorim pela valiosa orientação e pelas palavras de carinho, de apoio e gentileza.

Ao Prof. Dr. José Júlio da Ponte Neto pela gentileza em está presente a esta banca, pela dedicação e pelo carinho sempre oferecidos aos seus alunos.

Ao Prof. Dr. João Luís Nogueira Matias pela gentileza em está presente a esta banca e pela consideração que sempre demonstrou em relação ao meu trabalho.

Aos Professores e funcionários do Programa de Pós-graduação em Direito Mestrado/Doutorado da Universidade de Fortaleza que nos dedicam atenção e presteza no exercício do trabalho diário na Secretaria e nos Gabinetes, em especial à Prof^ª. Dr^ª. Gina Pompeu e ao Prof. Dr. Martônio Mont'Alverne Barreto Lima.

Aos colegas do Programa de Pós-graduação em Direito Mestrado/Doutorado da Universidade de Fortaleza.

RESUMO

A atividade tributária proveniente do Estado Fiscal é limitada pelos dispositivos que estão inseridos na Constituição Federal de 1988, oportunidade em que se destacam os direitos fundamentais dos contribuintes e os princípios tributários aplicáveis. Trata-se da constitucionalização do Direito Tributário. O dever de pagar tributos é uma realidade inconteste, haja vista ser o principal meio de financiamento estatal. Este interesse arrecadatório é por vezes sobreposto aos direitos fundamentais dos contribuintes quando o exercício destes é condicionado à comprovação de regularidade fiscal. As dificuldades que se encontram nos meandros da estrutura administrativa fazendária, em especial no âmbito federal, representam outra ordem de obstáculos ao respeito a estes ditames, que, segundo o art. 5º, § 1º do texto constitucional, por revestirem a qualificação de fundamentais, deveriam ter eficácia imediata. Os abusos por parte dos agentes públicos são constantes e, para coibir estas ações ou omissões que causem danos aos contribuintes, urge a implementação de uma sistemática responsabilização do ente estatal que envolva a pessoa jurídica de direito público, mas não somente isso: demonstra-se necessária a efetivação da ação regressiva a que se refere o art. 37, § 6º da Constituição Federal, de modo a atingir diretamente o causador do dano. Este, portanto, é o objeto desta dissertação, que buscará reconstruir uma Teoria Constitucional Tributária que seja capaz de conciliar a arrecadação fiscal e o exercício dos direitos fundamentais dos contribuintes. Os objetivos do presente estudo é propor uma interpretação do instituto da regularidade fiscal, de modo a se coadunar com o agressivo sistema de mercado que ladeia a ordem econômica e as atividades cotidianas dos contribuintes. A Análise Econômica do Direito Tributário, inserida neste contexto, vem se mostrando uma ferramenta útil, com seus aparatos práticos e teóricos, para demonstrar a importância do intérprete/aplicador do Direito se sensibilizar com a realidade econômica e financeira em que estão imersos os seus destinatários, sejam os contribuintes individuais ou as empresas. Nesta dissertação, serão apresentadas algumas reflexões sobre o exercício dos direitos fundamentais dos contribuintes em face da imposição de comprovação da regularidade fiscal, apresentando-se uma concepção mais próxima da vida real, tendo em vista a inserção contextual da sociedade em um sistema de mercado, de modo a preponderar os ditames inscritos na Ordem Econômica Constitucional, e não o mero interesse fazendário, que se revela cego e averso aos direitos fundamentais, sendo esta a conclusão que se pretende alcançar.

Palavras-chave: Direitos fundamentais dos contribuintes. Regularidade fiscal. Análise Econômica. Direito Tributário. Responsabilidade. Administração Pública.

ABSTRACT

The activity from the State Tax Committee is limited by the devices that are inserted in the Constitution of 1988, during which stand out the fundamental rights of taxpayers and tax principles apply. This is the constitutionalization of the Tax Law. The duty to pay taxes is an undisputed fact, due to be the primary means of funding. This interest revenue collection is sometimes superimposed on the fundamental rights of taxpayers when the exercise of these is subject to proof of tax regulations. The difficulties encountered in the intricacies of treasury management structure, particularly at the federal level, are another order of the obstacles to these dictates, which, according to art. 5, § 1 of the constitutional text, to be constituted by the fundamental skills they should have immediate effect. The abuses by public officials are listed, and to deter such actions or omissions that cause damage to taxpayers, it is urgent to implement a systematic accountability of the government entity that involves the legal entity of public law, but not only that: it was shown necessary to effect the action backward referred to in art. 37, § 6 of the Federal Constitution, in order to achieve directly caused the damage. This, then, is the object of this thesis, which will attempt to rebuild a Constitutional Theory Tax that is able to reconcile the tax revenues and the exercise of fundamental rights of taxpayers. The objectives of this study is to propose an interpretation of the Institute of regular tax so as to be in line with the aggressive marketing system that runs alongside the economic order and the daily activities of taxpayers. The Economic Analysis of the Tax Law, placed in this context, is proving a useful tool, with its practical and theoretical apparatus to demonstrate the importance of the interpreter and enforcer of the law to raise the economic and financial reality in which they are immersed in their distribution, are individual taxpayers or businesses. This dissertation will present some reflections on the exercise of fundamental rights of taxpayers against the imposition of proof of compliance with taxes, presenting a design closer to real life in order to insert contextual society in a market system, in order to prevail the dictates placed on Constitutional Economic Order, not the mere state's interest, which seems blind and averse to fundamental rights, this being the conclusion to be achieved.

Keywords: Fundamental rights of taxpayers. Tax regulations. Economic Analysis. Tax Law. Responsibility. Public Administration.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
1 A CIDADANIA FISCAL: UM PRESSUPOSTO PARA OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES.....	12
1.1 O constitucionalismo e a constitucionalização do Direito.....	18
1.2 O movimento constitucional no Brasil.....	33
1.3 O Estado Fiscal e a constitucionalização do Direito Tributário.....	38
2 A REGULARIDADE FISCAL.....	44
2.1 As restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes em face da necessidade de comprovação de regularidade fiscal.....	49
2.2 As sanções políticas.....	56
3 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	74
3.1 O caso “American Virginia”.....	84
3.2 A Empresa Industrial Técnica e a substituição das certidões de regularidade fiscal por decisão judicial que reconheceu a suspensão dos créditos tributários questionados por pela penhora sobre o faturamento.....	89
3.3 A Recuperação judicial da VASP – Viação Aérea São Paulo S/A e da VARIG – Viação Aérea Riograndense S/A: a dispensa de apresentação das certidões de regularidade fiscal.....	94
4 A RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA POR DANOS CAUSADOS AOS CONTRIBUINTES.....	101
4.1 A responsabilidade pessoal dos agentes públicos por danos causados aos contribuintes.....	107
4.2 A efetivação da ação regressiva.....	117
CONCLUSÃO.....	126
REFERÊNCIAS.....	130

INTRODUÇÃO

Fruto do instrumento da racionalidade humana, o Direito existe para substituir o poder pela razão nos relacionamentos entre o Estado e os cidadãos. Nesse diapasão, cabe ao Direito Tributário um papel especial: fazer com que o poder de tributar seja exercido dentro de certos limites. Sendo o ente estatal titular do monopólio da força e dotado de personalidade jurídica, deve estar autolimitado no plano material por uma ordem constitucional e no plano funcional pelo Direito Administrativo, o que se convencionou chamar de atividade administrativa gerencial. Mesmo sendo o ordenamento jurídico um sistema hierarquicamente organizado e axiologicamente estruturado, na prática o que se verifica é uma abstração desses valores de conteúdo normativo e princípios lógicos em favor de meros interesses governamentais.

O financiamento do Estado se dá, em grande monta, pela tributação, um dever institucional reconhecido há tempos. Trata-se de um acordo em que a sociedade transfere ao Fisco o poder de retirar parcelas de suas riquezas que se relacionam com os fatos geradores e suas repercussões econômico-financeiras, com a incumbência de angariar os recursos de que necessita. As limitações à esfera individual são uma realidade no Sistema Tributário brasileiro, na medida em que são eleitos alguns episódios que culminam no surgimento de uma obrigação tributária, em primeiro lugar, depois na constituição de um crédito tributário, sujeitando quem se insere nesta situação ao pagamento do referido tributo, agora lançado e existente no mundo jurídico, produzindo consequências diretas e indiretas no exercício de alguns direitos fundamentais dos contribuintes.

A atividade de tributar do Estado envolve interesses em permanente tensão e, para mitigar esta constatação, urge a imposição de limitações de ambos os lados. A tributação se manifesta por uma via de mão dupla: é o canal de que dispõe o Poder Público para a concretização de direitos fundamentais e o financiamento de suas atividades como um todo; por outra banda, busca recursos dos particulares para tanto, retirando-lhes parcelas de suas conquistas para os cofres públicos. Diante de uma realidade tão delicada, exige-se um mínimo de ética no exercício do poder de tributar por parte do Estado Fiscal, uma contensão que tem por pano de fundo o ordenamento jurídico que o legitima. O funcionamento desta estrutura é amparado por princípios constitucionalmente consagrados, o que pode até ser apontado como

um estatuto do contribuinte insculpido na Constituição Federal quando trata do Sistema Tributário Nacional.

Um dos destaques deste arcabouço principiológico é a legalidade estrita que informa os procedimentos a serem adotados no exercício do poder de tributar, em que a margem de discricionariedade por parte dos agentes fiscais é mínima, senão inexistente, em situações específicas. Mas o cotidiano demonstra que nem sempre este é o norte da rotina administrativa fiscal, pois são comuns as situações fáticas em que os poderes conferidos aos responsáveis pelo funcionamento da máquina fiscal são por eles mesmos extrapolados. Neste diapasão, os direitos fundamentais dos contribuintes são desconsiderados, violados e restam sem qualquer aplicabilidade, embora se encontrem embalsamados pelo movimento da constitucionalização do Direito Tributário, que tem como um de seus pilares a proteção do cidadão-contribuinte e das empresas frente ao gigantismo do Estado Fiscal.

Faz-se necessário recorrer ao Poder Judiciário para conseguir uma correção desta distorção e, como se ainda não fosse suficiente, as ordens judiciais, singulares ou colegiadas, são simplesmente ignoradas pelos agentes que possuem atribuições para cumpri-las, pautando-se por discricionariedades que não estão autorizadas pela normatividade em vigor. Reduzem-se a afirmar que somente cumprem as determinações dos seus superiores, sujeitando o contribuinte, desde já lesado em seus direitos fundamentais, ao alvedrio do humor dos atendentes, aguardando nos balcões de atendimento por horas a fio. A principal consequência desta dura realidade é a causa de danos a estes mesmos contribuintes que, por meio dos tributos, pagam os vencimentos dos servidores que os desrespeitam. Ao Estado, cumpre a iniciativa de punir o servidor que, agindo com dolo ou culpa, ocasionou o dano, por via da ação regressiva, previsão constitucional que resta sem qualquer implementação no plano prático, reafirmando a impunidade dos agentes que descumprem seus deveres.

Em uma sociedade complexa, pluralista e em latente processo de transformação, não há lugar para concepções de homogeneidade dos interesses políticos que levem ao sacrifício os direitos fundamentais dos administrados, em especial, dos contribuintes. Dentre esses meios, um dos mais utilizados é a exigência de certidões de regularidade fiscal como condição para a prática de diferentes atos ou negócios, o que parece, à primeira vista, ser legítimo, mas, em uma análise mais refinada, não é certo que os direitos fundamentais devam ser assegurados somente aos que estejam em dia com suas obrigações tributárias.

As certidões de regularidade fiscal são atestados fornecidos pelo Poder Público que indicam a situação dos contribuintes dentro das respectivas searas, seja nos planos federal, estadual ou municipal. O Código Tributário Nacional (CTN) regula o fornecimento destes documentos no Título IV (Administração Tributária) e no Capítulo III (Certidões Negativas). Algumas atividades dos contribuintes – que representam também direitos fundamentais – são por vezes condicionadas à apresentação de certidões negativas (art. 205 do CTN) ou positivas com efeito de negativa, quando se verificarem as previsões do art. 206 do CTN. Inúmeras passagens da Constituição Federal e de leis infraconstitucionais possuem em seu âmago limitações deste jaez, consubstanciando o que se convencionou denominar de sanções políticas. Some-se a isso a burocracia que investe o aparato administrativo fiscal, em especial no plano federal – já delimitando o escopo desta pesquisa – agora com a nova roupagem dada pela lei nº 11.457/07, criando a Receita Federal do Brasil (RFB), vulgarmente conhecida como “Super-receita”, que unificou a cobrança de tributos federais em um único órgão. Para isso, deslocou-se a competência do Instituto Nacional do Seguro Social de arrecadar as contribuições sociais para a RFB, concentrando a representação judicial destes institutos nas mãos da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN). As instruções normativas que surgiram a partir deste marco também promoveram algumas modificações no fornecimento de certidões, prevendo as denominadas “certidões conjuntas”.

O ponto nodal desta relação Estado/contribuinte é a desproporção dos privilégios de que se investe o Estado Fiscal frente à fragilidade dos contribuintes. A problemática desta dissertação consiste em demonstrar, no plano federal, que os direitos fundamentais destes, em meio ao movimento de constitucionalização do Direito Tributário, merecem um tratamento mais próximo da realidade fática, vale dizer, do contexto social, político, econômico em que se inserem e que este papel cabe, de maneira imediata, ao Poder Judiciário, que poderá tomar frentes de decisão no sentido de incrementar a interpretação das previsões normativas que se relacionam com a regularidade fiscal. Pela Análise Econômica do Direito (AED), será investigada a ineficiência econômica da tributação, como uma tentativa de inseri-la no espectro interdisciplinar, oportunidade em que serão visitados alguns conceitos econômicos, com válidas contribuições para o Direito.

A pesquisa realizada insere-se no tipo bibliográfica, pautada pela consulta de livros, periódicos, revistas especializadas. Investe-se de natureza qualitativa por fundamentar a proposta defendida, utilizando-se de conceitos, de opiniões e de teorias que foram buscados

nas doutrinas constitucional, tributária, administrativista e da Análise Econômica do Direito. Possui finalidades descritivas, pois a preocupação base é com a sobrevivência dos contribuintes individuais e das empresas em face do Estado Fiscal. Apresentar-se-ão algumas propostas para um realinhamento desta relação, destacando-se as posturas do Poder Judiciário que já apontam para o viés que se pretende defender.

Estruturou-se a dissertação em quatro capítulos: o primeiro trata dos direitos fundamentais dos contribuintes, marcados pelas tessituras da constitucionalização do Direito Tributário, investigando também as feições do Estado Fiscal de modo a encaixá-los no sistema tributário vigente e investigar quais são os reflexos na prática; o segundo capítulo foi dedicado à regularidade fiscal propriamente dita, ao tratamento da matéria pelas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil por meio de uma coletânea de diplomas normativos que condicionam o exercício de inúmeros direitos fundamentais dos contribuintes à comprovação de regularidade fiscal, abordando-se também as sanções políticas, representação o centro da problematização deste estudo; o terceiro capítulo traz as contribuições da Análise Econômica do Direito Tributário para a matéria tratada, apresentando alguns casos em que Poder Judiciário se utilizou – ou poderia ter se utilizado – na fundamentação de decisões que se relacionam com a regularidade fiscal, oportunidade em que se investigou de perto como os tribunais pátrios vêm encarando a matéria, apresentando-se também uma análise crítica sobre determinados posicionamentos; o quarto capítulo alberga a responsabilidade civil do Estado por danos causados aos contribuintes tendo por principal meta demonstrar a necessidade de efetivação da ação regressiva a qual, embora prevista, não é aplicada como deveria, tendo em vista a crescente arbitrariedade do fisco em preservar a impunidade de servidores que desrespeitam flagrantemente a ordem constitucional sem qualquer justificativa que se pretenda legítima. .

As reflexões aqui expostas almejam demonstrar que os direitos fundamentais dos contribuintes estão inseridos em um terreno de formato manco, que não os investe da importância pertinente. Merecem um tratamento diferenciado e, para isso, deve-se munir o Poder Judiciário de poderes modificadores da realidade e corretores dos equívocos dos legisladores, em homenagem à efetivação dos ditames consuetudinários e inerentes aos direitos eleitos como pilares da relação entre o Estado e os contribuintes.

1 A CIDADANIA FISCAL: UM PRESSUPOSTO PARA OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

A cidadania está inserta como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, na forma do art. 1º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Os recursos públicos são, em sua maioria, retirados da sociedade, ou seja, originários do esforço social de produção e adquiridos em considerável monta por meio da tributação, que se reveste de suma importância para a Administração Pública, sendo esta a forma usual para o financiamento dos gastos governamentais. No exercício do poder de tributar, essencial e irrenunciável (FONROUGE, 1999, p.34), o Estado assume o papel de legislador ao atuar na criação de tributos autorizados constitucionalmente.

Ricardo Lobo Torres (2001, p.251) concebe a ideia de cidadania “como uma constelação de direitos e deveres do homem em comunidade”. Para Thomas H. Marshall (1950), representa uma situação social que inclui três tipos de direitos dos indivíduos em relação ao Estado: os direitos civis, que incluem a liberdade de expressão, de organização, de reunião, de locomoção e o resguardo de igual tratamento perante a lei; os direitos políticos, que visam a garantir a votação, a participação nas disputas em cargos de eleição; e os direitos socioeconômicos para a promoção do bem-estar coletivo.

Baseando-se nestas premissas, “uma questão sociológica fundamental sobre a cidadania é saber de que forma os vários grupos são dela incluídos ou excluídos”. (JOHNSON, 1997, p.34). A política fiscal, nesse viés, representa um conjunto de medidas financeiras empregadas pelos governos para orientar o comando da conjuntura econômica, como sendo o estudo axiológico e técnico destas atuações à luz da teoria econômica e financeira, segundo a concepção de Aliomar Baleeiro (1969, p.42). Depreende-se que este é o processo que deve anteceder a discriminação de espécies econômicas de renda e de capital, para sofrerem diferentes incidências de tributação no intuito de instrumentalizar os seus objetivos. (BECKER, 1963, p.458).

A concepção de justiça fiscal se constrói com base na solidariedade, a qual está subjacente entre os princípios constitucionais tributários¹, apontados no art. 150 da CF/88: a isonomia, a universalidade, a capacidade contributiva, a essencialidade, a tributação preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva, a vedação ao confisco, etc. Para uma maior e mais efetiva proteção do sujeito passivo da relação tributária, bem como a preservação do pacto federativo, urge a implementação de medidas de aproximação entre o fisco e o contribuinte.

Paradoxalmente, esta relação, na mesma via que promove, restringe os direitos fundamentais dos contribuintes. (MALERBI, 2000). Explica-se: para que o Estado forneça saúde, moradia, assistência social, etc., precisa buscar nos tributos os recursos necessários para o atendimento destes fins, que são também direitos fundamentais. Utilizando-se do fundamento de concretizar seus deveres, o Poder Público interfere na esfera privada dos indivíduos para o financiamento das suas tarefas, provocando efeitos patrimoniais e até mesmo comportamentais. (CAVALCANTE, 2004, p.28-33).

Ruben de Azevedo Quaresma (2008, p.107) afirma que não basta a certidão de nascimento ou o título de eleitor para caracterizar um indivíduo como detentor de cidadania, haja vista que este conceito precisa ser construído a partir de uma “vivência vigilante, conjugada, consciente ao lado de uma participação organizativa e estrutural de todos”, ressaltando ainda a necessidade do cumprimento das normas jurídicas por parte do Estado para assegurar a fruição dos direitos ditos fundamentais, em especial, os que assistem aos contribuintes, atingidos por uma tensão constante e inevitável quando confrontados com as normas tributárias, não importando se seus efeitos são fiscais, parafiscais ou extrafiscais. Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça (2004, p.243) acrescenta que:

Também as obrigações acessórias têm a potencialidade de restringir direitos, liberdades e garantias fundamentais, pois elas impõem aos contribuintes os deveres de suportar fiscalizações, exames ou inspeções fiscais, além de exigir deles a prática de uma série de tarefas ligadas à administração ou gestão de tributos, vinculando-os, sem qualquer compensação financeira, ao lançamento, a liquidação e cobrança de diversos tributos.

¹ Gerson dos Santos Sicca (2004, p.230) ressalta que, por limitarem a ação do Fisco e envolverem interesses arrecadatórios (pagamento da dívida pública, constituição de um *superávit* primário, etc.), os princípios constitucionais tributários são alvo de uma duvidosa rigorosidade metodológica quando de sua aplicação pelos tribunais, os quais sofrem com as pressões exercidas pelos empresários, pelo governo, pela mídia, por vezes priorizando o caráter político e impossibilitando, por outra banda, uma eficácia positiva dos princípios tributários.

Resgata-se a compreensão de Karl Larenz (1997, p.458) sobre a aplicação das leis, que faz menção à interpretação que privilegia a concordância material, do mundo dos fatos, de modo a evidenciar a ideia de unidade e bloco em que se insere o ordenamento jurídico. Assim, a lei não correria o perigo de carregar um texto sem aplicação prática, mas sim se torna latente, viva, gerando efeitos positivos para a sociedade, sua principal destinatária, em vez de se esconder em uma análise superficial e apegada à literalidade. Nesse sentir, os direitos fundamentais dos contribuintes e os deveres do Estado, na esfera tributária em especial, devem ser arrimentados à luz da ordem econômica e financeira.

No dizer de Humberto Ávila (2008, p.145), urge existir um equilíbrio na atividade fiscal para que possa ser extraído o máximo de efetividade possível. E arremata mencionando que a atuação do poder de tributar e os efeitos concretos emanados das obrigações tributárias não podem provocar restrições excessivas aos direitos fundamentais, devendo existir, entre ambos, uma relação de concordância objetiva e prática, que se consubstancia em exigências inerentes à compreensão e aplicação do sistema tributário brasileiro. (ÁVILA, 2004, p.68). São, em outras palavras, os limites quantitativos e qualitativos que devem orbitar o Direito Tributário.

Víctor Faviero (2002) considera que a qualidade de cidadão é inerente à pessoa humana que se qualifica como tal por meio da ordem tributária. Para esta materialização, evidencia-se o dever de contribuir, pautado por uma natureza ética e social coesa com a existência do homem, anterior à constituição da sociedade política e à formulação do direito fiscal positivo. O resultado desta análise é a concepção de cidadania no campo da ordem tributária como um componente da sociedade, anterior à própria autoridade e, na mesma linha, à força do Direito imposta pelo Estado. Nesta ótica, o poder soberano decorrente da constituição é medido e delimitado pelos fins ético-sociais, indispensáveis para a realização integral do papel do contribuinte:

Sendo através do Direito que se expressa em termos substantivos e formais, a ordem tributária vinculante dos cidadãos, a realização da ordem jurídica tributária, em termos integrais, assenta, naturalmente, na existência e acção de uma realidade unitária no mundo das instituições jurídicas, composta de dois elementos que formalmente se apresentam como subjectivamente individualizados e aparentemente opostos, mas que sendo oriundos de uma causa comum – a sociedade politicamente organizada – são também indissociáveis entre si tanto na acção como na realização: o contribuinte e o Estado. (FAVIERO, 2002, p.13).

Verifica-se a aplicação da ética nos ditames do Direito Tributário (TIPKE, 2002, p.21), ao lado da moralidade na atividade desenvolvida pelos poderes públicos. “O tributo não deve ser entendido como uma mera obrigação do cidadão, mas sim como o preço da cidadania” (NOGUEIRA, 2009, *online*) e, por esta razão, a receita pública derivada, a qual é proveniente da arrecadação tributária, é imprescindível para o desenvolvimento, econômico, social e cultural do país. Esta orientação também é defendida por Marcos Rogério Palmeira (2002). Paulo Caliendo (2009, p.06) considera que a ética é uma condição do mundo, que dá sentido à comunicação e, apesar de não existir uma definição exata, perfeita e absoluta, fornece o sentido mínimo na linguagem, visto que está na base da ação e da vontade que forjam, por sua vez, a decisão da sociedade. A ética tributária é verificada tanto a seara pública como a privada. Esta se relaciona com a obrigação do cidadão-contribuinte de pagar os tributos de acordo com a legislação vigente e atendendo, ao mesmo tempo, à sua capacidade contributiva. Aquela, por seu turno, deve ser pautada pela segurança jurídica, representada por uma tributação exercida pelo Estado Fiscal marcada pela previsibilidade, evitando assim surpresas para o contribuinte. (NOGUEIRA, 2003).

Em que pese a relatividade inerente ao conceito do vocábulo ética, Olinto A. Pergoraro (2001, p.13) a relaciona de forma íntima com a justiça, afirmando que “tributar e gastar de forma ética é tributar e gastar conforme a justiça tributária, levando o contribuinte a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa”. Para a Filosofia, a ética significa o que é bom para o indivíduo e para a sociedade. Seu estudo contribui para estabelecer a natureza de deveres no relacionamento entre o indivíduo e a sociedade. Este é o principal objetivo de uma teoria da ética. Os filósofos antigos adotaram diversas posições na sua definição, sobre como lidar com as prioridades em conflito dos indivíduos *versus* o todo. A moral representa um conjunto de normas, de princípios, de preceitos, de costumes e de valores que norteiam o comportamento do indivíduo no seu grupo social. “Moral” e “ética” não devem ser confundidas: enquanto a moral é normativa, a ética é teórica, buscando explicar e justificar os costumes de uma determinada sociedade, bem como fornecer subsídios para a solução de seus dilemas mais comuns. A ética pode ser apontada como o julgamento do caráter moral de determinada pessoa. (LALANDE, 1999, p.349-350).

Nesta mesma orientação, George Marmelstein (2008, p.18-19) encara os direitos fundamentais sob duas vertentes, uma de conteúdo ético (aspecto material) e outra de conteúdo normativo (aspecto formal). Pela primeira, ressaltam-se os valores básicos para uma

vida digna em sociedade que estão intimamente ligados à limitação do poder estatal. Por seu turno, a segunda enaltece o conteúdo normativo, afirmando que somente são direitos fundamentais aqueles valores que o poder constituinte reconheceu como merecedores de uma proteção normativa especial, ou seja, ocorreu uma positivação em termos constitucionais.

De posse dessas breves considerações, sem qualquer pretensão de esgotar a matéria, pode-se apontar uma distinção entre as nomenclaturas “direitos do homem”, “direitos humanos” e “direitos fundamentais”, por vezes tratadas como sinônimos. Os direitos do homem seriam aqueles valores ligados à dignidade da pessoa humana – em sua acepção mais ampla – e que não são positivados. Os direitos humanos correspondem às mesmas premissas dos direitos do homem, mas que se encontram positivados no plano internacional por meio de tratados. Os direitos fundamentais² seriam os valores ligados à dignidade da pessoa humana e à limitação do poder estatal positivados no direito interno nas normas constitucionais.

Nesta pesquisa adota-se a compreensão proposta por Robert Alexy (2008) de que os direitos fundamentais são tratados como princípios jurídicos, que carregam em seu âmago pautas valorativas eleitas pela sociedade como orientadoras das atividades estatais, que servem para ordenar a busca por um estágio ideal de convivência entre os indivíduos, que deles são titulares. Trata-se de “um sistema qualificado como axiológico e teleológico”. (CANARIS, 2002, p.77). Por serem normas-princípios, existe uma concorrência e complementaridade em sua aplicação, o que não ocorre com as normas-regras, as quais se excluem mutuamente. São instrumentalizados pelo critério do mandado de otimização, pois o grau de satisfação de um depende da maior ou menor relevância do outro. Sempre tem de ser levado em consideração o contexto fático em que se está inserido.

E como auxílio para esta mensuração, Alexy propõe que se faça uma ponderação entre os meios e os fins, almejando-se alcançar um resultado ótimo, ou seja, aquele que promove ao máximo um fim, tornando os direitos envolvidos o mais eficaz possível e, para isso, é preciso

² A divisão dos direitos fundamentais em gerações teve sua origem em um curioso acontecimento, protagonizado por Karel Vasak, o qual, no ano de 1979, proferiu uma aula inaugural no Curso do Instituto Internacional dos Direitos do Homem, em Estrasburgo-FR, e utilizou, pela primeira vez, a expressão “gerações de direitos do homem”, buscando, metaforicamente, demonstrar a evolução destes direitos com base no lema da Revolução francesa (*liberté, égalité, fraternité*). Em conversa com Antônio Augusto Cançado Trindade em 2000, Karel Vasak revelou que o referido discurso foi, na verdade, improvisado, sem maiores complexidades. Embora despretensioso, logo ganhou fama, de modo que os mais variados juristas passaram a repeti-lo e até a desenvolvê-lo. (MARMELSTEIN, 2009, *online*).

relacioná-los nos planos de interpretação abstrato e concreto. Peter Häberle (2003, p.14) denomina esse processo interpretativo de “condicionamento recíproco”. Nesse sentido, as relações entre os direitos fundamentais são bidirecionais: um é condição para a realização do outro.

Relevante se faz o papel dos aplicadores do Direito, principalmente os tribunais, que têm como atribuição a tarefa de criar as jurisprudências, enriquecendo e delineando os contornos de prescrições indeterminadas, como são os direitos fundamentais, superando e complementando a capacidade insuficiente de percepção do legislador. (HECK, 1961, p.39). As finalidades eleitas como fundamentais devem ser promovidas na maior medida possível e o Direito Tributário – assim como os demais ramos – não pode inviabilizá-las. Essa vem sendo a orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal³. Gilmar Ferreira Mendes (2004, p.15) sugere que o caminho a ser perseguido pelo intérprete do Direito deve se pautar pela identificação dos bens jurídicos protegidos, pela amplitude desta premissa e pela verificação das possíveis restrições. Por isso, essencial se mostra o exame do caso concreto para se descobrir qual a intensidade da proteção que merece ser conferida aos bens jurídicos envolvidos.

A cidadania fiscal pode ser entendida como a relação jurídica existente entre o Fisco e o cidadão-contribuinte, no sentido de compreender a existência de direitos e de deveres de ambas as partes, assegurando-se por meio de um aparato administrativo avançado e capaz de, ao mesmo tempo, permitir a rentabilidade do sistema tributário e uma melhor relação entre o fisco e o contribuinte. O conteúdo deste instrumento de arrecadação de verbas para o Estado – a tributação – deve ser construído a partir dos direitos fundamentais dos contribuintes, protegendo-os contra uma atuação excessiva, desmedida e sem controle em nome do interesse público. O art. 150, inciso VI, do texto constitucional, ao versar sobre a proibição do confisco em matéria tributária, representa uma limitação para toda e qualquer manifestação do poder de tributar que tenha aptidão, pelo menos em potencial, de tornar ineficazes os direitos fundamentais dos contribuintes.

Trata-se de uma via de mão dupla, na medida em que os tributos são pagos e o Estado, por intermédio dos seus servidores, cobra as prestações dos sujeitos passivos, realiza os atos destinados ao controle e ao fiel adimplemento da legislação tributária: “o dever de tributação

³ Cf. Julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 413.782/SC.

é um encargo dos cidadãos em prol dos seus interesses”. (MENKE, 2008, p.23). A exteriorização desta vontade se dá pelos agentes que compõem a estrutura da Administração Pública, por meio de atividades concretas e imediatas desenvolvidas sob o regime jurídico de direito público para a consecução dos interesses coletivos. (FRANÇA, 2008, p.55-62). As diretrizes de ordem tributária que existem na Constituição Federal podem ser consideradas como um verdadeiro estatuto do contribuinte, na medida em que são postas como orientações balizadoras da atividade fiscal. Sobre a importância desta constatação, Roque Antônio Carrazza (2008, p.422) afirma que:

O estatuto do contribuinte impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atribiliária, até espoliar pessoas. A Fazenda Pública, à míngua deste estatuto, não poderia ser impedida de fazer o mesmo. Evidentemente, há da parte do Estado o interesse de arrecadar os tributos de maneira simples, expedita e segura. Afinal de contas, é por intermédio deste recolhimento que ele se instrumenta financeiramente a alcançar, com bom sucesso, os fins que lhe são assinalados pela Carta Constitucional ou pelas leis. Ocorre, porém que, em nome da comodidade e do aumento de arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Constituição.

Sugere-se o “direito fundamental a uma boa administração pública” (FREITAS, 2009), como aquele aparato estatal que busca, como principal motor do seu funcionamento, a garantia do exercício e do respeito aos direitos, também fundamentais, dos cidadãos-contribuinte e preza por uma atuação do poder público compromissada com esta missão. Para um adequado funcionamento desta relação, exige-se uma postura idônea, de ambos os lados.

1.1 O constitucionalismo e a constitucionalização do Direito

As Constituições atuais são o resultado de um processo histórico (VILLALÓN, 1989) trilhado por movimentos revolucionários materializados pela ideia de uma organização de poderes político-estatais limitados, conectados com um conjunto de direitos fundamentais que se manifestam por meio de um documento escrito, dotado de supremacia sistêmica entre os seus enunciados. Herbert Hart (1994) identifica que havia uma norma atributiva de mando nas formas mais rudimentares de agrupamentos humanos, embora os grupos sociais menos desenvolvidos possuíssem diferenciações evolutivas no âmbito normativo.

Em outras palavras, o termo “constituição”, do latim *constitutio, constituere*, pode ser entendido como um conjunto de preceitos estabelecidos pela soberania de um povo para servir de base à sua organização política e firmar os deveres dos componentes. Vê-se uma clara associação com a ideia geral do contrato social, ou seja, um acordo entre os membros de uma sociedade, pelo qual reconhecem a autoridade, igualmente sobre todos, de um conjunto de regras, de um regime político ou de um governante, partindo do pressuposto de que os indivíduos o irão respeitar. As teorias sobre o contrato social se difundiram nos séculos XVI e XVII como forma de explicar a origem legítima dos governos e, portanto, das obrigações políticas dos governados ou súditos.

Para uma adequada compreensão dessa transformação, necessário se faz um resgate histórico para compreender o presente e projetar o futuro de uma sociedade, de modo a evidenciar a trajetória percorrida pelo Direito Constitucional, bem como direcionar as tarefas dos intérpretes. Gustavo Zagrebelsky (2005, p.25-26) aponta que:

*El actual derecho constitucional ha renunciado visiblemente a sus principales tareas. Em vez de intentar síntesis histórico-culturales de la época constitucional presente, como base de elaboraciones abiertas ao porvenir, su máxima aspiración es proponerse como prontuario de soluciones inevitablemente dirigidas al pasado. Así, el derecho constitucional termina por configurarse como una continua búsqueda de medios de emergencia, perennemente retardatária y necesariamente instrumentalizable y instrumentalizada em sentido político. De este modo, el derecho constitucional se contenta continuamente con ser um subproducto de la historia y de la política, em vez de intentar convertirse al menos em una fuerza autónomamente constitutiva tanto de una como de outra.*⁴

O Constitucionalismo eleva a constituição a uma categoria jurídico-política. J.J. Gomes Canotilho (2003, p.51) o define como uma teoria que ergue o princípio do governo limitado para a garantia dos direitos na organização político-social de uma comunidade. Na sua análise, considera os conceitos moderno e histórico de constituição: pelo primeiro, entende-se a ordenação sistemática e racional da comunidade política através de um documento escrito cujo conteúdo são os direitos e as liberdades que fixam os limites do poder público; pelo segundo, a abordagem é centrada no conjunto de regras e estruturas institucionais conformadoras de uma ordem jurídica em um sistema social.

⁴ O atual Direito Constitucional tem cedido às suas principais tarefas. Em vez de fazer uma síntese histórico-cultural da época constitucional presente, como base de elaborações abertas ao futuro, sua máxima aspiração é propor um prontuário de soluções inevitavelmente dirigidas ao passado. Assim, o direito constitucional termina por configurar-se em uma contínua busca de meios de emergência, um pouco retardatária e necessariamente instrumentalizadora e instrumentalizada em sentido político. Deste modo, o direito constitucional se contenta continuamente em ser um subproduto da história e da política, ao invés de converter-se ao menos em uma força autonomamente constitutiva tanto de uma como de outra (tradução livre).

O sistema constitucional, à luz do Constitucionalismo, representa o novo ângulo tomado pela Constituição, agora conectada a uma moldura social, induzindo a um conjunto de forças e formatos políticos que unem a sociedade e o Estado, evitando, dessa forma, um esvaziamento do seu significado. Em sentido amplo, esse movimento está relacionado ao fato de todo Estado possuir uma Constituição em qualquer época, independentemente do regime adotado; em sentido estrito, é a técnica jurídica de tutela das liberdades (século XVIII), que promoveu o exercício dos direitos e garantias fundamentais, tendo como base as constituições escritas e sendo protegidos contra o arbítrio do Estado. André Ramos Tavares (2008, p.01) identifica quatro sentidos para o constitucionalismo:

Numa primeira acepção, emprega-se a referência ao movimento político-social com origens históricas bastante remotas que pretende, em especial, limitar o poder arbitrário. Numa segunda acepção, é identificado com a imposição de que hajam cartas constitucionais escritas. Tem-se utilizado, numa terceira concepção possível, para indicar os propósitos mais latentes e atuais da função e posição das constituições nas diversas sociedades. Numa vertente mais restrita, o constitucionalismo é reduzido à evolução histórico-constitucional de um determinado Estado.

Segundo Uadi Lamêgo Bulos (2008, p.11), o movimento constitucionalista, inspirado pela doutrina liberal, possui quatro vertentes: a jurídica, uma vez que propôs a regulamentação do exercício do poder por meio das constituições escritas, subordinando a sociedade aos atos governamentais; a sociológica, por ter incentivado o povo a lutar contra a hegemonia do poder absoluto, para organizá-lo, para discipliná-lo e para conferir essa limitação pela movimentação social, de modo a impedir que os governantes façam valer seus próprios interesses na condução do Estado; a política, por representar a defesa dos direitos e garantias fundamentais; e a ideológica, que inspirou o estabelecimento de um governo de leis, abrangendo os setores econômicos, sociais, políticos e culturais.

Com efeito, o constitucionalismo pregava que todos os Estados deveriam possuir constituições escritas, as quais seriam os instrumentos garantidores dos direitos e garantias fundamentais. Para Nicola Matteucci (1976, p.248), tal movimento representa ainda uma identificação direta com a divisão dos poderes. A evolução do constitucionalismo se apresenta pelas seguintes fases: primitiva, antiga, medieval, moderna e contemporânea.

O constitucionalismo primitivo, que antecedeu a dicotomia entre a constituição formal e a material, tendo como base a observância dos padrões de comportamento dos povos à

época. Para Hermann Heller (1992, p.318), nessa etapa, tal fenômeno partia da premissa segundo a qual todas as entidades políticas sempre tiveram e têm uma constituição, podendo-se inferir que o texto escrito não se identifica necessariamente com a ideia de constitucionalismo, haja vista que organizações políticas anteriores viveram à luz de uma ordem constitucional que não era representada pela grafia, v.g. o estado teocrático dos hebreus (LOEWENSTEIN, 1986, p.154), o qual era regido pelas convicções da comunidade e pelos costumes nacionais que estabeleciam limites ao poder político por meio das imposições bíblicas; também algumas etnias africanas (ELIAS, 1961, p.18), que conheceram um estágio de ordenação semelhante às monarquias, sem lastro em textos constitucionais escritos; e as cidades-estado gregas com a democracia direta, que representou o início de uma racionalização do poder com uma identidade plena entre os governantes e governados.

O constitucionalismo antigo, no Baixo Império Romano, designava qualquer lei feita pelo imperador e era pautado por acordos de vontade, traduzidos em direitos e garantias fundamentais, sem respaldo em um texto escrito. O Parlamento era a fonte criadora desses direitos, não havendo subordinação a qualquer outro poder. Consagrava-se, nesse contexto, a irresponsabilidade governamental, uma vez que as autoridades (reis, déspotas, imperadores) não seguiam as pautas jurídicas, atribuindo, segundo informa J.J. Gomes Canotilho (1994, p.29), “uma eficácia social zero” ao constitucionalismo antigo.

O constitucionalismo medieval foi marcado pelo feudalismo, no formato da subordinação entre suseranos e vassalos. Firmou-se a necessidade de se assegurar a igualdade entre os cidadãos e abrir caminho para um governo de leis, por meio de textos jurídicos. A *Magna Carta Libertatum*, de 15 de junho de 1215, outorgada por João Sem Terra, era o reflexo das necessidades sociais dessa época e tinha como conteúdo o direito de petição, a instituição do júri, a proporcionalidade na aplicação das penas, a cláusula do devido processo legal, o *habeas corpus*, o princípio do livre acesso à justiça, a liberdade religiosa. Outros escritos com função semelhante podem ser mencionados: o Estatuto ou Nova Constituição de Merton, de 1236; a *Petition of Rights*, de 1628; o *Habeas Corpus Act*, de 1679; a *Bill of Rights*, de 1689; o *Act of Settlement*, de 1701. Predominava a concepção jusnaturalista de constituição, consubstanciada no pensamento de que as leis preexistem aos homens, além de outros documentos que funcionavam como constituições não escritas, tais como os pactos, os forais, os contratos de colonização. A autoridade dos governantes se fundava em um acordo de vontades com os súditos e o árbitro do seu fiel cumprimento era Deus.

No final do século XVIII surge o constitucionalismo moderno, que adquiriu consistência com as declarações de direitos e garantias fundamentais, conclamadas pelo movimento de independência das treze colônias norte-americanas (1776) e pela Revolução Francesa (1789). Os marcos principais que podem ser apontados são as constituições dos Estados Unidos da América, de 14 de setembro de 1787, que instituiu o federalismo, o presidencialismo e a rígida separação dos poderes em substituição aos *Articles of Confederation* e a constituição da França, de 3 de setembro de 1791, que foi a pioneira na Europa e serviu de inspiração para os textos constitucionais franceses de 1814, 1830, 1875 e 1946 e da Bélgica de 1831, dentre outros países. Falava-se na *happy constitution* (constituição feliz), a qual representava a transição da sociedade patriarcal e imperialista para uma que preconizava a liberdade, a igualdade e a fraternidade.

Rafael Jiménez Asensio (2005, p.19) aponta a aparição do Estado Moderno como um pressuposto para o desenvolvimento do Direito Constitucional, na medida em que o considera como um substrato essencial a partir do qual se criaram as condições objetivas do Constitucionalismo e sua expressão racionalizada pelas constituições. A realidade anterior era marcada por uma dispersão política, pois não havia uma autoridade única e existiam vários centros de poder. As estruturas foram se tornando lentamente mais articuladas e institucionalizadas no exercício das atribuições correspondentes. A Reforma Protestante contribuiu significativamente para a formação do Estado Moderno, que passou a ter mais independência para se autodeterminar, tendo em vista o rompimento com a unidade cristã.

Nesse contexto, o Estado Liberal preconizava a intervenção mínima do Estado na sociedade para promover um maior desenvolvimento. Encarava o homem como um ser desenraizado, fora do contexto histórico, fundando-se na premissa antropológica de que o indivíduo era um átomo social e, nas palavras de Reinhold Zippelius (1997, p.35), “a sociedade era um *locus* da livre concorrência entre estes indivíduos, que mantinham entre si relações contratuais”. Essa orientação era pautada pelo modelo econômico do *laissez faire, laissez passer* e na crença do poder da “mão-invisível” do mercado para solucionar os problemas sociais, de forma que suas leis não deviam sofrer intervenções e a economia seria direcionada, por si mesma, para o melhor caminho. O papel do Estado era promover a segurança interna, externa e o direito de propriedade dos cidadãos. As outras necessidades eram transferidas para a sociedade civil, impulsionada pela energia do mercado.

Adam Smith (1776) foi um dos principais nomes da formação do Liberalismo clássico e fundamentou sua descrição da ordem econômica nos sentimentos morais, na busca da aprovação social, nas razões maiores da acumulação de riqueza e na conservação da fortuna material. Defendia que o papel do Estado estava restrito a três funções principais: proteger a nação; promover a justiça de modo a garantir a segurança dos cidadãos; e empreender obras sociais necessárias que a iniciativa privada não conseguisse concretizar. Considerou como causa da riqueza das nações o trabalho humano, a livre iniciativa de mercado (*laissez faire, laissez passer*), a especialização da mão-de-obra como instrumento da produtividade e a teoria do bem-estar econômico ou da “mão invisível”.

Não se devem olvidar as contribuições de seu seguidor David Ricardo (1817), que trouxe como principal contribuição para a Teoria Econômica as teorias do valor, segundo a qual o preço de uma mercadoria é determinado pela quantidade de trabalho nela incorporado; e da repartição, em que as leis regulamentadoras da divisão do produto consideravam a existência de três classes sociais distintas: os latifundiários, os operários e os capitalistas, posicionando-se a favor dos últimos.

Os reflexos sociais do liberalismo econômico, dos excessos do capitalismo e da industrialização, regidos pelo *laissez faire, laissez passer*, eram demonstrados pela crescente exploração do homem pelo homem, o que ficou conhecido como “questão social”. (SARMENTO, 2003, p.375-414). As reações se manifestaram pelo marxismo, pelo socialismo utópico e pela doutrina social da Igreja Católica. O marxismo pregava que a dominação econômica da burguesia sobre o proletariado, cujos fundamentos eram a riqueza e o poder do dinheiro, só teria fim com a implantação do comunismo e a extinção das classes sociais, oportunidade em que os trabalhadores tomariam o poder pela força. (MARX, 1997, p.75).

O socialismo utópico exerceu grande influência sobre o desenvolvimento do Direito do Trabalho. Os seus teóricos, tais como Charles Fourier, Louis Blanc e Robert Owen, acreditavam na possibilidade de convencimento da burguesia sobre a necessidade de reformas sociais. Por sua vez, a doutrina social da Igreja Católica defendia a instituição de direitos mínimos para o trabalhador e uma atuação mais ativa do Estado para com os mais necessitados. Foram editados alguns documentos com esse conteúdo: a Encíclica *Rerum Novarum* de 1891; o *Quadragesimo anno* de 1931; a Encíclica *Mater et Magistra* de 1961, o *Pacem in Terris* de 1963; a *Populorum Progressio* de 1967 e a *Humanae Vitae* de 1968.

Em 1917 eclodiu a Revolução Russa, sob a influência das ideias marxistas. A partir deste acontecimento, ocorreu um rompimento da hegemonia absoluta da burguesia e, no início do século XX, surgiu o Estado do Bem-Estar Social (BONAVIDES, 1996), assegurando direitos constitucionalmente consagrados para a garantia de condições mínimas para a população, o que já existia nas Constituições do México de 1917 e de Weimar na Alemanha em 1919. Segundo a lição de Eros Roberto Grau (2007, p.39):

O mercado livre, sem amarras, impulsionava a formação de monopólios e oligopólios, prejudiciais à livre concorrência. Portanto, até para a preservação do próprio sistema capitalista, tornava-se necessário que o Estado assumisse uma posição mais ativa no cenário econômico para disciplinar e impor certos limites às forças presentes no mercado.

No período entre as duas guerras mundiais, ocorreu a crise do capitalismo decorrente do colapso da Bolsa de Valores de Nova Iorque em 1929, surgiu no cenário econômico John Maynard Keynes (1988), defendendo uma participação ativa do Estado no meio social, pela busca do pleno emprego. Tais ideias foram adotadas pelo presidente americano Franklin Delano Roosevelt, por meio do *New Deal*, que consistiu em programas implementados nos Estados Unidos, entre 1933 e 1937, com o objetivo de recuperar, reformar a economia norte-americana e assistir aos prejudicados pela Grande Depressão. A denominação dessa série de programas foi inspirada pelo *Square Deal*, nome dado pelo anterior presidente, Theodore Roosevelt, à sua política econômica.

Assim, o Estado Liberal se transformou paulatinamente no Estado Social, que se preocupava com a liberdade e o bem-estar do cidadão, por meio da positivação dos direitos fundamentais individuais, sociais e econômicos. J.J. Gomes Canotilho (1994) introduziu o conceito de “constituição dirigente” (COUTINHO, 2005) em substituição às constituições liberais, o qual foi posteriormente revisto pelo próprio autor com o fito de adaptá-lo à nova realidade, ditada pela globalização e pela crise do Estado-Providência.

Destaca-se o papel desempenhado pelo controle de constitucionalidade, cujo objetivo é impedir que uma norma contrária à constituição permaneça no ordenamento jurídico. Suas origens remontam ao constitucionalismo norte-americano, com a repercussão do caso *Marbury x Madison*⁵, relatado pelo presidente da Suprema Corte dos Estados Unidos John

⁵ O Caso *Marbury X Madison* ocorreu no ano de 1803, quando da sucessão presidencial dos Estados Unidos, em que o então presidente Thomas Jefferson sucedeu John Adams. Diante de sua derrota, John Adams resolveu nomear o Juiz Federal Marbury, de inclinação republicana, para a comissão do cargo de juiz de Paz de Washington no Distrito de Colúmbia. Ao assumir a Presidência, Thomas Jefferson verificou que a comissão de nomeação não havia sido entregue a William Marbury, pelo que decidiu tornar sem efeito referido ato. Para

Marshall, em 1803, ao cuidar da eficácia dos preceitos constitucionais, e tem como base a supremacia da constituição escrita, na medida em que as normas infraconstitucionais têm que estar em perfeita sintonia com a Lei Fundamental. Na lição de Jorge Miranda (1988, p.274), trata-se de uma relação de caráter normativo e valorativo. No Brasil, com as ideias de Rui Barbosa (1962), foi implementado o controle de constitucionalidade na Constituição de 1891, uma vez que a anterior não contemplava qualquer sistema dessa natureza. Pimenta Bueno (1978, p.69) defendia que só o poder elaborador da lei é o competente para declarar o pensamento dela, tendo a função de interpretar suas vontades e seus fins.

Após algum tempo, floresceu o pós-positivismo jurídico – o constitucionalismo contemporâneo – que incluiu questões éticas no Direito e o afastou de uma dimensão puramente normativa. É considerado por Luís Roberto Barroso (2007, p.208) o marco filosófico do novo direito constitucional, na medida em que busca ir além da legalidade estrita, sem desprezar o direito posto, procurando empreender uma leitura moral do Direito sem recorrer às categorias metafísicas, haja vista ser formado por uma ligação entre valores, princípios e regras.

Diante da dependência em relação à realidade social, não seria suficiente o sentido unívoco e objetivo da ordem vigente, haja vista que a “ordenação sistemática inclui valores em si e isso não vale apenas para a formação do sistema através da ciência e da jurisprudência, mas também para as construções do legislador”. (CANARIS, 2002, p.179). René David (1996, p.93) esclarece que a lei é a melhor técnica para enunciar orientações claras, tendo em vista a complexidade das relações sociais.

André Ramos Tavares (2008, p.18), ao considerar a Constituição como um conjunto normativo fundamental que concede aos seus preceitos a característica da superioridade absoluta, justifica a existência de um sistema por meio do qual as normas se reconduzem a uma única fonte de produção, procedimental e formal. Seguindo este raciocínio, Jorge Miranda (1990, p.12) assevera que “não são apenas os indivíduos que vivem subordinados a

tanto, determinou ao seu Secretário de Estado, James Madison, que assim procedesse. Diante disto, Marbury recorreu a Suprema Corte Norte-Americana no intuito de validar a sua nomeação. Em razão da existência de dispositivo legal determinando a apreciação da matéria pela Suprema Corte (seção 13 do Judiciário de 1789), o Juiz John Marshall apreciou o caso e concluiu que havia nulidade em qualquer disposição legal que contrariasse preceitos constitucionais, o que atualmente corresponde à concepção de supremacia da Lei Maior.

normas jurídicas, igualmente o Estado e as demais instituições que exercem autoridade pública devem obediência ao Direito”, conceituando o Direito Constitucional assim:

O Direito Constitucional é a parcela da ordem jurídica que rege o próprio Estado enquanto comunidade e enquanto poder. É o conjunto de normas (disposições e princípios) que recortam o contexto jurídico correspondente à comunidade política como um todo e aí situam os indivíduos e grupos uns em face dos outros e frente ao Estado-poder e que, ao mesmo tempo, definem a titularidade do poder, os modos de formação e manifestação da vontade política, os órgãos de que esta carece e os actos em que se concretiza. (MIRANDA, 1990, p.14).

Na concepção de Willis Santiago Guerra Filho (2007, p. 51), pelo pós-positivismo ocorreu uma síntese dialética entre o direito natural e o direito positivo. Consiste em conceber o ordenamento jurídico como um conjunto de regras e princípios, espécies do gênero norma jurídica, que não possuem hierarquia entre si, apenas diferentes meios de aplicação. Sobre o assunto, Paulo Bonavides (2008, p.462) afirma que:

O caráter político da Constituição avulta também quando se trata de fixar o caráter normativo dos princípios constitucionais. Estes não são outra coisa senão princípios políticos introduzidos na Constituição. Adquiriram, graças a esta, uma juridicidade que, se por uma parte os limita, por outra, não quebranta de modo algum o elo axiológico necessário que os prendem às matrizes sociais donde brotaram, donde continuam, aliás, a receber inspiração, calor e vida.

As ideias dos poderes constituinte originário, derivado e constituídos (SIEYÈS, 1988) já eram observadas. Imperavam as constituições rígidas e as cláusulas pétreas, por intermédio de um processo legislativo cerimonioso para a modificação das disposições. Nesse panorama, a força normativa da Constituição era elucidada, de modo a significar a sua supremacia, a efetividade plena de suas normas e o caráter promocional do seu texto, com o objetivo de acompanhar a evolução do Direito, refletindo no organismo social diretamente.

Representa a atribuição de aplicabilidade e efetividade ao texto constitucional. J.J. Gomes Canotilho (2003, p.1150) se refere à Constituição pela expressão “lei-quadro”, na medida em que “o caráter aberto e a estrutura de muitas normas da constituição obrigam à mediação criativa e concretizadora dos intérpretes da constituição, começando pelo legislador e pelos juízes”. Daniel Sarmento (2008, p.53) registra que a ineficácia de alguns dispositivos da Constituição se dá, em situações peculiares, por conta do grau de indeterminação semântica de algumas normas, utilização de recursos escassos ou formulação de políticas públicas, e não pelo caráter absenteísta do Estado. Complementa seu pensamento, asseverando que:

Sem embargo, o certo é que a falta de efetividade das normas constitucionais contribui decisivamente para comprometer a credibilidade da Constituição, e impedir a difusão de um genuíno ‘sentimento constitucional’ entre o povo. De fato, quando os textos constitucionais acenam no sentido de mudanças profundas e contemplam promessas generosas, mas seus comandos não logram nenhuma eficácia social, cria-se um profundo abismo entre o mundo do ‘dever-ser’ e a realidade que constrói a crença na Constituição como norma. Ela passa a ser vista pelos seus destinatários como um repositório de utopias e de proclamações políticas, de pouca valia prática. No imaginário social dá-se uma completa inversão de valores: mais do que a Constituição, vale a lei, e ainda mais do que esta, a portaria do Ministro.

O constitucionalismo contemporâneo, cenário do pós-positivismo e da nova hermenêutica constitucional, pauta-se por uma orientação principiológica e inovadores arquétipos de compreensão a buscar a eficácia social dos seus ditames. Aponta-se a existência de documentos constitucionais analíticos. Para Uadi Lamêgo Bulos (2008, p.23):

Em verdade, as constituições contemporâneas firmaram o compromisso entre o liberalismo capitalista e o intervencionismo estatal. Isso fez com que ocorresse um alargamento dos textos constitucionais, isentando os indivíduos das coações autoritárias em nome da democracia política, dos direitos econômicos, dos direitos dos trabalhadores. Daí o conteúdo social das constituições de onde deriva a ideia de constituição dirigente, que encontra no Professor português José Joaquim Gomes Canotilho [1994] sua expressão maior. Assim, os textos constitucionais contemporâneos deixaram de impor relações coativas de convivência e passaram a consagrar princípios socioeconômicos, vertidos em normas dependentes de regulamentação legislativa, no intuito de celebrarem compromissos e promessas genéricas, difíceis de serem realizadas na prática.

Com a emergência do Estado Social, cuja principal contribuição foi desempenhar uma redefinição dos papéis da Constituição, passou-se a consagrar os direitos sociais, econômicos, culturais e orientar as diretrizes dos Poderes Públicos para a transformação da sociedade. Surge, assim, a constitucionalização do Direito, ou seja, a influência direta da Constituição Federal e dos seus postulados no ordenamento jurídico como um todo, incorporando ao seu texto inúmeros temas afetos aos ramos infraconstitucionais do Direito, contrapondo-se ao Estado Liberal, em que o diploma constitucional se limitava a organizar o Estado e a garantir os direitos individuais. Transfere-se a Constituição e o seu conteúdo para o centro do ordenamento jurídico, não sendo apenas um sistema em si, dotado de unidade e harmonia, mas sim consistindo em um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Neste diapasão, a constitucionalização tem como efeito prático a proteção dos direitos fundamentais mediante o controle de constitucionalidade dos atos normativos a eles inerentes, devendo ser aplicados como “normas jurídicas vinculativas”, conforme sugestão de J.J. Gomes Canotilho (2003, p.378).

Alguns autores, tais como Clèmerson Merlin Clève (1988), Paulo Ricardo Schier (1999), Anderson Sant’Ana Pedra (2008) e Marcelo Neves (2007), denominam esse fenômeno de “filtragem constitucional”, na medida em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados e sugerir uma reinterpretação dos seus institutos. Assim, surge a necessidade de uma nova interpretação constitucional, pautada pela legitimidade e vinculatividade dos seus ditames, pelo desenvolvimento de novos mecanismos de concretização constitucional, enaltecendo o compromisso ético dos operadores do Direito. (SCHIER, 2005, p.110). Sobre o assunto, Luís Roberto Barroso (2007, p.217) considera que:

A ideia de constitucionalização do Direito aqui explorada está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares.

Na lição de André Ramos Tavares (2006, p.134), quando se fala em constitucionalização do direito, não se está apenas fazendo referência à supremacia formal da Constituição, mas sim à admissão de que as leis e todos os atos devem conformar-se à lei suprema. O vocábulo “constitucionalização” possui três acepções: (1) faz referência ao advento da primeira constituição escrita; (2) representa o processo histórico-cultural que transforma em vínculo jurídico a relação entre os detentores do poder político e os que estão a ele sujeitos (GUASTINI, 2007, p.271); e (3) como processo de transformação de um ordenamento jurídico impregnado por normas constitucionais, caracterizado por uma Constituição invasora e expansiva.

Esse fenômeno teve como marco temporal mais significativo a reconstitucionalização da Europa, no período após a Segunda Guerra mundial e, ao longo da segunda metade do século XX, passou a redefinir o lugar da Constituição e a influência do direito constitucional sobre as instituições contemporâneas, sendo estas entendidas como um modelo de ação ou padrão de comportamento, um espaço de ligação do indivíduo com a sociedade, uma estrutura de socialização e estabilização dos padrões de conduta e das formas de comportamento. (ARANHA, 1999, p.131). Surgiu o que se convencionou chamar de Estado Constitucional de Direito, em que a lei é posta em conformidade e subordinada a um patamar mais elevado, representado pela Constituição escrita (ZAGREBELSKI, 1992, p.39), promovendo a

formação de uma nova organização política pela aproximação entre o constitucionalismo e a democracia.

A principal referência no desenvolvimento do Neoconstitucionalismo (ou novo direito constitucional) é a Constituição alemã (Lei Fundamental de Bonn), de 1949, com a criação do Tribunal Constitucional Federal, em 1951, propiciando também o incremento da seara científica do direito constitucional no âmbito dos países de tradição romano-germânica. Outro marco é a Constituição da Itália, de 1947, com a instalação da *Corte Costituzionale*, em 1956. Portugal e Espanha seguiram os mesmo passos ao longo da década de 70, ao estabelecer a redemocratização.

No Brasil, o renascimento do direito constitucional se deu por ocasião da discussão prévia, da convocação, da elaboração e da promulgação da Constituição de 1988, permitindo a travessia do Estado brasileiro de um regime autoritário, intolerante e violento para um Estado Democrático de Direito. A nova concepção reconhece a força normativa constitucional, o fortalecimento da jurisdição constitucional e a inserção dos princípios e valores constitucionais em todo o ordenamento jurídico, concebendo a Constituição como o “topo hermenêutico que conformará a interpretação jurídica do restante do sistema jurídico”. (STRECK, 2004, p.225). Ressaltando a importância desta realidade, Clèmerson Merlin Clève (2001, p.207) aponta que “uma Constituição democrática é uma fonte inesgotável de argumentos que podem ser utilizados com o sentido de democratizar o direito”, inclusive se for o caso, para o fim de negar a aplicação à lei que viole um valor protegido pela Lei Fundamental.

Ainda em território nacional, do ponto de vista filosófico, devem-se registrar a função desempenhada pelas ideias do pós-positivismo, extrapolando a legalidade estrita, mas sem desprezar o direito posto, e o empreendimento de uma leitura moral do Direito. A interpretação e aplicação do ordenamento jurídico hão de ser inspiradas por um conjunto de preceitos ricos e heterogêneos, que procuram abrigo neste paradigma para a implementação da constitucionalização do Direito, da reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica, culminando com a formação de uma nova hermenêutica constitucional.

Marcelo Neves (2007, p.64) registra que a constitucionalização do Direito significa analisar a Constituição como um acoplamento estrutural entre o Direito e a política, usando o

raciocínio de Niklas Luhmann (1980). Nesse sentido, a Lei Maior é encarada como um subsistema do sistema jurídico, qual seja, o direito constitucional, sendo definido sob o ponto de vista operativo e não somente pelo ângulo do aspecto estrutural (conjunto de normas postas): “ela inclui as comunicações que, de um lado, fundamentam-se nas expectativas constitucionais vigentes e, de outro, servem de base para elas.” (NEVES, 2007, p.68). Alerta-se que, em um primeiro momento, a ampliação da Constituição atravessou um momento de crise quanto à sua juridicidade, oportunidade em que as suas normas foram divididas em autoaplicáveis e não autoaplicáveis, neutralizando os avanços das constituições sociais, consoante a doutrina de Ana Prata (1982, p.123):

Todas as normas que excedessem o estatuto organizatório do Estado e o elenco dos direitos assegurados aos cidadãos contra estes tinham um cariz perceptivo, traduzindo-se num conjunto de declarações políticas de princípios sem força vinculativa.

Marcelo Neves (2007, p.92) e Daniel Sarmento (2008, p.53) registram uma crítica a essa realidade e a denominam de “constitucionalização simbólica”, criando-se a ilusão de que o Estado está agindo para resolver os problemas sociais, sem materializar nenhum empenho em concretizá-los no mundo real. Por este viés, a Constituição é vista como um instrumento ideológico da burguesia, de modo a exprimir apenas a feição jurídica do compromisso do Estado com o indivíduo que, nas palavras de Ferdinand Lassale (2001, p.17-25), se trata da “constituição folha de papel” (constituição escrita). Ressalta a necessidade de uma conexão com a constituição real e efetiva, cujo conteúdo é a ambiência social. Sugeriu ainda que uma constituição escrita seria duradoura quando correspondesse à constituição real e tivesse suas raízes nos fatores reais do poder que regem um país.

Konrad Hesse (1991, p.24) reconhece que a constituição jurídica está condicionada pela realidade histórica, sendo fundamental para a pretensão de sua eficácia. No seu pensamento, o elemento normativo ordena e conforma a realidade política e social, logrando conferir-lhe forma e modificação. Fazendo uma releitura das ideias de Lassale, Hesse afirma que a constituição jurídica não significa um simples pedaço de papel, pois não está desvinculada da realidade concreta – a constituição real – e com isso operando uma síntese entre o “ser” e o “dever-ser”.

A força normativa da constituição, segundo sua base teórica, se manifesta pela verificação da vontade constitucional, haja vista que é necessária a mobilização da sociedade

para concretizar suas normas. Nesse contexto, busca-se uma solução para os problemas jurídicos que estejam de acordo com uma eficácia ótima da lei fundamental: deve-se dar primazia às “soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitem a atualização normativa, garantindo, no mesmo pé, sua eficácia e permanência.” (CANOTILHO, 2003, p.1226). Para Anderson Sant’Ana Pedra (2008, p.42), o Direito Constitucional se destaca pela efetividade das suas normas e pelo respeito à sua força normativa, ou seja, deve-se encarar a Constituição como uma norma jurídica de eficácia imediata.

Essa abordagem resvala no conceito de positividade ou positividade do Direito, como uma indicação de um sistema autodeterminado ou fechado operacionalmente e posto por decisões, implicando na exclusão de qualquer supradeterminação direta não mediatizada por critérios intrassistêmicos e por outros meandros, tais como o social, a política, a economia, a ciência, etc. A Constituição é a ordem normativo-jurídica essencial de uma comunidade e o Direito Constitucional é direito positivo. Assim pensa J.J. Gomes Canotilho (2003, p.1176), ao afirmar que:

A complexa articulação da textura aberta da constituição com a positividade constitucional sugere, desde logo, que a garantia da força normativa da constituição não é tarefa fácil, mas se o direito constitucional é direito positivo, se a constituição vale como lei, então as regras e os princípios constitucionais devem obter normatividade regulando jurídica e efectivamente as relações da vida (P. Heck), dirigindo as condutas e dando segurança a expectativas de comportamentos (Luhmann).

Paulo Bonavides (2008, p.95), analisando a questão da necessária união entre as dimensões constitucionais políticas e jurídicas, ressalta a ausência de uma fórmula que venha combiná-las ou conciliá-las: “ora prepondera uma, ora a outra, no constitucionalismo clássico e individualista preponderou a primeira; no constitucionalismo social e contemporâneo, a segunda”. Assim, a relação entre os sistemas é horizontal-funcional e não vertical-hierárquica. Nesse contexto, o setor jurídico precisa de critérios internos não apenas para a aplicação jurídica concreta, mas também para o estabelecimento de normas jurídicas gerais: “a Constituição representa a forma pela qual o sistema jurídico reage à própria autonomia”. (NEVES, 2007, p.70).

A hierarquização interna entre Constituição e lei infraconstitucional traduz uma condição já superada de reprodução autopoietica (MATURANA; VARELA, 1980) do Direito

moderno, servindo para o seu fechamento normativo e operacional. (MATURANA; VARELA, 2001). Em oposição, consequência direta da constitucionalização, encontra-se a alopoiese, fruto da reprodução de uma comunicação jurídica: “a Constituição determina como e até que ponto o sistema jurídico pode reciclar-se sem perder sua autonomia operacional”. (NEVES, 2007, p.71). Isso é o que se denomina de processo de concretização constitucional, mantendo-se uma circularidade entre a criação e a aplicação do Direito. Marcelo Neves (2007, p.73) diz que se trata da função descarregante da Constituição que impede o bloqueio do sistema jurídico pelas diversas expectativas de comportamentos que circundam a complexidade da sociedade contemporânea, reconhecida pela institucionalização dos direitos fundamentais, afirmando ainda que, por intermédio destes, a Constituição pretende responder às exigências do seu ambiente.

A interpretação dos fenômenos políticos e jurídicos é produto de uma determinada contextualização histórica, envolvendo também as circunstâncias do intérprete, processo que exige a identificação da posição dos atores em cena e das forças materiais atuantes, o que Karl Larenz (1997, p.285) denomina de pré-compreensão, também referenciada por Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco (2007, p.04), na medida em que o conceito e o objeto de uma constituição estarão condicionados por concepções prévias. Os fundamentos iniciais são os pré-conceitos, os pré-juízos, as pré-suposições. Surge a necessidade de racionalizar e controlar essa pré-compreensão constitucional. Neste diapasão, Konrad Hesse (1983, p.44) considera que:

*El intérprete no puede captar el contenido de la norma desde un punto casi arquimédico situado fuera de la existencia histórica sino únicamente desde la concreta situación histórica en la que se encuentra, cuya plamación ha conformado sus hábitos mentales, condicionando sus conocimientos y sus pré-juicios.*⁶

O próprio exaurimento do modelo iluminista-cientificista de explicação da realidade, denunciado, por exemplo, pela Teoria Crítica Social (Escola de Frankfurt)⁷, já pressentiu que todos os mecanismos criados para uma nova compreensão da realidade são apenas novos rótulos, ganhando nomes adequados. Ignorando este alerta – assim como vem sendo a

⁶ “O intérprete não pode captar o conteúdo da norma por uma medida quase arquimédica, se está fora da existência histórica, só após a situação histórica concreta em que estão localizados é que se tem moldado seus hábitos mentais, condicionando seus conhecimentos e seus pré-julgamentos” (tradução livre).

⁷ Theodor Wiesengrund-Adorno, Herbert Marcuse, Jürgen Habermas, Karl-Otto Apel, Walter Benjamin, Axel Honneth, Max Horkheimer, dentre outros autores, são alguns representantes da Escola de Frankfurt.

inesgotável criação dos seres humanos e da História – convencionou-se denominar esse momento de “pós-modernidade”.

Boaventura de Sousa Santos (1999) investiga como esta orientação inovadora – até que se demonstre o contrário – se manifesta de maneira rápida e profunda nos cenários sociais, culturais, políticos e econômicos, não escapando de uma perspectiva internacional, preocupando-se sempre com a história das nações atingidas. Sua proposta é revisitar conceitos, modelos, teorias e soluções que até então eram consideradas eficazes para diagnosticar as crises institucionais que se instalavam, mas com o novo constitucionalismo, são necessárias também novas reflexões. Diante do exposto, resta claro que, por essa nova orientação hermenêutica e no contexto do Estado Democrático de Direito, a Constituição passa a ser vista como uma norma de hierarquia superior e suprema, cujo conteúdo expressa uma série de princípios e valores que são orientadores das disposições dos diversos ramos do Direito e das atividades jurídicas.

1.2 O movimento constitucional no Brasil

Pode-se dizer que o pensamento constitucional brasileiro (BONAVIDES; ANDRADE, 1989) desdobra-se em quatro fases e o nascimento de cada uma destas foi antecedido por importantes movimentos políticos ou sociais. As influências do movimento constitucional no Brasil na fase monárquica tiveram como marcos a chegada de D. João VI, em 1808, a elevação do Brasil à categoria de Reino Unido a Portugal, em 16 de dezembro de 1815, e a proclamação da independência, em 7 de setembro de 1822, inaugurando a fase imperial de governo. Segundo relatos de Oliveira Vianna (1956, p.247), a nobreza brasileira era composta por uma aristocracia intelectual de graduados em universidades europeias, conhecimentos que contribuíram significativamente para a sedimentação das novas teorias políticas que se desenvolviam na Europa: o liberalismo, o constitucionalismo, o federalismo, etc. Cogitou-se em aplicar no Brasil a Constituição portuguesa. O passo seguinte foi a instalação de uma unidade de poder que se afastasse da monarquia. Na lição de José Afonso da Silva (2006, p.74), assim era o cenário do Brasil Império:

O constitucionalismo era o princípio fundamental dessa teoria, e realizar-se-ia por uma constituição escrita, em que se consubstanciasse o liberalismo, assegurado por uma declaração constitucional dos direitos do homem e um mecanismo de divisão dos poderes, de acordo com o postulado do art. 16 da Declaração dos Direitos do

Homem e do Cidadão de 1789, segundo o qual não tem constituição a sociedade onde não é assegurada a garantia dos direitos nem determinada a separação dos poderes.

A fase dominante no Brasil Imperial foi caracterizada como liberal-centralizadora, destacando-se as contribuições de Pimenta Bueno (1978), o Marquês de São Vicente, com a sua obra “Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império”, de 1857. Refletia, com a existência do Poder Moderador, sobre as questões político-administrativas da centralização e a relação com o desenvolvimento nacional, o que veio posteriormente com a República nos moldes das instituições norte-americanas. Devem-se registrar ainda as contribuições doutrinárias de Aureliano Tavares Bastos, em suas “Cartas do Solitário” (1863) e “A Província” (1870). No Brasil, embora a concepção liberal não tenha sido aplicada em sua pureza (FAORO, 1991), manifestou-se de forma indireta nas Constituições de 25 de março de 1824, pela concentração de poderes nas mãos do imperador, titular do Poder Moderador, a existência da escravidão e dos privilégios da nobreza; e de 1891, devido à influência marcante do constitucionalismo norte-americano. (BRASIL, 1999, p.96-121).

O Brasil Republicano representa a segunda fase do constitucionalismo nacional, dominada pelo pensamento de Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda e interino da Justiça, o qual foi o defensor, dentre outras contribuições, do *habeas corpus* e do controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário. Valem ressaltar os esforços de João Barbalho e de Carlos Maximiliano, referências para a interpretação da Carta de 1891. O período foi marcado ainda por um nacionalismo realista e autoritário inaugurado por Alberto Torres, e no plano constitucional, pela obra de Oliveira Vianna (1927), que, em “Idealismo da Constituição”, enfraquece o trabalho de Rui Barbosa em prol das liberdades públicas. Nesse período surgiram vozes dissonantes que procuraram substituir o direito pela sociologia e pela economia, sob o um olhar crítico do constitucionalismo.

Ao lado do Poder Moderador, pelo qual “o Rei reinava, governava e administrava” (SILVA, 2006, p.76), dois órgãos reforçavam a ação do soberano: o Senado e o Conselho de Estado. O primeiro era conservador e funcionava como órgão de reação contra os movimentos liberais da Câmara dos Deputados. O segundo era um órgão consultivo. Impregnada pela sistemática dos poderes locais da época colonial, a ameaça da descentralização política foi uma constante na história político-constitucional do Império. Por meio das rebeliões que ficaram conhecidas como “cabanada”, “balaiada”, “sabinada”, tentou-se implantar no Brasil a

monarquia federalista, mas o Império somente sucumbiu em 1889, quando as forças descentralizadoras firmaram-se como fatores de condução da vida política brasileira na estruturação do Estado e, para isso, apoiaram-se na democracia como regime jurídico que assegurasse os direitos fundamentais, iniciando-se a fase republicana. O governo provisório foi instituído pelo Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889, sob o comando do Marechal Deodoro da Fonseca.

Em 24 de fevereiro de 1891, foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, ocasião em que ficou estabelecida como forma de governo a República federativa, constituída pela união perpétua e indissolúvel das antigas províncias e o regime representativo. A opção pelo presidencialismo, de acordo com o modelo norte-americano, foi justificada por Pedro Calmon (1959, p.1922), uma vez que “estabilizava a autoridade, franqueara aos Estados vida própria, proclamara as liberdades democráticas”. Outra novidade foi a transição da divisão quadripartite de Benjamin Constant (1968) do Império para a doutrina tripartite de Montesquieu (1999), conforme versava o art. 15, considerando órgãos da soberania nacional os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Por ter sido inspirada diretamente pelo diploma norte-americano, a Constituição de 1891 não teve eficácia social, pois não se adequava à realidade brasileira, conforme constatação de Amaro Cavalcanti (1983, p.160). O presidente e o vice, respectivamente, eram Deodoro da Fonseca e Floriano Peixoto.

O sucessor Manuel Ferraz de Campos Sales, cujo mandato foi de 1898 a 1902, defendia que o poder político tinha de se concentrar nas mãos de uma minoria, uma aristocracia que garantia a estabilização das oligarquias de poder. Todavia, o sistema constitucional implantado enfraqueceu o poder central e fez ressurgir os poderes locais e regionais, deflagrando um processo de instabilidade política, o qual culminou com a instalação da “política dos governadores” na Primeira República, marcada pelo coronelismo, fenômeno que “tem suas leis próprias e funciona na base da coerção, da força e da lei oral, bem como de favores e obrigações”. (CARONE, 1969, p.67). Os coronéis representavam o poder real e efetivo, elegiam os deputados, os senadores e os governadores. Na República Velha vigorava o coronelismo, um sistema eleitoral frágil e manipulado, que consistia na compra ou troca dos votos pelos coronéis para os candidatos que apoiavam. Eram comuns as práticas fraudulentas nas urnas, tais como os votos-fantasmas, a alteração de resultados, a falsificação de documentos. No começo do século XX, as economias mais ricas do Brasil

eram São Paulo (café) e Minas Gerais (leite). Os políticos desses estados eram dominantes no poder central: era a política do café-com-leite. Os favores eram constantes entre os governadores e os membros da presidência.

Como tentativa de adequar a Constituição de 1891 à realidade social, foi promulgada a Emenda Constitucional de 1926, mas foi somente quando Getúlio Dornelles Vargas subiu ao poder, em 1930, que o coronelismo começou a ser desarticulado, inclinando-se a favor da mencionada “questão social”, por meio do impulso à cultura, da criação do Ministério do Trabalho, da liquidação da “política dos governantes”, da mobilização operária, etc. A Revolução Constitucionalista em São Paulo foi o estopim para que a Carta Constitucional de 16 de julho de 1934 fosse promulgada. Uma das inovações mais importantes para o constitucionalismo brasileiro em 1930 foi a inscrição de um título referente à ordem econômica e social, outros sobre a família, a educação e a cultura, além de disposições direcionadas aos problemas ligados à segurança nacional, com muitas normas programáticas, influências diretas da Constituição de Weimar, de 1919.

Inaugura-se a terceira fase (autoritária) do pensamento constitucional brasileiro. Em 10 de novembro de 1937 foi instaurado o Estado Novo de Vargas com a justificativa de combater a Ação Integralista Brasileira (TRINDADE, 1974), comandada por Plínio Salgado, e o renascimento do partido comunista, comandado por Luís Carlos Prestes. A Constituição de 1937 foi elaborada por Francisco Campos, sob a inspiração da constituição polonesa de 1935, marcada pelo autoritarismo, no qual todos os poderes do Estado estavam sujeitos ao arbítrio do ditador. O Poder Executivo foi fortalecido, algumas atividades foram nacionalizadas e foi conferida ao Estado a função de orientação e de coordenação da economia nacional. José Afonso da Silva (2006, p.83) registra que:

A Carta de 1937 não teve, porém, aplicação regular. Muitos de seus dispositivos permaneceram letra morta. Houve ditadura pura e simples, com todo o Poder Executivo e Legislativo concentrado nas mãos do Presidente da República, que legislava por via de decretos-leis que ele próprio depois aplicava como órgão do Executivo.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, quando o Brasil participou em defesa dos Aliados, começou um processo de redemocratização. Em 18 de setembro de 1946, a nova constituição foi promulgada, marcando o início da quarta fase do constitucionalismo brasileiro (liberal-social), a qual perdurou até o golpe militar de 1964, e foi retomada em com a Carta de 1988. Destacou-se a produção doutrinária de Pontes de Miranda (1962), José

Afonso da Silva, Paulo Bonavides, Celso Ribeiro Bastos. Embora de cunho mais democrático, as crises políticas não permitiram que sua eficácia tivesse o êxito esperado. Getúlio Vargas, de volta ao poder em 1951, foi alvo de críticas em relação ao seu programa social e econômico, destacando-se o movimento denominado “queremismo”, em razão da propaganda “nós queremos Getúlio!”, o que culminou com o suicídio do chefe de governo em 1954. Assumiu o poder o vice, Café Filho, que logo depois adoeceu, sendo sucedido por Carlos Luz, então presidente da Câmara dos Deputados, que foi deposto por um movimento militar liderado por Teixeira Lott, que também impediu o retorno de Café Filho. O então presidente do Senado Nereu Ramos assumiu o governo.

Em seguida, Juscelino Kubitschek de Oliveira torna-se o presidente do Brasil em 1955. O seu sucessor é Jânio Quadros, que renunciou sete meses após assumir o mandato, sendo substituído pelo vice-presidente João Goulart, popularmente conhecido como “Jango”. Neste momento, apesar das incertezas, a economia prosperou significativamente. Em 1º de abril de 1964, o Movimento Militar o depõe e a ditadura é instalada. Em 1969, em meio a novas crises políticas, é editada a Emenda Constitucional nº 01, que trouxe alterações de tal magnitude na ordem jurídica vigente que muitos sustentam tratar-se de uma nova Constituição outorgada. A abertura política se manifestou pela anistia, a eleição direta dos governadores dos estados-membros em 1982, a campanha das “Diretas-já”, que mobilizou milhões de brasileiros, e a eleição indireta do civil Tancredo de Almeida Neves para a Presidência da República, acontecimentos que contribuíram para derrota das forças autoritárias que dominaram o poder por 20 anos (1964-1984), iniciando-se um processo de redemocratização do país com a construção de uma Nova República e a promulgação de uma Constituição que refletisse um ideal mais democrático e social. A morte de Tancredo Neves provocou grande comoção nacional e o vice José Sarney o sucedeu.

Após este resgate histórico, breve, mas que se acredita produtivo, depreende-se, pelas palavras de Luís Roberto Barroso (2007, p.207), que “uma constituição não é só técnica, tem de haver, por trás dela, a capacidade de simbolizar conquistas e de mobilizar o imaginário das pessoas para novos avanços”. O texto constitucional de 1988 é considerado moderno, pois traz inovações relevantes para o constitucionalismo brasileiro⁸. A Carta de 1988 ficou

⁸ Luís Roberto Barros (2002, p.379-383) esclarece que o novo Direito Constitucional brasileiro se desenvolveu nos processos de redemocratização e reconstitucionalização do país, no período que sucedeu a ditadura militar instaurada em 1964, apontando duas mudanças de paradigmas essenciais: a efetividade das normas constitucionais por conta da força normativa da Constituição e o desenvolvimento de uma dogmática

conhecida como “Constituição cidadã”, expressão de Ulysses Guimarães, devendo-se registrar o mais longo período de estabilidade institucional na história republicana do país.

1.3 O Estado-fiscal e a constitucionalização do Direito Tributário

Para o desempenho de suas atividades (saúde, educação, construção de estradas, fomento da economia, etc.), o Estado depende de recursos financeiros, os quais provêm, em sua maioria, da tributação. A origem desta constatação remonta da necessidade percebida pelo homem, em tempos primitivos, de que, para uma garantia mínima de suas liberdades e de seus direitos, era necessária a sua reunião em grupos de indivíduos. Com o aumento destes, as relações de interesses comunitários passaram a ser mais complexas, o que implicaria na utilização de recursos mais dispendiosos. A partir desse momento histórico, teve início a dação de uma parcela do patrimônio individual em prol do bem comum, sendo esse o berço da tributação na história da humanidade.

Do latim, *fiscus* significava “cesto”, objeto que passava pelas residências e era apropriado para o recolhimento dos recursos provenientes da população. Caso não existisse nada a ser fornecido, os agentes estatais entravam nas casas e apreendiam outros bens. Diante dessa verificação, é válido ressaltar que, desde os primórdios da sociedade, o homem se vê na necessidade de despende seus esforços para beneficiar a coletividade. Com relação ao aspecto sociológico da atividade de tributar, partindo-se do princípio de que o Estado existe para servir ao homem, o ente público tem por obrigação, na sua origem, promover a defesa dos interesses coletivos, existindo, notadamente, dentre estes, a necessidade do provimento de recursos de natureza financeira. O objetivo da sociedade se traduz na busca do bem-estar social por intermédio das atribuições do Estado.

A complexidade dos anseios em questão demanda, por sua vez, a preexistência de um ordenamento jurídico que sirva de sustentáculo para tais relações, pois o ente estatal não é constituído apenas pela congruência de vários indivíduos de certo local, e sim por uma universalidade. Nas palavras de Hans Kelsen (2006, p.317):

constitucional balizada por novos métodos de interpretação (hermenêuticos). A elevação da Constituição nas searas políticas e jurídicas culminou no que o pós-positivismo denominou de “constitucionalização do Direito” ou “filtragem constitucional”.

Como organização política, o Estado é uma ordem jurídica. Mas nem toda ordem jurídica é um Estado. Nem a ordem jurídica pré-estadual da sociedade primitiva, nem a ordem jurídica internacional supra-estadual (ou interestadual) representam um Estado. Para ser um Estado, a ordem jurídica necessita de ter o caráter de uma organização no sentido estrito da palavra, quer dizer, tem de instituir órgãos funcionando segundo o princípio da divisão do trabalho para a criação e aplicação das normas que a formam; tem de apresentar certo grau de centralização. O Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada.

Kelsen (1995, p.191) aduz ainda que “o Estado é uma sociedade politicamente organizada porque é uma comunidade construída por uma ordem coercitiva, e essa ordem coercitiva é o Direito”. Nesta linha de raciocínio, Paulo Bonavides (1995, p.107) considera o Estado como uma forma de sociedade, não sendo a única nem a mais vasta, coexistindo com outras instituições, como a família e a religião. Ao questionar sobre qual seria o ponto essencial que separa o Estado como uma organização de poder das demais sociedades influentes sobre o comportamento dos seus membros, conclui:

Inquestionavelmente, esse traço fundamental se cifra no caráter inabdicável, obrigatório ou necessário da participação de todo indivíduo numa sociedade estatal. Nascemos no Estado e ao menos contemporaneamente é inconcebível a vida fora do Estado. Ao passo que as demais associações ao de participação voluntária, conservando sempre livre aos membros a porta de entrada e saída, o Estado, que possui o monopólio da coação organizada e incondicionada, não somente emite regras de comportamento senão que dispõe dos meios materiais imprescindíveis com que impor a observância dos princípios porventura estatuídos de conduta social.

Desde os primórdios da história da humanidade, a relação de tributação entre os indivíduos e o Estado é representativa de uma obrigação jurídica. Os egípcios, os persas, os fenícios, os assírios usavam os tributos como instrumentos de servidão. Na Grécia Antiga, somente o cidadão grego era isento do pagamento de tributos, evidenciando a dualidade “povo dominante e povo dominado”, dando-se o mesmo na Roma Antiga. Na Idade Média, os tributos eram o principal sustentáculo do sistema feudal, consubstanciados na obrigação de pagamento pelos servos aos senhores feudais inúmeras prestações, tais como a corvéia, a capitação, a talha, etc.

Com a Magna Carta de 1215, surge a primeira declaração dos direitos contra a tributação, ao impor no seu art. XII que os tributos fossem cobrados de maneira razoável. O art. XV previa o princípio do consentimento, que corresponde atualmente à legalidade tributária, na medida em que preconizava a necessidade de convocação pelo Rei de um conselho para a fixação de um novo tributo, salvo nos casos de costume, de resgate do rei, da elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou do dote para a filha mais velha. Conforme

relatos de Ricardo Lobo Torres (2000, p.03), somente na Idade Moderna os tributos deixaram de ser destinados às despesas extraordinárias, constituindo-se na principal fonte de receita do Estado, com a missão de custear as despesas públicas. Sobre o surgimento do Estado Fiscal, registra-se que:

Com o advento do Estado Fiscal, feição financeira do Estado Democrático, e a partir do desenvolvimento do capitalismo, as despesas públicas passaram a ser financiadas por tributos (ingressos derivados), especialmente por impostos, além de empréstimos públicos, em substituição à exploração do patrimônio do príncipe, que caracterizava o Estado Patrimonialista, providos por ingressos ordinários. (TORRES, 2000, p.97).

Pode-se afirmar que o Estado Fiscal⁹ surgiu pela modificação social e econômica ocorrida no Iluminismo e pela decadência dos Estados monárquicos do feudalismo, período em que a tributação era instável e dirigida a apenas determinado grupo de pessoas, v.g. com a finalidade de abastecer a fazenda do rei, assumindo a feição de confisco. Com o crescente desenvolvimento do comércio, da indústria, da liberdade de iniciativa do homem, o tributo surgiu com a função de angariar receitas para a manutenção do Estado e como instrumento apto a proteger a propriedade privada. O constitucionalismo passou a exigir do Estado a preservação dos valores de liberdade e de propriedade, evidenciando, pelo menos em tese, um equilíbrio de doação de parte do patrimônio individual ao fisco como pagamento de conservação da sociedade.

Nesse sentido, Sacha Navarro Calmon Coelho (2000, p.36) assevera que o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para disciplinar e conter o amplo poder de

⁹ José Casalta Nabais (2009, p.191-221), calcado no contexto português, considera que o Estado Fiscal possui interesses próprios nas receitas provenientes da economia, mas identifica também seu caráter limitado. Considera que as tarefas de providência e ordenação, seus objetivos sociais, econômicos e políticos são interligados com a necessidade de recursos para tanto, alertando que “um estado que, através de regulamentação exarcebada ou de impostos exagerados, estorve, paralize ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira”. (NABAIS, 2009, p.198). Preocupa-se com o agigantamento do Estado Fiscal e propõe que deve haver uma compatibilização dos princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico, “a ponto de não ser senão um invólucro de um estado em subsistência, dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal”. (NABAIS, 2009, p.203). Adverte ainda que “concretizar, porém, tais limites, quando não constem especificamente da constituição, como é a regra, não é fácil. Naturalmente, que os mesmos não podem ser colocados numa fasquia tão baixa que equivala, ao fim e ao cabo, a abandonar os contribuintes à ferocidade do fisco, o que ocorrerá certamente se a tributação atingir um nível tal que o aproxime da verificação da chamada ‘lei do bronze do imposto’, segundo a qual ao particular deve ser deixado o mínimo necessário ao seu consumo de modo que junto dele não possa constituir-se qualquer energia econômica potencial”. (NABAIS, 2009, p.218).

tributar em prol da segurança dos cidadãos. Souto Maior Borges (2002, p.04) recupera esta orientação ao acrescentar que:

E a virtude, na relação tributária, identifica-se com a igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada das relações isonômicas entre fisco e contribuinte no plano normativo. A justiça fiscal não deve temer o passo atrás, em direção à aurora romana da meditação sobre o Direito. Justiça fiscal, é ela também a arte de dar a cada um o que é seu. O estatuto tributário é não só do contribuinte. É do fisco e do contribuinte numa relação isonômica. Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence. Só vive honestamente, só não lesiona ninguém, quem dá a cada um que é seu.

O Estado Fiscal, portanto, é aquele que recebe o poder de tributar, produto de uma ordem constitucional que lhe conferirá essa prerrogativa de formação de receitas e, ao mesmo tempo, uma série de limitações para o exercício da tributação, característica marcante dos estados contemporâneos politicamente organizados e esculpido em uma constituição escrita e rígida. Um dos principais suportes desse poder atribuído ao Estado Fiscal se encontra no contrato social, que gera a publicização do tributo, oportunidade em que todos os indivíduos, sob a égide do Estado, dispõem de parte de seus bens para a conservação de sua liberdade. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (1991, p.121), “é o preço mínimo da liberdade, é a transformação do imposto em coisa pública”.

Com a consolidação da função fiscal do Estado, em um momento de afirmação da burguesia, o princípio da legalidade tributária se fortaleceu, os tributos se tornaram permanentes e, a partir do século XVIII, foi difundido na esteira da Revolução Francesa e da independência dos Estados Unidos. No Estado Democrático de Direito, com as influências das ideias iluministas, ficou estabelecido que só os representantes do povo, reunidos no parlamento, poderiam criar obrigações, e de que o poder executivo seria um mero executor das políticas por eles definidas, traduzindo-se em “um viés plural como meio de garantir a democracia, a unidade do sistema jurídico e a igualdade de tratamento entre os cidadãos”. (ROYO, 2000, p.42).

A Constituição Federal de 1988 consagrou as principais diretrizes do Direito Tributário, com os direcionamentos básicos responsáveis pela relação do Estado (fisco) com o particular (contribuinte): definiu as espécies de tributos com as suas limitações, distribuiu as competências e estabeleceu a repartição das receitas tributárias. Portanto, o Direito Tributário, como os demais ramos jurídicos, é projetado pela Constituição, por meio de orientações que

devem ser observadas, eis que fundamentais na relação do Estado com o indivíduo e vice-versa, preservando os direitos, os deveres e as garantias do contribuinte¹⁰. Na lição de Geraldo Ataliba (1968, p.08), o Sistema Constitucional Tributário é o “conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário vigentes em determinado país”.

O fenômeno da Constitucionalização do Direito não se perfaz apenas com a inclusão da Lei Fundamental nos diversos ramos jurídicos, mas, sobretudo, com a reinterpretação de seus institutos sob uma ótica constitucional. No tocante ao Direito Tributário, esse movimento se mostrou mais ativo: no plano formal, notadamente pela repartição das receitas tributárias e pelos direitos fundamentais dos contribuintes, e, no plano material ou substancial, pela consolidação dos valores constitucionais legitimadores do ordenamento tributário com a finalidade de humanizar a relação entre as duas partes, em especial os contribuintes, tendo em vista que estes são afetados por uma onerosa carga tributária, uma das maiores do mundo.

A população em geral não tem suas necessidades básicas supridas com qualidade e eficiência, embora o dever de fazê-lo seja constitucionalmente consagrado. Situação mais grave se revela quando a efetivação de alguns direitos reputados fundamentais fica condicionada à comprovação de regularidade fiscal. A ideia de justiça fiscal (RIBEIRO, 2008, p.987) simboliza esta tendência, fazendo surgir o que se convencionou chamar de Direito Constitucional Tributário. Ricardo Lodi Ribeiro (2008, p.1007) afirma que:

Nos dias atuais, a constitucionalização do Direito Tributário, longe de ser garantida pela abundante previsão de dispositivos legais que contemplem institutos tributários, vai se revelar pelo resgate dos princípios ético-jurídicos que informem a relação fisco-contribuinte, onde o ideal de justiça tributária não se limita a uma mera figura de retórica a ilustrar o discurso do legislador constituinte.

A constitucionalização do Direito Tributário evidenciou o potencial do conflito entre os direitos fundamentais e as normas constitucionais, proporcionando uma mudança de concepção da relação vertical do contribuinte que se contrapõe ao Estado para relação horizontal de uma sociedade que divide os encargos fiscais com respeito ao pluralismo.

¹⁰ Para sedimentar a formação de uma Teoria Constitucional Tributária direcionada para essa nova orientação, a qual inundou os obsoletos sustentáculos do antigo Estado Fiscal, que se mostra mais preocupado com o cidadão-contribuinte, recomendam-se as leituras dos seguintes doutrinadores: Ederson Garin Porto (2009), Luís Emygdio F. Rosa Júnior (2009), Zelmo Denari (2009), Luiz Celso de Barros (2008), Vitorio Cassone (2009), Luciano Amaro (2009), German Alejandro San Martim Fernandez (2008).

Assim, o Direito Tributário redimensionou as complexas relações entre a legalidade, a prática administrativa, a capacidade contributiva, a extrafiscalidade e a progressividade do imposto. Paulo Caliendo (2008, p.204) reconhece que:

Igualmente o Direito Tributário possui a Constituição como premissa maior na formatação do discurso jurídico. Contudo, tal fato não decorre da situação particular de cada sistema, tal como se a posição topológica de uma norma determinasse *ab initio* se a matéria é o ou não constitucional. Tal erro indicaria a inexistência de princípios constitucionais implícitos. O Direito Tributário nacional deve ser analisado a partir da ótica constitucional e não apenas do fato de a Constituição brasileira consagrar grande espaço às normas tributárias. Essa é uma peculiaridade de nosso modelo normativo, moderno e arrojado, mas não refuta o fato de que a Constituição é o lar por excelência do problema da cidadania e a cidadania é questão fundamental da tributação.

Neste contexto, a imposição de comprovação de regularidade fiscal se apresenta como um obstáculo, por vezes intransponível, para o exercício de alguns direitos fundamentais dos contribuintes, aniquilando as premissas que orientam a constitucionalização do Direito Tributário, fazendo ruir todo o arcabouço normativo que se pretende construir para abrigar em um mesmo espaço o Estado Fiscal e os contribuintes.

2 A REGULARIDADE FISCAL

O direito de certidão, atestado fornecido pelo Poder Público quanto a fatos que digam respeito a quaisquer situações jurídicas do cidadão, tem como fundamento o Estado Democrático de Direito, uma vez que a sua emissão pode ser considerada essencial ao exercício ou defesa de um direito. No Brasil Imperial, o Aviso Ministerial nº 83, de 10 de julho de 1838, e o art. 14, § 4º, do Regulamento datado de 21 de dezembro de 1850, previam ser o governo brasileiro responsável pelo fornecimento de certidão a todo aquele que a requeresse sobre assunto de interesse particular, desde que não envolvesse matéria de segredo ou comprometimento alheio. (SÁ FILHO, 1945, p.266). O art. 113, inciso 35, da Constituição de 1934 determinava a expedição de certidões requeridas para a defesa de direitos individuais ou para o esclarecimento dos cidadãos acerca dos negócios públicos, ressalvados os casos de reserva em nome do interesse público. Na Carta Constitucional de 1937, o referido direito foi previsto no art. 141, parágrafo 36, inciso III. Na Constituição de 1967, o art. 153, parágrafo 35, assegurava a expedição de certidões requeridas às repartições administrativas.

A Constituição Federal de 1988 assegura, em seu art. 5º, inciso XXXIII, que “todos têm o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”. No art. 5º, inciso XXXIV, alínea *b*, prevê “a obtenção de certidões em repartições públicas para a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”, restando patente a existência de um direito constitucionalmente garantido quanto à obtenção de certidões fiscais. É, portanto, uma cláusula pétrea e, por essa razão, não pode sequer ser objeto de proposta de emenda tendente a extingui-la, na forma do art. 60, § 4º, do texto constitucional. Nesse sentido, Ives Gandra Martins (2000, p.48) registra que o constituinte houve-se bem ao colocar os direitos fundamentais do contribuinte neste patamar, os quais, embora violentados o mais das vezes pelas autoridades que buscam a arrecadação a qualquer custo para enfrentar os crônicos *déficits* das más administrações públicas. A lei nº 9.051, de 18 de maio de 1995, que dispõe sobre a expedição de certidões para a defesa de direitos e esclarecimento de situações, regulamentou estas disposições constitucionais. A certidão pode ser assim conceituada:

Reprodução textual e autêntica, portadora de fé, de escrito original ou assento extraído de livro de registro ou de notas públicas, papéis, peças judiciais ou autos, por oficial público, escrivão ou qualquer outro serventuário ou funcionário competente, que os tenha a seu cargo, em seu poder ou cartório. (NUNES, 1999, p.55).

Derivado do latim *certitudo*, de *certus*, na técnica jurídica tem sentido próprio, que não se confunde com o genérico e vulgar. Significa o atestado ou ato pelo qual se dá testemunho de um fato. No rigor da técnica jurídica, certidão expressa exatamente toda cópia autêntica feita por pessoa que tenha fé pública, de teor de ato escrito, registrado em autos ou em livros. (DE PLÁCIDO E SILVA, 2008, p.282).

O Código Tributário Nacional, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionada pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar por expressa exigência do art. 146 da CF/88, normatiza o fornecimento de certidões de regularidade fiscal nos arts. 205 ao 208. A certidão negativa de débito (CND), a que se refere o art. 205 do CTN, atesta que não existe qualquer pendência do contribuinte em relação ao Fisco, estando em perfeita regularidade para com suas obrigações tributárias. A certidão positiva com efeito de negativa (CPD-EN), prevista no art. 206 do CTN, a qual possui os mesmos efeitos da CND por expressa previsão, é fornecida quando se constata a existência de créditos não vencidos, não podendo o contribuinte ser considerado inadimplente; em curso de cobrança executiva em que tenha se efetivado a penhora, estando a extinção do crédito de certa forma garantida, não tendo o Fisco interesse em denegar a certidão ou cuja exigibilidade esteja suspensa por umas das hipóteses aludidas no art. 151 do CTN: a moratória, o depósito do montante integral, os recursos e as reclamações nos termos das leis regulamentadoras do processo administrativo tributário federal (Decreto nº 70.235/72, no plano federal), a concessão de liminar em mandado de segurança ou a antecipação de tutela em qualquer outro tipo de ação e o parcelamento. A certidão positiva de débito (CPD), por seu turno, registra a irregularidade do contribuinte em relação ao Fisco, sejam relacionadas às obrigações principais ou acessórias.

Na forma da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 734, de 2 de maio de 2007, a regularidade fiscal caracteriza-se pela não existência de pendências cadastrais e débitos em nome do sujeito passivo, bem como pela não omissão quanto às obrigações acessórias, seguindo as orientações do art. 113 do CTN. Assim, uma vez preenchidos tais requisitos, a certidão fiscal – negativa, positiva ou positiva com efeito de negativa – deve ser expedida pela Administração Fazendária nos termos do requerimento, sem margem para especulações. Leandro Paulsen (2008, p.1262) registra que a extração de certidões não se compadece com especulações e presunções, exigindo um fato ou ato devidamente anotado ou registrado. As três esferas de poder (federal, estadual e municipal) adotaram a certidão

negativa como prova de quitação dos tributos, “representando uma manifestação do poder-dever do Estado em emití-las quando cabíveis”. (HARADA, 2008, p.522). Aliomar Baleeiro (2008, p.1022) registra que:

O fornecimento da certidão negativa, obedecidos os requisitos da lei, é obrigatório, no prazo estabelecido de 10 dias pelo art.205. Qualquer pessoa, que tenha interesse legítimo, poderá requerê-la, não apenas os contribuintes, mais ainda os sucessores, os adquirentes, os terceiros responsáveis pelo pagamento do tributo. A resistência ao fornecimento e a omissão da autoridade administrativa configuram abuso de autoridade e são ofensas a direitos e garantias constitucionalmente assegurados, como o direito de petição e representação junto aos órgãos públicos.

A nova conjuntura da Administração Fazendária Federal começou a ser delineada pela Medida Provisória nº 258, de 21 de julho de 2005, apelidada de “MP da Super-receita”, a qual não foi votada pelo Congresso Nacional e perdeu sua eficácia em 18 de novembro de 2005 (art. 62, §§ 3º e 7º da Constituição Federal), por falta de *quorum* para a composição no Senado Federal (estavam presentes 33 senadores, quando eram necessários 41, no mínimo, para que a matéria fosse examinada). Previa a fusão da Secretaria da Receita Federal com a área de arrecadação e fiscalização da Previdência Social, a Secretaria de Receita Previdenciária. Em cumprimento ao disposto no art. 62, § 3º, da CF/88, em 19 de novembro de 2005, foi editado o decreto nº 5.586, dispondo sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Previdenciária, alterando o decreto nº 3.048/99.

Com a lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, foi criada a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), uma união administrativa entre a Receita Federal e a Previdência Social. A principal intenção do Governo Federal foi aumentar sua própria receita com a diminuição dos gastos, materializando e positivando modificações de proporções significativas no Sistema Tributário Nacional. Em termos práticos, a Super-receita unificou 111 delegacias que trabalham com fiscalização, atendimento e arrecadação de tributos. Assim, a competência que antes era do Ministério da Previdência e Assistência Social, fica centralizada no Ministério da Fazenda e o cumprimento das obrigações principais e acessórias inerentes à Secretaria da Receita Previdenciária e Secretaria da Receita Federal estão a cargo de um só órgão: a Receita Federal do Brasil (RFB).

Quando o contribuinte entra com um requerimento perante a Administração Fazendária Federal solicitando a expedição de certidão de regularidade fiscal, este deve ser atendido nos termos em que formulou o pedido (art. 205, parágrafo único do CTN). Se for

positiva, deve ainda a autoridade indicar detalhadamente os créditos tributários que a Fazenda Pública reputa existentes, sendo os mesmos vencidos, exigíveis e não pagos. Essa exigência se coaduna com a moderna processualização da atividade administrativa, que tem como foco a preocupação com a disciplina e com a democratização dos procedimentos formadores da vontade administrativa e não apenas o ato administrativo final.

Nesse sentido, se há dúvida, a certidão não deverá ser expedida. Não cabe ao servidor público alterar os termos do pedido, ressaltando-se que só pode ser validamente recusada se houver crédito constituído contra o interessado. O fato de haver descumprido uma obrigação tributária, seja principal ou acessória, não é motivo suficiente para a recusa, a menos que já tenha sido feito o lançamento correspondente.

Esta postura tem como principal meta fazer uma releitura da orientação clássica de que a característica basilar da Administração Pública é a autoexecutoriedade dos seus atos, para promover “uma progressiva aproximação entre a Administração e os cidadãos da sociedade civil, em que inúmeros grupos sociais colaboram na identificação do interesse público”. (MEDAUAR, 2008, p.32). Nesse diapasão, Gilson Wessler Michels (2008, *online*) assevera que:

De tal sorte, o cidadão tem hoje não apenas a garantia de acesso ao Poder Judiciário, nos casos em que um ato administrativo já formalizado afronte um direito seu como também tem a possibilidade de, previamente à formalização deste ato, manifestar-se, concreta e producentemente, quanto ao seu conteúdo junto à Administração. Tal quadro representa uma importante medida de economia processual – pela possibilidade de que os atos permeados de vícios ou arbitrariedades sejam saneados ou extirpados antes que se constituam formalmente, e não apenas depois, no âmbito do Poder Judiciário –, mas, mais do que isto, constitui-se em medida de resguardo das garantias individuais – dado que, assim, preserva-se o direito do cidadão de não ver formulada contra si, pretensão em relação a qual não pôde opor suas razões, no âmbito do devido processo legal.

Com a complexidade dos procedimentos, o acréscimo de novos intervenientes e a necessidade de definição de suas responsabilidades, os ritos sofisticaram-se e, em muitos casos, a defesa técnica é fundamental e a superação dos limites de alguns dos princípios historicamente atribuídos pela doutrina ao procedimento administrativo é inevitável. Nesse contexto, o formalismo acaba se impondo em face destas mudanças.

O fornecimento de certidões de regularidade fiscal, no plano federal, também foi afetado pelo novo sistema e normatizado pelos seguintes atos infralegais: o decreto nº

6.106/07, já com a redação determinada pelo decreto nº 6.420/08, o qual instituiu um novo modelo de certidão de regularidade fiscal; a Instrução Normativa nº 734/07, tratando sobre a sua emissão perante a Fazenda Nacional quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa nº 735/07, que dispõe sobre a prova de quitação com relação ao imóvel rural, e a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 03/07, já com a sua redação alterada pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 20 de janeiro de 2010.

O decreto nº 6.106/07, de 30 de abril de 2007, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3/07 e a Instrução Normativa nº 734, estas de 2 de maio de 2007, dispõem sobre a regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional e possuem conteúdos semelhantes. Pela sistemática descrita nesses diplomas normativos, existem atualmente duas espécies de certidões: a certidão específica e a certidão conjunta. A primeira será emitida pela Secretaria da RFB, não sendo de responsabilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e atesta a situação do sujeito passivo quanto às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b*, *c* do parágrafo único do art. 11 da lei nº 8.212/91; as contribuições instituídas a título de substituições; as contribuições devidas, por lei, a terceiros; e as contribuições inscritas como dívida ativa do INSS (decreto nº 6.106/07). A segunda será emitida pela RFB e PGFN com informações da situação do sujeito passivo quanto aos demais tributos federais e à dívida ativa da União, obedecidos exatamente os procedimentos até o presente momento empregados e sob as modalidades “certidão conjunta negativa”, “certidão conjunta positiva com efeitos de negativa” e “certidão conjunta positiva”, na forma da Instrução Normativa RFB nº 734/07.

2.1 As restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes em face da necessidade de comprovação de regularidade fiscal

Há decisões, inclusive sumuladas, reafirmando a convicção do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça de que o fisco não pode atrapalhar o funcionamento das empresas e das demais atividades dos contribuintes pessoas físicas em nome da arrecadação. O cerne deste debate não é o direito de certidão propriamente dito, mas sim a privação de direitos fundamentais àquele que efetivamente não o tem, seja negativa ou positiva com efeito de negativa, ou ainda que possua o direito à expedição destes documentos oficiais assegurado mediante ordens judiciais que são ignoradas pelas autoridades fazendárias.

José Augusto Delgado (2000, p.84) noticia um projeto de lei do Senador Jorge Bornhausen que pretendia implantar um “Código de Defesa do Contribuinte”, cujo principal objetivo era a busca da justiça fiscal ao reconhecer que os contribuintes e o Fisco possuem direitos e deveres recíprocos. Foi elaborado por juristas renomados, tais como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, Torquato Jardim, José Souto Maior Borges, Ricardo Lobo Torres. Uma das justificativas apresentadas pelo senador foi a vedação de interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial dos tributos. A ideia não vingou e os problemas continuam.

Veja-se o caso das empresas, que devem estar preparadas para confrontarem-se com um sistema burocrático paralelo à legislação tributária, formado por instruções normativas, portarias e decretos da Receita Federal do Brasil e demais setores inerentes, além do desencontro de informações que diariamente surpreende os contribuintes e a complexidade das estruturas da Administração Pública Fiscal federal. Esta constatação remete o contribuinte ao princípio da praticidade (ROCHA, 2009), de origem alemã¹¹ e transportado para o Brasil por Misabel Abreu Machado Derzi (2007), o qual objetiva possibilitar uma execução mais simplificada, econômica e viável das leis tributárias.

O agente da Administração fazendária, que fiscaliza e apura os créditos tributários, está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e deverá atuar aplicando a lei que disciplina o tributo ao caso concreto, sem margem de discricionariedade. A renúncia, total ou parcial, e a redução de suas garantias pelo funcionário, fora das hipóteses estabelecidas no CTN, acarretarão a sua responsabilização funcional (art. 142 do CTN). Mas a lei nº 5.172/66 (CTN), em conformidade com a Constituição, contém normas gerais ao dispor sobre as causas extintivas, suspensivas ou excludentes do crédito tributário e, em regra, dita apenas o quadro, os princípios norteadores ou os parâmetros dentro dos quais deverá atuar o legislador ordinário, que concede, v.g. a moratória (causa suspensiva), a remissão, a compensação (causas extintivas), a anistia ou a isenção (causas excludentes). Ruben de Azevedo Quaresma (2008, p.415) sintetiza esse contexto:

¹¹ Dentre os nomes mais importantes sobre o princípio da praticidade na Alemanha, destacam-se: Hans Wolfgang Arndt, Josef Isensee, Eberhard Wennrich, além de numerosas publicações.

O sistema tributário nacional, com todas as deficiências que se lhe apontam, montou-se com vistas à fixação da fórmula ideal do bom relacionamento entre o fisco e o cidadão-contribuinte, de molde a que ambos, em paz, cumpram seus respectivos deveres, dentro das regras da exação – este se adequando às suas obrigações principais e acessórias; aquele exigindo o cumprimento da legislação tributária dentro dos limites legais e regulamentares vigentes. Contudo, os contribuintes e os servidores fazendários atuam dentro de um vasto panorama que envolve outros protagonistas. São os legisladores, a quem cabe a instituição de leis conformadoras da tributação; os promotores de justiça, responsáveis pela emissão das denúncias, em casos de crime contra a ordem tributária; os julgadores administrativos, de primeira e segunda instâncias; os procuradores do Estado, responsáveis pelas cobranças judiciais; as gerências fiscais, que desenvolvem os planejamentos e programas de fiscalização; os governantes, que nomeiam os gestores das ações fiscais; os contadores, que realizam a escrituração das operações tributárias; os advogados que atuam em defesa dos contribuintes autuados; os executivos, que promovem a administração empresarial. Mergulhados nesse terreno, impõe-se que os servidores fazendários e os contribuintes assumam uma instrumentalização mais ágil sobre suas funções e responsabilidades públicas diante dos quadros de injustiça fiscal.

A Constituição e a legislação infraconstitucional enumeram uma série de direitos que estão condicionados à comprovação de regularidade fiscal. Seguem alguns exemplos: a contratação com o Poder Público e a participação em licitações (art. 195, § 3º CF, art. 193 CTN¹² c/c art. 47, I, *a* da lei nº 8.212/91 e art. 29 da lei nº 8.666/93); o recebimento de benefícios creditícios e fiscais (art. 195, § 3º CF c/c art. 47, I, *a* da lei nº 8.212/91); a alienação ou oneração de bens imóveis (art. 47, I, *b* da lei nº 8.212/91); a alienação de bem móvel de valor superior a R\$ 20. 696,09 (art. 47, I, *c* da lei nº 8.212/91); a transferência do controle de sociedades de responsabilidade limitada (art. 47, I, *d* da lei nº 8.212/91); a operação de empréstimos ou financiamentos junto à instituição financeira oficial; a contratação de operação financeira com recursos do FGTS e também os captados através de caderneta de poupança (art. 27, *b* da lei nº 8.036/90 c/c art. 10, incisos I e II da lei nº 8.870/94); a extinção das obrigações do falido (art. 191 CTN); o condicionamento da emissão da certidão negativa à apresentação de garantia (art. 47, § 8º da lei nº 8.212/91); em alguns estados-membros a legislação do ICMS exige fiança para a inscrição no cadastro dos contribuintes; exigem-se certidões de regularidade para impressão de blocos de notas fiscais ou aquisição de equipamentos emissores de cupons fiscais¹³; à empresa em débito com a Seguridade Social é proibida a distribuição de bonificações ou de dividendos para os acionistas, dar ou atribuir cotas ou participações nos lucros a sócio-cotista, diretor ou membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento (art. 52, incisos I e

¹² Ao comentar sobre os privilégios do crédito tributário, Celso Ribeiro Bastos (1999, p.225-226) afirma que a disposição do art. 193 do Código Tributário Nacional, que veda a Administração Pública celebrar contratos com particulares ou conceder o aceite da participação destes em concorrências públicas nos casos de não-quitação do débito tributário, “não passou de mais uma forma de compelir o administrado ao pagamento de seus tributos” e atesta que existe na sistemática tributária brasileira uma verdadeira supremacia do executivo fiscal.

¹³ Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 374.981/RS

II da lei nº 8.212/91 c/c o art. 32 da lei nº 4.357/64); o Poder Municipal está impedido de conceder o alvará de construção ou o “habite-se” para uma residência sem que o interessado prove a matrícula da obra nos arquivos da Previdência Social, bem como a regularidade do pagamento das contribuições da respectiva área (art. 50 da lei nº 8.212/91); foi atestada pelo STF a ausência de direito do contribuinte em obter a restituição do ICMS pago antecipadamente por meio de substituição tributária “para frente” (art. 150, § 7º, CF/88) na hipótese em que o fato gerador ocorrer com o preço inferior ao previsto na pauta de valores fixada pelas autoridades fazendárias; o art. 1.026 do Código de Processo Civil c/c o art. 192 do CTN preveem que o juiz julgará por sentença a partilha depois da juntada aos autos da certidão ou informação negativa de dívida com as Fazendas Públicas; o art. 1º, § 2º da lei nº 7.433/85 determina que o tabelião consignará no ato notarial a apresentação de documento comprobatório do pagamento do imposto de transmissão *inter vivos* e as certidões fiscais; o art. 15 da lei nº 11.196/05 condiciona a adesão ao RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras) à comprovação de regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos tributos e às contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil; as pendências fiscais também impedem as empresas de ingressarem no “Supersimples”, na medida em que a lei complementar nº 123/06 em seu art. 17, inciso V, já com a redação dada pela lei complementar nº 128/08, não permite esta adesão; a apresentação de certidões de regularidade é um dos pré-requisitos para a realização dos atos de concentração a que alude a lei nº 8.884/94 (fusão, cisão, incorporação, incorporação às avessas, redução de capital e transferência do controle de quotas); ao contribuinte inadimplente é vedado ter acesso às operações de crédito com recursos públicos, aos incentivos fiscais ou financeiros e ao registro no Cadastro Informativo de Créditos não quitados do Setor Público Federal (CADIN), o qual será suspenso quando a exigibilidade do crédito questionado ficar comprovada nos termos da lei nº 10.522/02; existe presunção de fraude constante no art. 185 do CTN para os sujeitos passivos em débito com a Fazenda Pública; pelo art. 60 da lei nº 9.069/95, a concessão ou o reconhecimento de qualquer benefício ou incentivo fiscal relativos aos tributos e às contribuições administrados pela Receita Federal é condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação destes; o art. 9º do decreto nº 5.139/04 prevê que é vedada a transferência dos recursos financeiros para as entidades beneficiadas com as verbas descentralizadas do setor de esportes para o Comitê Olímpico Brasileiro – COB e para o Comitê Paraolímpico Brasileiro – CPB, em situação irregular perante a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios; ao regulamentar a lei nº 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação

Nacional), o decreto nº 5.773/06, em seu art. 15, inciso I, alíneas *d* e *e*, determina que o Ministério da Educação (MEC) exija a comprovação de pagamento dos tributos nas esferas federal, estadual, municipal e distrital, incluindo-se a arrecadação destinadas à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) para o pedido de credenciamento das instituições de ensino e para a transferência ou alteração da mantença (art. 25, § 5º do decreto nº 5.773/06); a aplicação da pena de perdimento ou a apreensão de mercadorias na forma dos art. 369, § 2º, discriminadas nos arts. 688 ao 701 a depender do objeto, todos do decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), quando se verificar a existência de pendências tributárias quando do desembaraço das mercadorias; o art. 2º, inciso II do decreto-lei nº 1.593/77 prevê o cancelamento do registro especial que é necessário para o funcionamento de empresas tabagistas quando ocorrer o descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, relativas aos tributo ou às contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. O rol é meramente exemplificativo.

Aproveita-se o ensejo para destacar – já considerando uma evolução jurisprudencial na temática ora discutida – a declaração de inconstitucionalidade do art. 19 da lei nº 11.033/04 pela ADI nº 3.453/DF, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que previa a necessidade de apresentação de certidões de regularidade fiscal em juízo para o recebimento de precatórios. (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2007, p.66-67). Nesta esteira, também foi o que aconteceu com o art. 1º, incisos I, III, IV, e §§ 1º, 2º e 3º da lei nº 7.711/88, explicitando-se ainda o reconhecimento da revogação do inciso II do mesmo art. 1º do referido diploma pela Lei nº 8.666/93, por meio das ADIs nº 173-6/DF e Medida Cautelar nº 394-1/DF, a primeira promovida pela Confederação Nacional das Indústrias – CNI e a segunda, pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Tais restrições, de um modo geral, violam o art. 170 da Constituição Federal, que afirma ser “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”. São enumerados os seguintes princípios, de observância obrigatória, no desempenho da atividade econômica: a soberania nacional; a propriedade privada; a função social da propriedade; a livre concorrência; a defesa do consumidor; a defesa do meio ambiente; a redução das desigualdades regionais e sociais; a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado (2007, p. 337) assevera que a liberdade de exercício da atividade econômica deve ser exercida independentemente da autorização de órgãos públicos (art. 170, parágrafo único da CF/88), não estando, de nenhum modo, condicionada ao pagamento regular dos tributos, pois não existe na Constituição norma impondo tal restrição e não é razoável admitir-se que esteja implícita. Se assim fosse, firma-se a absoluta necessidade de um instrumento jurídico para a cobrança dos créditos tributários, o que já se compadece com a existência da ação de execução fiscal, instrumento jurídico processual específico para esse fim. Veja-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria:

ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIZAÇÃO PARA EMISSÃO DE TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA. PRINCÍPIO DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 170, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SÚMULA N. 547 DO STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NORMA LOCAL. RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR.

1. O Poder Público atua com desvio de poder negando ao comerciante em débito de tributos a autorização para impressão de documentos fiscais, necessários ao livre exercício das suas atividades (artigo 170, parágrafo único, da Carta Magna).
2. **A sanção que por via oblíqua objective o pagamento de tributo, gerando a restrição ao direito de livre comércio, é coibida pelos Tribunais Superiores através de inúmeros verbetes sumulares, a saber: a) ‘é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo’ (Súmula n.º 70/STF); b) ‘é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos’ (Súmula n.º 323/STF); c) ‘não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais’ (Súmula n.º 547/STF); e d) ‘É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado’ (Súmula n.º 127/STJ). (destacou-se)**
3. **É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que este procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese da auto-tutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz.** (destacou-se)
4. Recurso especial conhecido e provido. (BRASIL, STJ – REsp. n.º 793.331 – Relator Min. Luiz Fux – DJU 01/03/2007)

A nova hermenêutica constitucional tem o papel de reorientar a interpretação da lei e, principalmente, da própria constituição, para que ocorra uma maior adequação possível ao contexto social e econômico. De nada adianta, para a efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes, a previsão de exigências legais relacionadas à comprovação de regularidade fiscal que, muitas vezes, são impossíveis de serem implementadas, seja por razões fáticas ou jurídicas. Deve-se afastar a aplicação literal dos textos legais e partir para uma análise mais

próxima da realidade circundante, conforme sugestão de Ruben de Azevedo Quaresma (2008, p.379):

Também se argüirão direitos fundamentais do cidadão. E nesse quadro se verá o juiz diante de temas tributários que transcendem a mera relação exatorial e resvalam por entre princípios constitucionais cuja importância se sobrepõe à necessidade de arrecadação do erário. Cada caso é um caso, dir-se-ia vulgarmente. E emergirão temas concretos, trazidos a esse tipo de consideração, quando se deverá valer do (seguinte) juízo da equilibrada ponderação de elementos lógico-sistemáticos e teleológicos que integram a moderna metodologia hermenêutica das normas jurídicas. Mormente agora, que a doutrina vive a fase do pós-positivismo ou Estado principiológico.

Somente a título de exemplo, Toshio Mukai (2003, p.523-525) criticou a decisão proferida pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 138.745/RS, sob a relatoria do Ministro Franciulli Netto, em que figurava como recorrente o Estado do Rio Grande do Sul e como recorrido o Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados. Tratava-se da participação do escritório de advocacia recorrido em um consórcio de licitação promovido pela Secretaria de Estado de Energia, Minas e Comunicações do Rio Grande do Sul, tendo sido inabilitado no certame por ter desatendido à comprovação de qualificação técnica e à prova de regularidade fiscal perante a fazenda estadual por parte de duas integrantes do consórcio.

Antes de chegar ao STJ, o caso foi submetido à apreciação do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que concedeu a segurança requestada, sob o fundamento de que a exigência de registro dos atestados é somente para obras e serviços de engenharia e a atividade desempenhada pelas empresas consorciadas não se sujeitavam à cobrança de tributos estaduais. Portanto, incabíveis tais exigências. Confira-se o teor da decisão proferida pelo STJ:

RECURSO ESPECIAL MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SERVIÇO DE CONSULTORIA. ARTIGOS 29 E 30, DA LEI Nº 8.666/93. CERTIFICAÇÃO DOS ATESTADOS DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA. PROVA DE REGULARIDADE FISCAL JUNTO À FAZENDA ESTADUAL.

A Lei de Licitações determina que deverá ser comprovada a aptidão para o desempenho das atividades objeto da licitação (artigo 30, inciso II), por meio de ‘atestados fornecidos por pessoas jurídicas de direito público ou privado, devidamente certificados pelas entidades profissionais competentes [...]’ (art. 30, § 1º). ‘Dispositivos do ordenamento jurídico, ainda que não previstos no edital - o edital não tem como reproduzir todas as normas positivas vigentes – devem ser observados pela Administração e pelo particular, os quais se aplicam à licitação indubitavelmente’ (ALCOFORADO, Luís Carlos. Licitação e Contrato

Administrativo. 2. Ed. Brasília: Brasília Jurídica, p. 45). **A Lei 8.666/93 exige prova de regularidade fiscal perante as todas as fazendas, Federal, Estadual e Municipal, independentemente da atividade do licitante.** (destacou-se). Recurso especial provido. (BRASIL, STF – nº RE 138.745/RS – Rel. Min. Fanciuilli Netto – DJU 25/06/2001).

Não é bem assim. Quer-se demonstrar como os Tribunais, em algumas oportunidades, principalmente os Superiores, fazem análises cegas dos institutos jurídicos, sem atentar para uma interpretação mais adequada, seja pelo acúmulo de processos, seja por julgamentos precipitados. No que pertine à comprovação de regularidade fiscal, esta somente é exigida, na forma do art. 29 da lei nº 8.666/93, mediante a inscrição no cadastro de contribuintes, estadual ou municipal, conforme o ramo da atividade e se for compatível com o objeto contratual. *In casu*, tratava-se de duas empresas que não eram contribuintes de ICMS ou qualquer outro tributo estadual e, portanto, não estariam sujeitas a apresentar certidões negativas da Fazenda estadual respectiva.

Incorreu em equívoco ainda o Eminent Relator quando afirmou ser de 5 (cinco) dias úteis o prazo para a impugnação da exigência de regularidade fiscal (art. 41, § 1º, da lei nº 8.666/93), quando na verdade deveriam ser 2 (dois), na dicção do art. 41, § 2º, da lei nº 8.666/93, valendo ressaltar que este prazo somente se destina à Administração Pública. Para Toshio Mukai (2003, p.525):

Ora, existe na moderna hermenêutica jurídica um método de interpretação do Direito que não pode jamais ser posto de lado pelo operador do direito, que é o método sistemático, segundo o qual uma norma jamais pode ser interpretada isoladamente do contexto em que se situa.

A legislação dita os caminhos a serem seguidos. Não se deve viver no mundo dos sonhos, dos ideais. Um país assolado por desigualdades sociais, instabilidade econômica – interna e externa – elevada carga tributária, principalmente no tocante à atividade empresarial, não deve ter um poder legislativo blindado para esses aspectos. As exigências de comprovação de regularidade fiscal como condição para o exercício de alguns direitos fundamentais dos contribuintes se mostram muito distante da realidade brasileira. O Supremo Tribunal Federal já sinaliza que seguirá esta orientação.

Os magistrados devem perscrutar todos os meios admitidos em Direito, confrontá-los e, após uma reflexão contextualizada, apresentar uma solução passível de implementação. Deve-se aplicar a orientação sugerida por Savigny, o qual se expressou no sentido de censurar

a restrição hermenêutica às eventualidades sombrias da legislação, haja vista que o entendimento consubstanciado nos textos legais precisa seguir a inteligência contida no conjunto de leis vinculadas à tessitura social, política e econômica para reconstruir os ditames legais.

2.2 As sanções políticas

A relação jurídica tributária é estabelecida por lei e une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário), em torno de uma prestação pecuniária, manifestada pelos tributos, ou não-pecuniárias, que são as obrigações acessórias. Ricardo Lobo Torres (2008, p.232) divide-a em formal, abrangendo os vínculos decorrentes das leis sobre os deveres instrumentais e procedimentos administrativos relativos às exigências tributárias; e material, ao compreender os laços legais que dispõem sobre os tributos. É considerada uma relação complexa, haja vista que envolve direitos e deveres tanto para o Fisco quanto para os contribuintes ou responsáveis tributários:

A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados pela Constituição. Nasce, por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios de segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico. (TORRES, 2008, p.235).

Por meio do poder-dever de arrecadar tributos, definidos pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Por isso, “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”. (MACHADO, 2007, p.59). Depreende-se que, na lição de Hugo de Brito Machado, a atividade financeira do Estado é um conjunto de atos praticados na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. Sobre o papel da tributação na economia, o referido jurista afirma que:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. (MACHADO, 2007, p.56).

Na visão do Estado Democrático de Direito, a atividade sancionatória é uma consequência do não cumprimento de uma ordem legal. O vocábulo “sanção” pode apresentar

inúmeros significados jurídicos. Conforme registra Eurico Marcos Diniz de Santi (1996, p.38-39), pode ser definida como uma conduta substitutiva reparatória decorrente do descumprimento de uma obrigação imposta, de uma consequência processual de uma sentença condenatória, etc. Paulo de Barros Carvalho (2008, p.758) aponta que este termos pode ter uma acepção individual e concreta, quando significa uma penalidade aplicada ao infrator quanto à relação jurídica que a veicula; ou uma abordagem geral e abstrata, tendo como antecedente a tipificação de um ilícito, v.g. os crimes fiscais.

Nesta esteira, a exigência de certidões de regularidade fiscal pode comprometer alguns importantes direitos fundamentais dos contribuintes – v.g. o trabalho, o exercício de atividades econômicas – dando margens ao que se convencionou chamar de sanções políticas. Hugo de Brito Machado (2005c, p.896) considera estas práticas flagrantemente inconstitucionais porque implicam em uma indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos (art. 170, parágrafo único da CF/88) e configuram uma cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, haja vista que não se está diante de uma autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não indevida.

Roque Joaquim Volkweiss (2002, p.102) reverbera que a permissão para que o Fisco assim proceda é deixar uma porta aberta para o “chá-de-banco”, que não passa de um ato arbitrário e velada coação, o que fornece à autoridade fazendária a abertura para se fazer justiça com as próprias mãos. Luís Roberto Barroso (2002, p.381), a título de complementação, menciona que no sistema tributário existe a cultura da sonegação por conta do estímulo fornecido pela voracidade fiscal e “por esquemas quase formais de extorsão e composição”, revelando uma ditadura da Administração Fiscal. Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1998, p.516):

A exigibilidade de certidões negativas, a exemplo do quanto consta em diplomas de índole tributária e administrativa, exprime absurdez vitanda absolutamente incompatível com uma série de princípios constitucionais, dentre eles, o postulado assegurador ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, gravado no art. 5º, XIII, bem como no primado proclamador da livre atividade econômica, insculpido no art.170, parágrafo único, bem como o vetor que prestigia o direito de propriedade e o direito concernente à igualdade.

Nesse contexto, as limitações ao poder de tributar (MARTINS, 2002) devem ser interpretadas como direitos fundamentais dos contribuintes, determinando que o fisco aja,

necessariamente, de acordo com os princípios maiores da legalidade; da isonomia; da capacidade contributiva; da irretroatividade; da anterioridade; do não confisco; da liberdade de tráfego; da imunidade; da segurança jurídica; da proporcionalidade, dentre outros, sem olvidar as orientações do art. 37, *caput*, da Constituição Federal e dos princípios implícitos.

As relações tributárias constituem uma referência e uma vinculação à ordem constitucional, que prevê o direito à liberdade simultaneamente com a responsabilidade, haja vista que a sanção deve decorrer sempre da lei e não do administrador, no sentido de que “os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu corretivo”. (STERN, 1998, p.31). As sanções políticas são atos abusivos não previstos em lei. (CALIENDO, 2009, p.74). Em Direito Tributário, correspondem às restrições ou às proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta ou oblíqua de obrigá-lo ao pagamento dos tributos, colocando-se essa condição para, *v.g.* o exercício de atividade econômica, que é um direito fundamental. Heleno Taveira Tôrres (2006, p.62) denomina tais práticas de “sanções não-patrimoniais de caráter interventivo” e André Castro Carvalho (2009, p.95) as nomeia como “sanções administrativas interventivas econômicas”. Nesse sentido, a atuação privada não pode ser condicionada à quitação fiscal, “posto que estaria subvertido todo o sistema de garantias constitucionais contra a exigência de tributos”. (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2008, p.88). O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça têm posicionamentos firmes no sentido de considerar incompatíveis as sanções políticas com as garantias constitucionais dos contribuintes. Para evidenciar tal entendimento, vejam-se as súmulas:

Súmula 70, STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. **Súmula 323, STF:** É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. **Súmula 547, STF:** Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. **Súmula 127, STJ:** É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado.

Adotar-se-á a discriminação sugerida por Régis de Oliveira (2005, p.73), que classifica as sanções políticas, de acordo com o seu conteúdo, em repressivas, suspensivas, privativas de atividade, pecuniárias e privativas de bens. O não pagamento do tributo não torna ilícita a atividade geradora do dever tributário, uma vez que o Fisco dispõe de meios específicos para constituir o crédito tributário e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal, regulada no plano federal pela lei nº 6.830/80, além dos procedimentos administrativos

aplicáveis. Apesar de serem inconstitucionais, as sanções políticas seguem largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades da administração tributária, que nelas encontram um meio fácil de fazer a cobrança indevida de tributos. Outra questão fulcral é o não oferecimento da oportunidade de defesa do contribuinte, apesar da garantia constitucional de ampla defesa e contraditório ser a mais abrangente possível, preocupação que não é exclusiva ao direito brasileiro, mas que se verifica também nos ordenamentos francês (BOUVIER, 2004, p.57-58), espanhol (LAPATZA, 1997, p.442) e americano¹⁴, somente para ilustrar.

Como forma de combater as práticas do Fisco de negar injustificadamente o fornecimento de certidões de regularidade fiscal, a doutrina e a jurisprudência apontam o mandado de segurança como a medida mais eficaz, remédio constitucionalmente previsto no art. 5º, LXIX do texto constitucional, regulamentado pela lei nº 12.016/09 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. É, portanto, uma ação de natureza constitucional que acarreta uma importante consequência prática: as hipóteses do seu cabimento devem ser interpretadas de forma ampla. Os contribuintes precisam recorrer, muitas vezes, a este instrumento para se livrarem das restrições arbitrárias que as autoridades fazendárias lhes impõem. O lado negativo desta constatação é que o deferimento do provimento liminar ou a concessão da segurança nem sempre são capazes de impedir tais práticas. Assim se pronuncia a jurisprudência pátria:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AFASTADA A ALEGADA DECADÊNCIA E A AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DIREITO À CERTIDÃO DE DÉBITOS: RECUSA ECONOMICIÁRIA INJUSTIFICADA. ADEQUAÇÃO AO ART. 5º, XXXIV, CF. IMPROVIMENTO À APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL. CONCESSÃO DA SEGURANÇA.

1. Superada a invocação caduciária, pois, ao assim afirmar a Caixa Econômica Federal - CEF incumbir-lhe-ia provar o termo a *quo*, este a equivaler ao da efetiva denegação da certidão, ao qual não se amolda o diligenciamento acostado aos autos: logo, à luz dos autos, tempestiva a impetração que, aliás, destaque-se, luta pelo direito de obtenção de certidão em si, quase a patentear omissão econômica no fornecimento em qualquer rumo (certidão positiva ou negativa). 2. Assentado no Texto Constitucional o direito à obtenção de certidões (art. 5º, XXXIV, alínea 'b'), clara se revela a classificação das certidões entre as espécies, quais sejam, as puramente negativas, as puramente positivas e as negativas por equiparação legais, também consagradas como positivas com efeito de negativa, isto na forma do art. 206 do CTN. 3. A parte originariamente impetrante demonstrou a recusa da CEF em fornecer certidão, tanto positiva quanto negativa. 4. À evidência, não se compadece

¹⁴ Cf. PANHANDLE OIL CO. VS State of Mississipi. Rel. Kox, 277, U.S. 218. Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?friend=nytimes&court>>. Acesso em: 23 dez. 2009.

a conduta administrativa combatida com o princípio constitucional da legalidade dos atos administrativos, art. 37, caput, CF, pedra fundamental do Estado Democrático de Direito, inaugurado a partir de 05.10.1988 (art. 1º, *caput*), garantia da máxima envergadura aos administrados. 5. **Tendo a impetrante demonstrado a recusa no fornecimento à certidão requerida, revela-se manifesto o inteiro acerto da r. sentença proferida, ao assegurar o direito a certidão na qual conste a real situação do pólo apelado, nos termos do art. 5º, XXXIV, 'b', da Constituição Federal.** (destacou-se) 6. Improvimento à apelação e à remessa oficial. Concessão da segurança. (BRASIL, AMS – APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – no 92.03.019973-0 – Relator Desembargador Federal Nery Júnior – DJU: 19/04/2007 – TRF 3ª Região).

O mandado de segurança há de ser utilizado em face do ato de autoridade eivado de ilegalidade ou abuso de poder, legitimidade passiva que corresponde, no contexto ora analisado, qual seja a serra federal, ao Procurador-chefe da Fazenda Nacional ou ao Delegado da Receita Federal do Brasil, ambos da respectiva circunscrição, dependendo de onde provier a negativa para o fornecimento da certidão, os quais serão notificados para a apresentação de informações. (MACHADO, 2009). Neste sentido, o Poder Judiciário se mostra indispensável no que concerne à coibição destas atitudes lesivas às atividades dos contribuintes, que se traduzem em direitos fundamentais. Assim elucida Moacyr Toledo (2008, p.25):

Pode ocorrer, no entanto, que ao pleitear a certidão negativa ou mesmo a certidão positiva com efeito de negativa, a autoridade fiscalizadora negue-se a fornecê-la. Caso ocorra tal circunstância, e os débitos existentes estejam na situação de exigibilidade suspensa, ou ainda, não estejam vencidos ou finalmente estejam com execução fiscal aparelhada, porém com penhora efetivada garantindo a liquidez do valor devido, a negativa da autoridade afronta a Constituição, pois agride direito líquido e certo do contribuinte. Nesses casos, o aparelhamento da ação de Mandado de Segurança com pedido de liminar, perante o Poder Judiciário é o remédio rápido e eficaz contra ato de autoridade que agride direito líquido e certo do cidadão, sendo certamente tal atrocidade corrigida pelo Poder competente para tanto.

Autoridade, na dicção do art. 1º, § 2º, inciso III da lei nº 9.784/99, é todo agente público dotado de poder de decisão e titular de uma esfera de competência, não importando a categoria ou a função que exerça. O objeto de impetração é, pois, um ato administrativo. O prazo é decadencial de 120 (cento e vinte) dias, contados a partir da ciência do ato a ser impugnado, na forma do art. 23 da lei nº 12.016/09. É imprescindível a oitiva do Ministério Público, sob pena de nulidade (art. 12 da lei nº 12.016/09).

Por expressa previsão legal, o descumprimento desarrazoado de ordens judiciais proferidas em mandado de segurança, em especial os que se relacionem com a regularidade fiscal, ensejam o enquadramento da autoridade responsável no crime de desobediência, previsto no art. 330 do Código Penal, conforme enuncia o art. 26 da lei nº 12.016/09. O foro

competente – para o âmbito de análise desta dissertação – será a Justiça Federal¹⁵. Para Hely Lopes Meirelles (2005, p.22), o mandado de segurança pode ser assim conceituado:

Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

Eduardo Sodré (2008, p.114) alerta para a questão de que o ato de autoridade, em tese, pode ser comissivo (ação) ou omissivo (abstenção), condutas que podem, potencialmente, causar danos aos contribuintes, o qual demonstrará, por meio do mandado de segurança, o seu direito líquido e certo a uma certidão válida, seja negativa, positiva ou positiva com efeito de negativa, cabendo ao Fisco identificar, de modo claro e elucidativo, qual a real situação do contribuinte, entendida como tal “aquela embasada em uma situação fática perfeitamente delineada e comprovada de plano por meio de prova pré-constituída”. (SODRÉ, 2008, p.124).

Adriano Pinto (2007, p.33) aponta que as principais causas dessas condutas desviadas da Procuradoria da Fazenda Nacional e Receita Federal são a ausência de uma adequada formação do agente público, a impunidade diante da quebra dos deveres funcionais provocadores de danos aos contribuintes e os privilégios processuais que premiam os servidores quando se permitem, no tocante à Certidão de Dívida Ativa – CDA, os institutos da “substituição”¹⁶ ou da “emenda”¹⁷.

É cada vez mais corriqueiro o descumprimento de preceitos jurídicos básicos por parte da Fazenda Pública, em especial no âmbito federal, ocorrendo uma inversão de valores, como se o cidadão existisse somente para servir ao Estado, quando na verdade este último é um instrumento de ação social e de atendimento à democracia. André Castro Carvalho (2008, p.90) registra que por ser o acesso ao Judiciário uma “medida de socorro”, faz-se mister a implantação de um eficiente controle interno na Administração Tributária com relação aos

¹⁵ “Art. 2º, lei nº 12.016/09: Considerar-se-á federal a autoridade coatora se as consequências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela União ou entidade por ela controlada”.

¹⁶ “Art. 203 do CTN: A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada”.

¹⁷ “Art. 2º, § 8º, da lei nº 6.830/80: Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos”.

atos impositivos de penalidades, muitas vezes descabidas. O próprio Ministro do STF Cezar Peluzo já se encontrou em uma situação vexatória frente à Receita Federal, conforme relato na proferido por ocasião do julgamento da ADI nº 3.453/DF:

[...] Aproveito a oportunidade de fazer menção a um fato concreto em que tive necessidade de obter certidão para fazer um negócio jurídico. Constava, na Receita Federal, a seguinte notícia no *site*: a situação atual do contribuinte não permite reconhecer-lhe plena regularidade. Eu, que tenho imposto recolhido na fonte compulsoriamente pensei: o que terá acontecido com o Tribunal de Justiça de São Paulo ou com o Supremo Tribunal Federal, que não recolheram o imposto de renda devido? Fui ver do que se tratava. Era diferença de SELIC no tempo em que isso ainda era calculado pelo contribuinte, de zero vírgula não sei quantos centavos, que naquela data, depois de não sei quantos anos, dava quatro reais e alguma coisa. Eu não ia conseguir obter a certidão sem demonstrar que não estava devendo.

As arbitrariedades do Fisco são visíveis e frequentes. Em nenhuma circunstância a Administração Fazendária pode agir em detrimento dos contribuintes alegando a existência de pendências como um fator determinante para a expedição de certidões de regularidade fiscal, agindo como se não estivessem vivendo em um Estado Democrático de Direito e, para que as suas atribuições sejam observadas, se utilizam de meios informais, prejudicando a arrecadação de tributos e negligenciando o trabalho de fiscalização capaz de alcançá-los. Os tribunais demonstram – ou devem demonstrar – maior sensibilidade a esta realidade, conforme se verifica pelas jurisprudências a seguir colacionadas:

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. DEVER DE EXPEDIÇÃO. ART. 206, DO CTN. REQUISITOS SATISFEITOS.

1. A expedição da Certidão Positiva de débitos, com efeitos de negativa - CPD-EN, objetivada pela empresa apelada, implica na existência de créditos não vencidos, ou, se em curso de cobrança executiva, que tenha sido efetivada a penhora, ou, ainda, cuja exigibilidade esteja suspensa (art. 206, do CTN). 2. O crédito tributário apto a obstaculizar a certidão de regularidade fiscal deve ser aquele regularmente constituído e plenamente exigível, o que não se quedou demonstrado nos autos. 3. **Estando satisfeitos os requisitos exigidos pelo art. 206, do CTN, para a expedição da CPD-EN, não pode a administração tributária se recusar a emitila** (destacou-se). Apelação e remessa necessária improvidas. (BRASIL, AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 00012563920064058100 – Relator convocado Augustino Lima Chaves – DJU: 01/12/1009 – TRF 5ª Região)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. GFIP-GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.

1. Mandado de Segurança que visa a expedição de CPD-EN (Certidão Positiva de Débitos com efeito de negativa) que a autoridade impetrada deixou de fornecer sob a alegação de ausência da apresentação mensal, pelo município, da GFIP (Guia de recolhimento do FGTS) e informações à previdência social, assim como falhas nos valores declarados em outros meses. 2. **A irregularidade na GFIP pode até ser um indicativo da existência de créditos tributários, entretanto, não havendo a prova de que os valores ali declarados ensejaram inscrição em dívida ativa, não**

há porque obstaculizar o direito à expedição da CPD-EN (destacou-se). 3. O débito fiscal tem que ser regularmente inscrito para que se torne exigível, o que não se quedou demonstrado nos autos. Apelação provida. Inversão do ônus da sucumbência. (BRASIL, AC – Apelação Cível nº 00128103420074058100 – Relator convocado Augustino Lima Chaves – DJU: 27/11/2009 – TRF 5ª Região)

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. REMESSA OFICIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PARALISAÇÃO INJUSTIFICADA. PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RECONHECIMENTO. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL IMPROVIDA.

1. Hipótese em que a impetrante requer a concessão de certidão negativa de débito, sob o argumento de que a única pendência que obstava a sua expedição era um débito fiscal que fora alcançado pela prescrição. 2. Na sistemática do Código Tributário Nacional, a certidão negativa de débito deverá ser expedida quando satisfeitos os requisitos previstos no caput do artigo 205, desde que inexistente dívida tributária a cargo do contribuinte ou responsável, cabendo a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa quando da existência de débitos cuja exigibilidade se encontre suspensa, ou o crédito não esteja vencido, ou quando garantido por penhora. 3. **O citado processo administrativo em que se discutia a exigibilidade da dívida fiscal permaneceu injustificadamente paralisado por longo período e os documentos acostados aos autos levam ao convencimento de que todos os créditos em discussão foram alcançados pela prescrição. Neste caso, não há que se falar em existência de créditos em vigor a obstar a expedição da CND requerida. 4. Os débitos atingidos pela prescrição não são líquidos, certos e exigíveis, requisitos essenciais à propositura da uma ação executiva, não podendo constituir fator impeditivo para a expedição de certidões negativas. 5. No caso presente, impõe-se a expedição de certidão positiva de débitos com efeito de negativa - CPD-EN - em favor da empresa impetrante, desde que não existam outros óbices à sua emissão** (destacou-se). 6. Remessa oficial improvida. (BRASIL, REOMS – Remessa *ex Officio* nº 00096034320064058300 – Relator Desembargador Federal Francisco Barros Dias DJU: 26/11/2009 – TRF 5ª Região)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR MEIO DA COMPENSAÇÃO. ART. 156, II DO CTN. DCTF. PENDÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO POR PARTE DO FISCO. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA, NOS TERMOS DO ART. 205 C/C O ART. 206 DO CTN. ILEGALIDADE DA RECUSA. MANUTENÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Versa a presente demanda sobre a possibilidade de expedição de certidão negativa de débito, em face da ausência de homologação da declaração de compensação (DCTF) por parte do fisco. 2. A certidão negativa de débito, em direito tributário, é o meio pelo qual se prova a quitação de determinado tributo, é o documento que busca informar a real situação fiscal do contribuinte e deve espelhar a realidade do fato certificado. por outro lado, a expedição deste documento, a quem efetivamente não esteja quite com a Fazenda Nacional, caracteriza falsa declaração sobre fato juridicamente relevante. 3. A parte autora requer a expedição de CND na pendência de homologação das declarações de compensação (DCTF'S) referentes à contribuição do PIS e FINSOCIAL em face das decisões judiciais proferidas em ação declaratória e cautelar. 4. O Art. 74, da lei 9.430/96, com redação dada pela lei 10.833/03, expressamente prevê a possibilidade do contribuinte apresentar manifestação de inconformidade à decisão administrativa que não autoriza a compensação. 4. OS pedidos de compensação da autora, conforme devidamente comprovado nos autos às fls. 105/146 através dos recibos de entrega das DCTF'S (Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais), não foram, até então, apreciados pela administração tributária. 5. **Mesmo diante da ausência de homologação da compensação requerida sob condição resolutória, não se pode**

deixar de reconhecer a compensação iniciada pelo contribuinte prevista de forma taxativa no art. 156, inciso II do CTN. 6. É direito do contribuinte, quando quite com seus débitos, no caso de extinção do crédito, ou quando suspenso, obter certidão negativa de débito, ou, no caso de , certidão positiva com efeito de negativa, conforme os arts. 205 e 206, do CTN. 7. Portanto, no caso sob apreço não há como, diante das normas do art. 74, da lei 9.430/96, com redação dada pela lei 10.833/03, e dos artigos 205 c/c o 206 do CTN, negar a certidão de regularidade fiscal ao contribuinte. 8. Quanto aos honorários advocatícios, a eqüitativa apreciação do juiz, a que se refere o parágrafo 4º do art. 20 do CPC, representa uma liberalidade do julgador para nos casos menciona, bem situar, atendidas as normas de 'a' a 'c', do parágrafo 3º do mesmo artigo, fixar os honorários, sem que esteja obrigado a obedecer aos limites mínimos de 10% ou no máximo de 20%. neste tocante, é de se manter os honorários fixados na sentença. 10. Apelações e remessa oficial improvidas. (BRASIL, AC – Apelação Cível nº 00215542320044058100 – Relator Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira – DJU: 19/11/2009 – TRF 5ª Região)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA. DÉBITOS INEXIGÍVEIS OU COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA. (destacou-se)

1. Hipótese em que a MM. Juíza *a quo*, confirmando a liminar, concedeu a segurança para determinar à autoridade impetrada procedesse à expedição da certidão positiva com efeitos de negativa, ressaltando eventuais obstáculos não versados expressamente na exordial. (destacou-se) 2. O pleito do apelado se fundamenta na questão da extinção e/ou suspensão da exigibilidade dos créditos constantes dos processos administrativos relacionados na inicial. 3. De fato, restou comprovada nos autos a situação regular da impetrante, como bem asseverou a MM. Juíza sentenciante, em face da documentação acostadas aos autos e que não foi impugnada pela fazenda nacional a qual se limitou tão-somente a sustentar a falta de interesse processual do impetrante, por não haver, segunda ela, "nenhum ato concreto da autoridade coatora que fosse ilegal ou abusivo". 4. **As informações fiscais de contribuintes disponibilizadas no "site" da Receita Federal revestem-se de caráter oficial. Existindo informação atestando irregularidade da situação fiscal do contribuinte, quando o mesmo se encontra regular perante o fisco, tendo em vista a extinção e/ou suspensão da exigibilidade dos créditos em discussão, de forma a obstar a expedição de CND, constitui ato ilegal, passível de afastamento em sede de mandado de segurança.** 5. Destarte, presentes os pressupostos do artigo 206 do código tributário nacional é de rigor a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa por ser direito líquido e certo do impetrante, observada a ressalva, na sentença, da existência de "obstáculos não versados expressamente na exordial. (destacou-se) 6. Apelação e remessa oficial improvidas. (BRASIL, AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.83.00.014314-7 – Relator Min. Francisco Cavalcanti – DJU: 05/06/2008 – TRF 5ª Região)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. NEGAÇÃO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DE INSCRIÇÃO DO CGC. INSTRUÇÃO NORMATIVA. SANÇÃO POLÍTICA. PRECEDENTES. SÚMULAS DO STF. INCABIMENTO.

1. Encontra-se bastante firmado na jurisprudência atual o posicionamento adotado pelo juízo singular de que é inconstitucional a imposição de restrições à atividade comercial do contribuinte como forma de exigir a cobrança de créditos tributários. 2. A instrução normativa que fundamenta a negação da inscrição de registro extrapolou sua função meramente orientadora, contrariando princípios constitucionais e instituindo normas de conduta aos particulares. 3. A fazenda nacional, ao opor-se ao deferimento do pedido de inscrição junto ao novo cadastro de contribuintes, em virtude da empresa possuir débitos junto à receita federal, instituiu restrição de caráter privativo, consubstanciado em sanção política. 4. **As sanções políticas como**

meio de pressionar o contribuinte ao pagamento de débitos tributários não são admissíveis no atual sistema constitucional e tributário, já tendo sido repelidas inclusive pelo próprio Supremo Tribunal Federal (Súmulas N.º 70, 323 E 547).
5. Apelação e remessa oficial improvidas. (BRASIL, AMS – Apelação em Mandado de Segurança – nº 2000.05.00.021263-7 – Relator Min. Petrócio Ferreira – DJ: 07/11/2000 – TRF 5ª Região).

São comuns as situações em que as autoridades fiscais emitem certidões equivocadas, desconsiderando a real situação dos contribuintes quando, por exemplo, fornecem uma CPD-EN quando era caso de CND, sem pormenorizar as informações cadastrais. Carlos César Sousa Cintra (2007, p.167) registra que “não raro, o contribuinte fica sujeito ao humor da autoridade de plantão, que sequer aprecia o pedido formulado pelo administrado quanto ao detalhamento de suposta dívida tributária a ele imputada”. Nesse diapasão, atenta ainda o referido doutrinador que o único caso em que uma CND pode ser negada é quando for constatada a existência de constituição de crédito tributário no setor administrativo competente e com o prazo para o pagamento vencido, sendo, portanto, exigível, haja vista que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, tendo o efeito de prova pré-constituída (art. 204, CTN). Registre-se que a grande monta das recusas no fornecimento de certidões positivas com efeito de negativa (art. 206 CTN) se dá por absoluta falta de esclarecimento do agente público, o qual, por excessivo apego à letra da lei e por despreparo técnico, entende que a exigência de certidão negativa não autorizaria o fornecimento de outras espécies, ignorando os efeitos legais conferidos à CPD-EN.

Segundo a redação do art. 201 do Código Tributário Nacional, está constituída a dívida ativa tributária (SILVA, 2009), proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo administrativo regular. Registre-se ainda a discutível qualidade no atendimento nas Secretarias das Receitas Federais, burocracia esta que submete o contribuinte a um sacrifício injustificado e compromete o princípio da eficiência da atividade administrativa, dentre outros. Mas os problemas não se restringem a isso. A imposição de multas aos contribuintes pelo descumprimento de obrigações tributárias em geral – que a todo custo foram alvo de tentativas de implementação – é uma constante. O respeito às normas jurídicas não é estimulado pela Receita Federal, pelo contrário: é por ela impedido. Esta situação foi denunciada por Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2004).

Nada obstante, o contribuinte tem o direito a uma CPD, a qual deve discriminar todas as informações que se referem aos supostos débitos tributários que constem nos registros fazendários, tais como a identificação do procedimento originário do débito, a data da inscrição, a identificação do auto de infração ou da notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD), o detalhamento do crédito tributário, etc.

No caso das CPD-ENs (art. 206, CTN), o Poder Judiciário é constantemente acionado para solucionar alguns casos em que seu fornecimento é negado, tais como: a exigência de reforço de penhora (art. 15, inciso II, da lei nº 6.830/80) por parte da autoridade responsável, ou seja, o juiz presidente da execução fiscal em questão e não da autoridade fiscal, alerta Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2005, p.77); o pagamento via DARFs (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) sem contestação sobre a suficiência de valores pagos pelos contribuintes; a exigência de garantias em parcelamentos; a penhora sobre o faturamento das empresas. (PACHECO, 2008, p.225-227).

A situação se tornava ainda mais absurda quando se exigia do contribuinte a reiteração da apresentação de documentos do seu processo a cada pedido de renovação de certidão de regularidade fiscal, tais como o atestado de inteiro teor das varas competentes e cópias autenticadas, na forma do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 574/05, com redação determinada pela Instrução Normativa RFB nº 586/05, ambas já revogadas pela Instrução Normativa RFB nº 734/07. Não podia a Administração Fazendária desconsiderar o fato de que era parte processual e detinha todas as informações referentes aos trâmites das lides, principalmente as decisões proferidas nos autos

A União Federal é uma entidade que, nestes atos, se faz representar em juízo pela Procuradoria da Fazenda Nacional, na forma do art. 12 da Lei Complementar nº 73/93. Os arts. 36 a 38 do mesmo diploma normativo exigem que os procuradores se deem por intimados pessoalmente mediante a entrega dos autos com vista. O Manual de Procedimentos Internos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Portaria nº 532/02 – PGFN) decreta expressamente ser o procurador obrigado a comunicar o inteiro teor das determinações judiciais que lhes são impostas. Os contribuintes ou seus respectivos advogados, quando sofrem tais exigências, substituem o representante legal da Fazenda Nacional na realização de suas atividades, que são vinculadas. É outra forma de materialização das sanções políticas.

Hugo de Brito Machado (2005c, p.66) é enfático ao considerar que, em face de restrições nem sempre justificáveis, em muitos casos a certidão negativa não é fornecida, colhendo-se, ao solicitá-la via eletrônica, apenas a informação de que existem pendências a serem esclarecidas junto à repartição competente. Ocorre que o interessado, ao se dirigir aos balcões de atendimento, é surpreendido com uma barreira a ser transposta para obter a informação desejada. Quando a conseguem. Não obstante o dispositivo constitucional segundo o qual todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular que serão prestadas no prazo de lei, sob pena de responsabilidade, incluindo-se as certidões fiscais, as repartições da Receita Federal criam dificuldades inexplicáveis e inadmissíveis nesta prestação. Não atentam para o fato de que “a expedição de uma certidão implica na extração de dados/informações constantes de arquivos ou sistemas de determinadas informações”. (PAULSEN, 1999, p.10).

Ao analisar referida prática fazendária, Schubert de Farias Machado (2007, p.606) assevera que a simples indicação de débito nos registros do Fisco não pode ser motivo bastante para impedir um cidadão de praticar uma atividade lícita, pois devem ser indicados quais são os tributos que o contribuinte está em aberto e explicitadas as “pendências”. O Estado, na qualidade de credor do tributo, deve promover o lançamento respectivo de forma a assegurar ao administrado o direito à ampla defesa e ao contraditório. Para o doutrinador Schubert de Farias Machado (2007, p.614):

Já não é mais a falta de pagamento do tributo o motivo da recusa da CND. São pendências outras, que poderiam – por que não? – ser alargadas ou até mesmo indeterminadas. Com isso, o Fisco passaria a desvestir a máscara, colocando a CND como verdadeira autorização para que apenas os amigos do rei possam de fato exercer suas atividades.

O STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741/SP (Relator Min. Marco Aurélio), asseverou que a relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor. O ato de controle administrativo do crédito tributário inscrito na dívida ativa enquadra-se na categoria dos atos de controle parahierárquico, que, na lição de Luciano Benévolo de Andrade (1975, p.187), funda-se na necessidade de submeter determinadas atividades administrativas a um sistema mais tecnicamente efetivo, perfeito, coordenado, uniforme e especializado. A Certidão de Dívida Ativa – CDA é um documento unilateral representativo do crédito público, ou seja, produz a Fazenda seu próprio título, extraindo do

livro de registro da dívida ativa a certidão da inscrição. No STJ vigora a tese de que, na hipótese do tributo sujeito ao lançamento por homologação¹⁸ (art. 150, CTN), pode haver a inscrição na dívida ativa sem a instauração de anterior procedimento administrativo fiscal de débito declarado pelo sujeito passivo da obrigação tributária e não pago:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – CDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. APLICAÇÃO DO IPC COMO INDEXADOR DO BTNF. ENTENDIMENTO RECENTE DA 1ª SEÇÃO, DESTA SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DEFERIMENTO. PRONUNCIAMENTO DO COLENDO STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM MORA.

1. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o qual se efetiva nos moldes do art. 150, do CTN, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal. (destacou-se)

2. A partir do julgamento realizado pela Primeira Seção, deste Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial n.º 133.069/SC (DJU 04/03/2002), da relatoria do Ministro Franciulli Neto, prevaleceu o entendimento de ser válida e legal a aplicação do IPC na atualização do BTNF Fiscal para a correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base de 1990, exercício de 1991, por ter sido o índice que melhor refletiu a inflação do período e por não atentar contra os princípios constitucionais tributários, consoante pronunciamento da Máxima Corte na ADIN 712-2/-ML-DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJU de 19.02.93. 3. Em data de 02 de maio de 2002 o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 201.465-6/MG, declarou a constitucionalidade do artigo 3º, inciso I, da Lei 8.200/91, com a redação que lhe deu a Lei 8.682/93, reconhecendo que este preceito legal prevê hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituindo-se como favor fiscal ditado por opção legislativa, afastando-se, conseqüentemente, a idéia de empréstimo compulsório. Assim, diante de pronunciamento no sentido de que a correção monetária complementar e retificadora das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas, correspondente ao exercício social de 1990, não pode ser, de forma imediata, utilizada, esta Corte não mais emite juízo a respeito, posto referida matéria repousar, agora, no campo estritamente constitucional, privativa de exame pelo Colendo Supremo Tribunal Federal. 4. Entende-se aplicável a Taxa SELIC, sem qualquer restrição, em caso de compensação tributária, a partir de 1º de janeiro de 1996, conforme o disposto no art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95. 5. Recurso especial parcialmente provido. (BRASIL, STJ – REsp n.º 436.747/SC – Relator Min. José Delgado – DJU: 10/03/2003)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO ACOLHIDA EM SEGUNDO GRAU. EFEITO TRANSLATIVO DA APELAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 515, § 1º, DO CPC. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO VIA DCTF. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

1. Em função do efeito devolutivo do recurso de apelação, o conhecimento do tribunal não se cinge às questões efetivamente resolvidas na instância inferior;

¹⁸ O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

abrange também as que poderiam tê-lo sido como, por exemplo, aquelas que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas e discutidas pelas partes. 2. Falta de prequestionamento do tema inserto no artigo 46 da Lei 8.212/91, não obstante a oposição de embargos de declaração para suscitar o debate. Incidência da Súmula 211/STJ. 3. **Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do débito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.** (destacou-se) Precedentes. 4. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada. 5. Recurso especial conhecido em parte e improvido. (BRASIL, STJ – REsp nº 824.430/PR – Relator Min. Castro Meira – DJU 01/02/2007)

Existe na Procuradoria da Fazenda Nacional o período conhecido como “limbo”, ou seja, quando o crédito tributário está definitivamente constituído na esfera administrativa, mas não inscrito na dívida ativa ou ainda não foi ajuizada a execução fiscal, não havendo como oferecer bens à penhora para garantir o juízo da execução e nem como obter a certidão positiva com efeito de negativa e, na hipótese de ser indevido o tributo, não há como o contribuinte requerer o parcelamento, restando impedida a emissão da certidão positiva com efeito de negativa. (ATTIE, 2004, 62-68). O tratamento jurisprudencial da matéria é o seguinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA.

1. Dispõe o artigo 206 do CTN que tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida. 2. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda. Precedentes (REsp 363.518, Resp 99653 e Resp 424.166). 3. **Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.** 4. *Mutatis mutandis* o mecanismo assemelha-se ao previsto no art. 570 do CPC, por força do qual o próprio devedor pode iniciar a execução. Isso porque, as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas. 5. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada

penhora que autoriza a expedição da certidão. 6. Recurso Especial desprovido. (BRASIL, STJ – REsp nº 99653 – Relator Min. Ari Pargendler – DJU: 23/11/1998)

CAUTELAR. OFERECIMENTO DE CAUÇÃO REAL PARA OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência mais atual desta Corte e do STJ aceita o **oferecimento de caução real por meio de ação cautelar para fins de expedição de certidão positiva com efeitos de negativa de débitos, ao fundamento de que o contribuinte não pode sofrer prejuízo com a demora da Fazenda Pública em ajuizar executivo fiscal** (destacou-se). 2. A aceitação do bem deve ser feita pelo Juízo monocrático, após manifestação da Fazenda Nacional, incumbindo-lhe avaliar a suficiência e prestabilidade do bem em relação ao montante dos débitos que se pretende caucionar. (BRASIL, AGTR – Agravo de Instrumento nº 2002.04.010438000 – Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares – DJU: 08/01/2002 – TRF 4ª Região)

TRIBUTÁRIO. CERTIFICADO DE REGULARIDADE FISCAL. ART. 206 DO CTN. EXECUÇÃO FISCAL VINDOURA. PENHORA. ANTECIPAÇÃO. AÇÃO CAUTELAR. CAUÇÃO.

1. Nos termos do art. 206 do CTN, opera os mesmos efeitos da Certidão Negativa de Débito o certificado do qual conste a existência de crédito tributário não vencido, em curso de cobrança judicial em que tenha sido efetivada penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. 2. **Em consonância com remansosa jurisprudência, antolha-se viável a extração de certificado de hígidez fiscal mediante o ajuizamento de ação cautelar na qual se antecipe, mediante caução, a ulterior penhora a ser formalizada no curso do executivo fiscal ainda não promovido** (destacou-se). 3. Verificando-se, em juízo de cognição sumária, a idoneidade dos bens oferecidos em caução, é de ser deferida a liminar postulada, garantindo-se a obtenção da certidão almejada, porquanto presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*. 4. Agravo de instrumento provido. Agravo regimental prejudicado. (BRASIL, AGTR – Agravo de Instrumento nº 2004.04.010446909 – Relator Wellington de Almeida – DJU: 11/05/2005 – TRF 4ª Região).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CAUÇÃO DE BENS EM MEDIDA CAUTELAR PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADE. SEGUIMENTO NEGADO. AGRAVO INOMINADO NÃO PROVIDO.

1. Seja para garantia do juízo em futura (ainda não ajuizada) execução fiscal ou como garantia dos débitos tributários cuja nulidade pretende discutir em ação ordinária, **o devedor tem direito a caucionar, em processo cautelar, bens suficientes em ordem a que, caucionados, se lhe expeça ‘Certidão Negativa de Débito-CND’ positiva com efeito de negativa** (v.g.: STJ, REsp nº 99.653/SP, T2; TRF1, AG nº 2000.01.00.096197-7/GO, T4). 2. **A simplória impugnação calcada no fato de não ser ‘dinheiro’ é um vesgo que se alastra cada vez mais na administração fiscal, que parece não se lembrar de que, se é importante receber o tributo, mais importante é manter o contribuinte com condições de gerar mais tributo e mais condições de pagá-lo** (destacou-se). De outra banda, o art. 151 do CTN, em sua redação mais ‘moderna’, contempla vários modos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (depósito em dinheiro é uma entre eles e no mesmo pé de igualdade!). 3. Agravo inominado não provido. 4. Peças liberadas pelo Relator em 06/04/2004 para publicação do acórdão. (BRASIL, AGTR – Agravo de Instrumento nº 2003.01.00.0225772 – Relator Desembargador Federal Tourinho Neto – DJU: 09/03/2004 – TRF 1ª Região)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL. AÇÃO CAUTELAR. LIMINAR. OFERECIMENTO DE BENS EM ESTOQUE COMO CAUÇÃO.

CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. INEXISTÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO ADEQUADA DOS BENS E PROVA DA PROPRIEDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e a do Superior Tribunal de Justiça orientam-se no sentido da **possibilidade de oferecimento de bens em caução para fins de garantia do débito fiscal e expedição de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa. A medida justifica-se porque, enquanto não ajuizada a execução fiscal, o contribuinte permanece sem a possibilidade de oferecer bens a penhora para garantir o débito e de desenvolver regularmente sua atividade.** (destacou-se). (BRASIL, AGTR – Agravo de Instrumento nº 2001.01.006.009552 –0 – Relator Desembargador Luciano Tolentino Amaral – DJU: 08/02/02 – TRF-1ª Região)

O Superior Tribunal de Justiça (Cf. Recurso Especial nº 536.037/PR – DJU 23/05/2005) entendeu que a medida cautelar preparatória de garantia para a execução fiscal é a solução mais adequada para este caso, autorizando o arrolamento de bens para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário para obter a certidão a que alude o art. 206 do Código Tributário Nacional. Assim deve proceder a autoridade fiscal:

A circunstância de haver débito regularmente inscrito na dívida ativa tributária não autoriza o Fisco a recusar-se, por negligência ou comodidade, a expedir uma certidão cujo teor, à obviedade, não será idêntico àquele que constaria na CND, caso o contribuinte verdadeiramente fizesse jus a esta certidão, mas sim terá de espelhar fidedignamente o que está nos registros da repartição fiscal competente. (CINTRA, 2007, p.175).

Posteriormente, o STF, por meio do Agravo Regimental nº 811.136/DF, decidiu que ao devedor é permitido oferecer garantias do valor do débito sem que seja necessária a existência de uma execução fiscal com o objetivo de antecipar a penhora que a garantiria e assim ter direito à certidão positiva com efeito de negativa. Sobre essa corrente jurisprudencial, Marciano Seabra de Godoi (2007, p.585) afirma que:

O intérprete deve privilegiar os propósitos da norma que se mostram coincidentes com nossa tradição jurisprudencial para escolher, dentre os possíveis sentidos literais do texto, aquele que melhor realiza o ideal de resguardar os direitos fundamentais do contribuinte inadimplente sem que isso iniba o legislador e a administração tributária de adotar medidas voltadas a garantir a eficácia da norma tributária.

A decisão que suspende a exigibilidade do crédito tributário deve ser cumprida integralmente e a Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus servidores, não pode dizer-se alheia ao procedimento e pretender que o contribuinte comprove a existência e o vigor de uma eventual decisão judicial que já sabe ser obrigado a cumprir. Tendo em vista o

caráter fundamental do direito de certidão, corrobora esta linha de raciocínio Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p.343), ao aduzir que:

O postulado da aplicabilidade imediata das normas de direitos fundamentais pode ser compreendido como um mandado de otimização da sua eficácia, pelo menos no sentido de impor aos poderes públicos a aplicação imediata dos direitos fundamentais, outorgando-lhes, nos termos desta aplicabilidade a maior eficácia possível.

Diante dessa realidade, deve a atuação estatal se pautar no sentido de garantir uma efetivação cada vez maior dos direitos fundamentais dos contribuintes, principalmente no tocante à vinculação destes com os poderes públicos (eficácia vertical). As posturas que consubstanciam as sanções políticas são utilizadas pela Fazenda Pública aparentemente como mecanismos indutores de pagamento de tributos, mas na verdade são instrumentos oblíquos de cobrança.

Embora instituídas por lei e até mesmo pela Constituição Federal, as exigências de certidões fiscais nas situações elencadas desrespeitam os direitos fundamentais dos contribuintes (v.g. o exercício das atividades empresariais) e enaltecem as prerrogativas fazendárias, constringendo, de modo indireto, o devedor à satisfação do crédito tributário. Augustin Gordillo (2007, p.03), ao comentar sobre as relações conflituosas entre a Administração Pública e as empresas, afirma que:

En una primera situación, que cuantitativamente es importante y cualitativamente determinante, se trata de la perspectiva que los conflictos tienen quienes ejercen concretamente el poder público: los funcionarios y autoridades públicas, los concesionarios y licenciarios del poder. Obviamente, es casi imposible que no tengan un sesgo proclive al poder que precisamente están ejerciendo en un momento dado. Una segunda percepción, poco significativa desde el punto de vista de su utilidad sistemática, se da en los conflictos que puedan tener con la administración las grandes o medianas empresas y los grupos económicos relativamente fuertes. En estos supuestos, el 'administrado' suele hacer una muy buena y eficaz utilización de los recursos y remedios que le brindan el orden jurídico; está atento a la defensa de sus derechos, y hace además uso de todos los mecanismos informales de influencia y relación con la administración pública. En estas situaciones el conflicto autoridad – empresa se resuelve ya sea con cierto equilibrio, a favor de la segunda parte de la ecuación y no de la primera, a la inversa.¹⁹

¹⁹ Em uma primeira situação, o que é qualitativa e quantitativamente determinante é a perspectiva de que o conflito tem sido particularmente entre o poder público e os funcionários públicos, comerciantes e licenciados do poder. Obviamente, é quase impossível não ser tendencioso a uma propensa potência que é exercida em um determinado momento. Uma segunda percepção, insignificante em termos de sua utilidade sistemática, está no conflito que a administração pode ter com grandes ou médias empresas e grupos econômicos relativamente fortes. Nestes casos, o administrado tem que ser eficaz na utilização dos recursos e soluções oferecidos pelo sistema jurídico e está atento para proteger os seus direitos e também fazer uso de todos os mecanismos de influência e de relações informais com o governo. Nestas situações, o conflito entre autoridade e empresa é

Pelo delineado, resta patente a ausência de parceria entre o fisco e os contribuintes, estes sempre sob suspeição, vendo seus direitos fundamentais flagrantemente desrespeitados sem qualquer justificativa idônea e a certeza de impunidade destes agentes públicos, que vestem a indumentária estatal para desvirtuar esta já tensa relação, descumprindo os deveres que lhes foram transferidos e o ordenamento jurídico em vigor. Os prejuízos, na linguagem emprestada pelo senso comum, são sempre suportados pela parte mais fraca: o contribuinte.

3 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Sem a pretensão de abarcar a complexidade de aplicação da Análise Econômica do Direito (AED) ou *Law and Economics*²⁰, objetiva-se delinear alguns traços que relacionem esta Escola com o Direito Tributário, de modo a fornecer uma conjuntura mais coesa com a realidade socioeconômica. Parte-se do pressuposto metodológico de que os meandros Econômicos e Tributários possuem coerência intersistemática, uma vez que a tributação deve ser considerada como um fenômeno que envolve, simultaneamente, a Política, a Economia e o Direito. Para Nelson Saldanha (1986, p.15)

Há uma série de comportamentos e de expressões que representam a vida privada e a vida pública em diversos planos. Assim, a medicina, a cama e a mesa, a poesia lírica, o direito privado, a psicologia, o dinheiro escondido por um lado. Por outro, a política, o direito público, a poesia épica, o comércio, os bancos, a burocracia, a força e as comunicações. A diferença entre cemitérios públicos e cemitérios privados, a qual se dá por uma espécie de ordenação estimativa, um sentido de evolução. A evolução também do dinheiro particular ao dinheiro público.

É bem verdade que, em uma primeira impressão, as distâncias entre o Direito e a Economia podem se sobressair, haja vista que as duas abordagens possuem tempos diferentes, mas não lugares. Enquanto os economistas se preocupam com a eficiência, o foco dos juristas é o ideal de justiça, este sem critérios objetivos e precisos para sua conceituação: “não adianta lutar contra o vento; é preciso utilizar a sua força para que este nos leve ao nosso destino”. (MONTORO FILHO, 2008, p.XIII).

Em geral, os juízes parecem não conhecer as repercussões macroeconômicas de suas decisões e os economistas, por seu turno, ignoram a realidade sobre os fundamentos institucionais em que alicerçam suas estratégias de desenvolvimento. Esse tenso diálogo é trocado pela seguinte intenção: “se economistas e juristas não puderem falar a mesma língua,

²⁰ Dentre os doutrinadores que se dedicam a Análise Econômica do Direito podem-se apontar os seguintes nomes: J. Pinto Antunes (1952), Dan Ariely (2008), Carlos Barracho (2001), Bruno Sciberras de Carvalho (2008), Robert Cooter e Thomas Ulen (2007), Guiomar T. Estrella Faria (1994), Ivo Teixeira Gico Júnior (2006), Alexandre Morais da Rosa e José Manuel Aroso Linhares (2009), Jairo Saddi (2007), Cento Veljanovski (1994), Fernando Araújo (2008), Nicholas Mercuro e Margaret Oppenheimer (2005), Cass R. Sustein (2000), Karen Schweers Cook e Margaret Levi (1990), John MacDonald Oliver (1979), Ugo Mattei (1998), Richard Zerbe (2001), Robin Paul Malloy e Christopher K. Brau (1995), Thomas J. Miceli (2004).

que pelo menos passem a viver no mesmo mundo. Quem tem a ganhar com isso não são apenas os dois grupos, mas a sociedade como um todo”. (PINHEIRO, 2008, p.45). A efetividade das decisões judiciais depende, na prática, do poder de coerção, ao lado de um aparato policial bem equipado, para os casos de descumprimento das normas. É preciso inculcar nos seus destinatários a cultura do temor, afastando-se assim a certeza da impunidade.

Aos juristas, a Análise Econômica do Direito proporciona a aproximação com uma ferramenta adicional para analisar os problemas que lhes interessam, dando uma solução mais condizente com a realidade vivenciada, em uma perspectiva ampla. Aos economistas, abre-se um novo campo de estudo, complementar ao aparato técnico em que foram treinados. (RODRIGUES, 2007). Ivo Teixeira Gico Júnior (2009, *online*) acrescenta que o objetivo da AED é “a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito”. Tradicionalmente, o lucro é alvo de desconfianças. Empresas lucrativas quase sempre são acusadas de suspeitas, quando na verdade, do ponto de vista econômico, são eficientes. Já preconizava Adam Smith que se cada pessoa procurasse livremente os interesses individuais – orientadores do comportamento humano – atingir-se-ia o interesse coletivo. André Franco Montoro Filho (2008, p.X) registra sua preocupação com esse recorte epistemológico estéril:

Esse raciocínio exemplifica bem os riscos da postura de analisar a economia como uma disputa entre pobres e ricos, entre aqueles que têm e não têm. A má vontade e a desconfiança, próprias dessa visão, contra aqueles que auferem bons resultados econômicos e contra empresas de sucesso, podem resultar em ações cujos efeitos são opostos ao inicialmente desejado, pois assumem uma postura contra o interesse coletivo.

A importância deste diálogo estabelecido pela AED se materializa pelas seguintes razões, apontadas por Luciano Benetti Timm (2008, p.57): a Economia, sendo uma ciência comportamental, descreve de maneira adequada a atuação do seres humanos frente ao mercado, coadunada com a participação social; atinge um considerável padrão científico com seus postulados econométricos e por conta da importância que dispensa à eficiência²¹, insculpida *prima facie*, no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. Os métodos tradicionais da hermenêutica jurídica – o teleológico, o literal, o sistemático, o histórico, o sociológico –

²¹ Rachel Sztajn e Decio Zilbersztajn (2005, p.83) esclarecem que a eficiência é a aptidão para obter o máximo ou o melhor resultado ou rendimento com a menor perda ou menor dispêndio de esforços, relacionando os conceitos de produtividade, rendimento, adequação e não se confunde com a eficácia, que é capacidade de gerar efeitos.

por serem aplicados de acordo com a discricionariedade do intérprete/aplicador do Direito, conduzem a caminhos muitas vezes contraditórios, distantes entre si, sendo, portanto, limitados. Não oferecem segurança jurídica.

A problemática que se revela nesse processo de interpretação é que não existe um apontador de qual seja a técnica hermenêutica mais adequada para saber se certo resultado é ou não melhor para determinado caso concreto. E é nesse espaço que se insere a AED. Sobre esta conjuntura, Leonel Severo Rocha, Germano Schwartz e Jean Clam (2005) enfatizam que o sistema social está estruturado na repetição e na diferença – lícito/ilícito; ter/não-ter; poder/não-poder – ou seja, esclarece a existência de um código comunicativo que tenta amenizar a complexidade da sociedade. Trata-se de um sistema dinâmico de organização autorreprodutiva, a que se denomina autopoiese:

O sistema autopoietico é aquele que é simultaneamente fechado e aberto, ou seja, é um sistema que tem repetição e diferença, tendo que equacionar no seu interior esse paradoxo, que os operadores do Direito vão usar como critérios para tomar decisões. (ROCHA; SCHWARTZ; CLAM, 2005, p.69).

O empresariado moderno enfrenta inúmeros obstáculos criados pela burocracia estatal para se manter firme – ou pelo menos sobreviver – no sistema de mercado, competitivo e excludente por natureza. Neste diapasão, são comuns os empréstimos bancários para suportar os exíguos prazos de recolhimento de diversos tributos, gerir os custos normais de uma empresa em plena atividade de forma eficiente, tudo para enfrentar a concorrência, muitas vezes, moldada em desconformidade com as leis. Diante desta realidade, pode-se afirmar sem qualquer temor que, “do ponto de vista da racionalidade econômica, o grau de burocracia²² brasileira passa a tornar proibitivo o cumprimento dos deveres instrumentais, criando incentivos para a evasão fiscal e a informalidade”. (CARVALHO; JOBIM, 2008, p.243). Luiz Eduardo Shoueri (2005, p.08-09), ao comentar sobre a necessidade de comunicação entre as mais diversas disciplinas que se encontram à disposição, enfatiza que:

Surge assim uma nova visão do ordenamento jurídico como algo aberto para a realidade, que não pretende expressar um conjunto completo em si, sem lacunas, sempre que é incompleto por definição, problemático e lacunoso. Sistema aberto no

²² Cristiano Carvalho (2008, p.201-203) menciona ainda, atrelado à ideia da burocracia a que os contribuintes estão sujeitos, as inúmeras obrigações acessórias ou deveres instrumentais, que geram custos para o seu cumprimento, o que ele denomina de “custos de conformidade”. Além disso, ressalta a existência das sanções políticas que provocam um “enferrujamento do mercado”. Para ilustrar suas considerações, menciona as dificuldades que uma empresa enfrenta para obter uma certidão de regularidade fiscal nos órgãos fazendários, principalmente a Receita Federal do Brasil, e a demora ou até mesmo inviabilização de uma fusão ou cisão de empresas.

sentido de que é incompleto, evolui e se modifica. [...] importa esclarecer que ao jurista caberá, sempre, buscar a coerência no sistema, embora cômico de que haverá ocasiões em que esta não será possível; em tais casos, deve o jurista buscar soluções – oferecidas pelas regras estruturais do sistema, inclusive o compromisso – para que a incoerência não leve à ruptura.

Dados do Banco Mundial apresentados por André Franco Montoro Filho (2008, p.49) denunciam que o Brasil é um dos países com maior burocracia fiscal, haja vista que, em um estudo com 178 países, ficou classificado em penúltimo lugar. As empresas brasileiras gastam cerca de 2.600 horas para cumprir suas obrigações tributárias, perdendo para países como a Bolívia (1.080 horas) e o Vietnã (1.050 horas). A Suíça ficou em primeiro lugar, com apenas 63 horas destinadas ao cumprimento de compromissos fiscais.

Uma das maiores preocupações da sociedade são as determinações governamentais, que insistem em fortalecer os órgãos de arrecadação tributária, mesmo à margem da constitucionalidade e da legalidade, mediante a edição de um aparato legislativo paralelo, que, embora seja infralegal, na prática suplanta até mesmo a letra constitucional²³. A estrutura exigida das empresas se pauta por um profundo conhecimento dos clientes, dos fornecedores, da análise de circunstâncias sociais, das políticas econômicas que influenciam diretamente os negócios, da planificação das operações para o gerenciamento de contingências administrativas, da necessidade de uma assessoria contábil, jurídica, técnica constante e atuante. Esse cenário denota que “a fiscalização, muitas vezes brandindo o enorme alfarrábio de normas vigentes, assusta o contribuinte, deixando-o absolutamente desorientado quanto ao que fazer”. (TOLEDO, 2008, p.07).

A escola da Análise Econômica do Direito (AED), também conhecida como Escola de Chicago ou *Law and Economics*, procura implementar os postulados econômicos na aplicação e interpretação de paradigmas jurídicos, com a meta de aumentar o grau de previsibilidade e eficiência das relações econômicas, sociais e jurídicas. Busca-se aplicar as ferramentas da Ciência Econômica, principalmente da Microeconomia²⁴, ao Direito. Os seus principais

²³ Merece destaque a existência do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo (Lei Complementar Estadual nº 939/2003), que elenca de forma clara inúmeros dispositivos que enumeram os direitos e garantias dos contribuintes, o funcionamento da máquina administrativa de fiscalização, trazendo-os para o conhecimento geral. Deveria servir de exemplo para os demais estados-membros que não o possuem.

²⁴ A Microeconomia é um ramo da ciência econômica que estuda o comportamento das unidades de consumo representadas pelos indivíduos e pelas famílias; as empresas e suas produções, custos; a produção e o preço dos diversos bens, serviços e fatores produtivos. Ocupa-se da forma como as unidades individuais que compõem a economia (os consumidores privados, serviços, trabalhadores, produção de bens) agem e reagem simultaneamente. A Microeconomia trabalha com modelos, ou seja, construções compostas por uma série de hipóteses, a partir das quais as conclusões são retiradas, selecionando as variáveis mais significativas para um

pontos são condensados na rejeição da posição que analisa o Direito apartado das realidades sociais e econômicas, estimulando a utilização das ideias e dos métodos de outras disciplinas no estudo conjunto, enaltecendo a interdisciplinaridade.

Embora no século XVIII Adam Smith já discutisse o efeito econômico da legislação mercantilista, foi apenas no século passado que se aplicou à economia para analisar atividades não diretamente relacionadas ao mercado. Os seus primórdios apontam para Cesare Beccaria (2005) que, em sua obra clássica “Dos delitos e das penas”, trouxe ao ordenamento jurídico, pela primeira vez, as sanções jurídicas como incentivos negativos. Influenciou diretamente Jeremy Bentham, precursor do Utilitarismo²⁵. Seus modernos contornos, no entanto, foram dados principalmente por Ronald Coase (1988), com o artigo publicado em 1960 intitulado “*The Problem of Social Cost*”, Richard Posner (1998) e Guido Calabresi (1961).

Posner (1998, p.26) observa que as origens da AED estão ligadas ao *Common Law*, cuja prevalência é pelo direito jurisprudencial, ou seja, baseado em precedentes judiciais, sendo apontado por ele como o campo por excelência da maximização da riqueza de uma sociedade. Em sua atuação como juiz do Tribunal de Apelação do Sétimo Circuito, revelou que, ao julgar um caso, utilizava como parâmetro não os precedentes, mas a sensatez da repercussão de suas decisões. Com essa postura, a AED critica o Direito posto e o interpreta aos moldes do método pautado pela eficiência econômica. (KATZ, 1998). Nesse sentido:

O *Law and Economics* procura demonstrar como o Direito pode ser mais eficiente na sua regulação social e econômica. Para tanto, estabelece um ferramental conceitual, baseado no individualismo metodológico e o no utilitarismo, que impõe o estudo da própria política econômica mais do que das normas jurídicas que a veiculam. (AGUILLAR, 2006, p.38).

O foco da AED é unir a Economia ao Direito para estudar as regras legais e as instituições, usando o pressuposto do comportamento racional por parte dos indivíduos como principal instrumento de raciocínio: “empresas e mercados são instituições ou institutos que

determinado contexto para auferir uma realidade mais próxima do fenômeno que se estuda. (SANDRONI, 2008, p.541).

²⁵ Trata-se de um método utilizado para a compreensão da vida humana, ao enfatizar a importância do pensamento racional individual, considerando como premissa o indivíduo motivado por um auto-interesse racional, procurando o prazer e a felicidade e, a *contrario sensu*, evitando a dor e a infelicidade. Pelo Utilitarismo, a sociedade é, portanto, um aglomerado de indivíduos que têm por principal meta buscar o máximo do que possuem, por meio das relações sociais que mantêm entre si. Seria este o sistema ótimo de vida. O Utilitarismo exerceu influências importantes sobre a Economia, a Psicologia Behaviorista e a Sociologia. (JOHNSON, 1997, p.246).

estão na fronteira entre o direito e a economia”. (SZTAJN, 2004, p.27). De forma sintética, podem-se apresentar os seguintes postulados da Análise Econômica do Direito (CALIENDO, 2009, p.15): o individualismo metodológico, que implica serem os fenômenos coletivos explicados como resultantes de decisões individuais; as escolhas racionais, de modo a ditá-las como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais; as preferências estáveis; e o equilíbrio nas relações entre a Política, o Direito e a Economia.

Da mesma forma se expressa Bruno Meyerhof Salama (2008, p.53), para quem “a Economia ilumina problemas e sugere hipóteses, mas se torna mais rica quando conjugada com outros ramos do conhecimento, notadamente a Antropologia, a Psicologia, a História, a Sociologia e a Filosofia”. A vergastada intenção é modelar o comportamento humano tornando possível ao profissional do Direito compreender os efeitos que advirão das posturas legais inerentes a cada situação. Nesse sentir, busca-se a aplicação das teorias e métodos empíricos da Economia para as instituições centrais do sistema jurídico.

O risco que poderia advir desta abordagem é a manifestação de uma visão reducionista, segundo Robert Cooter (1982, p.1260), o que ocasionaria a substituição das categorias jurídicas tradicionais pelas econômicas. Vai além e corrige esta premissa, na medida em que se vale da capacidade explicativa da teoria econômica em relação à estrutura das normas jurídicas, elucidando sua logicidade. (POLINSKY, 1985). É bem verdade que a Economia não consegue explicar o Direito por inteiro, mas é uma abordagem válida, calcada em sólidos argumentos. Os postulados econômicos acabaram por seduzi-lo, pelo caráter empírico e forte matematização, o que tornou a Economia uma ciência no mais puro sentido da palavra, tendo em vista que é capaz de prever, com razoável grau de precisão, o comportamento futuro desse mesmo objeto. Cristiano Carvalho (2008, p.187) acrescenta que:

Enquanto a teoria jurídica tradicional preocupa-se principalmente com definições e conceitos de institutos jurídicos, a Análise Econômica do Direito aplica as ferramentas microeconômicas para construir modelos, que possam prever comportamentos regulados pelas leis. E, não obstante esse caráter analítico e preditivo próprio de uma autêntica Ciência, a Análise Econômica ainda é capaz de sugerir mudanças ou alternativas jurídicas mais capazes de alcançar os objetivos pretendidos pelo legislador.

Para isso, usa-se a Análise Econômica do Direito para prever os efeitos das leis, além de dedicar-se a explicar seu desenvolvimento em termos de eficiência econômica, por meio dos conceitos de otimização de Vilfredo Pareto ou Kaldor-Hicks como critérios de eficiência

(FORGIONI, 2005). Por este, uma mudança em que alguns indivíduos sejam prejudicados é possível, desde que aqueles que melhorem de posição ganhem mais do que perdem aqueles que pioram de situação. Por aquele, uma sociedade não se encontra em uma situação ótima se não houver pelo menos uma modificação capaz de melhorar a posição de alguém, sem prejudicar a de outrem.

As ideias também têm a sua biografia. Entre os juristas, isso é facilmente verificável. O sistema europeu, mais precisamente o romano-germanista, provoca uma resistência em aceitar a importância das consequências das atitudes humanas para o Direito ou até mesmo ignorá-las. A concepção do *fiat justitia, pareat mundus*²⁶, haurida da Deontologia Jurídica, afasta a realidade concreta, podendo ser uma postura recortada. É o que Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim (2008, p.240) denominam “autismo epistemológico”. Ivo Teixeira Gico Júnior, ao investigar a epistemologia da aplicação da Análise Econômica do Direito (AED), registra que este movimento tem por propósito introduzir uma “metodologia que contribua significativamente para a compreensão dos fenômenos sociais e que auxilie na tomada racional de decisões jurídicas”. (GICO JÚNIOR, 2009, *online*).

Certamente, uma das maiores contribuições da AED foi estabelecer o liame entre as reais consequências (o consequencialismo) sobre a sociedade das decisões judiciais e dos diplomas normativos. O seu caráter empírico é um dos atrativos, sendo dotado de uma flexibilidade que permite uma ultra-adaptação a situações fáticas específicas, admitindo com maior naturalidade as contribuições de outras ciências. Busca-se sempre a solução mais eficiente. Isso porque, na ausência de recursos suficientes, os direitos atribuídos pelas decisões jurídicas tornar-se-ão vazios, destituídos de sentido e de propósito²⁷:

Goste-se ou não, a interpretação da lei e do direito é hoje feita num contexto econômico e social de uma economia de mercado. Uma reflexão consequencialista é, pois, uma metodologia útil e importante para ultrapassar análises míopes. [...] A insistência no formalismo e na dogmática jurídica, numa perspectiva teleológica e a recusa de uma análise consequencialista configuram, na minha perspectiva, um atentado potencial à independência do poder judiciário. O formalismo purista gera necessariamente um fosso entre a judicatura e o social, uma incompreensão profunda pela sociedade sobre as decisões do poder judiciário. (GAROUPA, 2009, *online*).

²⁶ “Faça-se justiça, ainda que pereça o mundo”.

²⁷ Faz-se esta ponderação de cunho epistemológico, porque um deontologista analisa os atos como se fossem bons ou maus por um viés apriorístico, enquanto um consequencialista verifica quais os resultados que advirão das decisões e se é possível a concretização, sendo assim, mais próximo da realidade.

A Análise Econômica do Direito comporta duas abordagens: a positiva e a normativa. A AED positiva foca principalmente o território ocupado pelas trocas econômicas no sistema de mercado, constituindo um meio de previsão dos seus comportamentos. Para a AED aplicada ao Direito Tributário, trata-se da tributação excessiva que gera incentivos à informalidade, bem como a imposição de comprovação de regularidade fiscal para o exercício de inúmeros direitos fundamentais dos contribuintes. Já a normativa, se ocupa com qual seria a melhor solução de acordo com os juízos de valor, direcionados aos objetivos econômicos, oportunidade em que são feitas prescrições sobre como a economia deveria funcionar, como por exemplo a necessidade da diminuição da carga tributária para a AED.

As externalidades – positivas ou negativas – são fatores que influenciam na tomada de decisões, principalmente com os olhos no âmbito econômico. São uma espécie de falhas do mercado, ao lado da concorrência imperfeita, das informações assimétricas, etc. São aquelas situações nas quais, supostamente, a mão invisível de Smith não é suficiente para corrigir os desvios do sistema econômico. A solução de Coase para resolver este problema foi direcionar a abordagem para os chamados custos de transação.

Embora seja um conceito que comporta as mais variadas visões, pode-se afirmar que são as atividades e os custos necessários para a concretização de uma negociação, a saber: a busca pela informação por partes dos agentes econômicos das circunstâncias em que operam; a atividade de negociação, as quais determinarão as verdadeiras intenções dos compradores e vendedores; a realização e a formalização dos contratos de acordo com o Direito vigente, a verificação do cumprimento e, por fim, a correta aplicação desses contratos, de forma a garantir a cobrança de indenização por prejuízos às partes que não seguirem as obrigações pactuadas. (PINHEIRO; SADDI, 2006, p.62).

Tradicionalmente, os economistas partem de modelos ideais para explicar um determinado fenômeno. Com Ronald Coase não foi diferente. Pelo seu teorema, se os custos de transação forem nulos e as partes puderem transacionar no sentido de atingir compensações mútuas, as externalidades geradas poderão ser solucionadas, por meio das escolhas de ambas as partes. A teoria dos custos de transação (TCT) trabalha com o conceito de racionalidade

limitada ou imperfeita²⁸, segundo a qual as pessoas tentam maximizar as suas utilidades, pontuadas pelos limites impostos, ao lado da capacidade de absorver e processar informações. A principal meta da Teoria dos Custos de Transação é entender como as leis e o Poder Judiciário vão ser balizadores para uma melhor alocação dos recursos, pois a capacidade de economizar os custos de transação dentro de uma determinada empresa é decisiva para aferir quais operações serão feitas dentro desta ou fora, via mercado. Rachel Sztajn (2004, p.11) considera que:

As relações são socioeconômicas, devendo-se reconhecer não só a presença da economia, como também o espaço por ela ocupado no desenvolvimento de novas relações, de estruturas sociais, de negócios predispostos para atender às novas exigências das pessoas.

A realidade burocrática brasileira representa um custo de transação elevado, implicando efeitos negativos na relação Estado e contribuinte. São materializados, por exemplo, pelas sanções políticas impostas pelo Estado, enferrujando o sistema de mercado. O sistema tributário brasileiro, pela regra da tipicidade cerrada, deixa pouca margem para inovações do juiz. O que, porém, não serviu de máscara para o Poder Judiciário nacional. Estuda-se, pois, conjuntamente, o Direito, a Economia, as instituições e as organizações: o Direito influencia e é influenciado pela Economia, refletindo nas organizações e instituições. Nessa linha de raciocínio, Rachel Sztajn (2005, p.03) afirma que:

A análise econômica deve, então, considerar o ambiente normativo no qual os agentes atuam, para não correr o risco de chegar a conclusões equivocadas ou imprecisas, por desconsiderar os constrangimentos impostos pelo Direito ao comportamento dos agentes econômicos. O Direito, por sua vez, ao estabelecer regras de conduta que modelam as relações entre pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão, os efeitos sobre a distribuição ou alocação de recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados.

Paulo Caliendo (2009, p.92-93) reputa indispensável que se faça menção à concepção de eficiência fiscal, na medida em que, no Estado Democrático de Direito, a carga fiscal representa o equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais, principalmente no que se relaciona com as tarefas do Estado e o seu financiamento. O termo eficiência pode ser

²⁸ A Neuroeconomia se apresenta neste cenário como um estudo sistemático dos fundamentos biológicos dos comportamentos e dos processos ativados nas escolhas econômicas, tornando possível um diálogo entre a Economia, o Direito, a Psicologia e a Neurociência, despontando como uma contestação à visão neoclássica da economia que enxerga o *Homo oeconomicus* dentro dos vínculos de uma racionalidade perfeita, que pode ser formalizada e tende à maximização da utilidade esperada. Os neuroeconomistas demonstram que a razão e a emoção repercutem diretamente nas decisões econômicas, não podendo ser separadas, haja vista que “a atividade da mente não coincide com o raciocínio puro e a do corpo não se limita à satisfação exclusiva das necessidades físicas”. (MALDONATO, 2007, p.88).

compreendido como a utilização de determinados processos para a maximização de resultados pela menor utilização dos meios. Depreende-se que a estrutura fiscal interfere diretamente nas escolhas econômicas e políticas, de forma a ser ressaltada a importância do contexto extranormativo e da interdisciplinaridade:

Não se trata de negar a autonomia semântica e sintática da linguagem jurídica, mas de reconhecer que a rede de significados adotados no direito decorrem de uma conexão entre eficiência e justiça. Não há como negar qualquer relação ou determinar uma ordem de prioridade de uma sobre a outra. A compreensão do relacionamento entre justiça e eficiência é fundamental para a determinação de um sistema tributário justo e a afirmação de uma sociedade de direitos do contribuinte. (CALIENDO, 2009, p.94).

Do ponto de vista econômico, a tributação gera a ineficiência. Certifique-se que, por óbvio, não deve ser eliminada – assim seria condenar o Estado à impossibilidade de subsistir – mas praticada de modo a não inibir ou intimidar a atividade privada, principal geradora de riquezas. (CALIENDO, 2009, p. 211-214). Seria um mal necessário? Pela lente da Análise Econômica do Direito Tributário, a resposta é afirmativa²⁹.

Lembra Paulo de Barros Carvalho (2000, p.153) que o contribuinte, além de cumprir as obrigações principais (de pagar), ainda está sujeito a uma gama de deveres instrumentais e formais. São os custos de conformidade, espécies de custos de transação, conceito apresentado por Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim (2008, p.243) como “aqueles que são gerados pela atividade que o contribuinte tem de prestar de modo a estar em dia com suas obrigações tributárias”. Pede-se vênia para a exposição de casos submetidos à apreciação do Poder Judiciário³⁰ cujos julgamentos foram (ou deveriam ser) pautados pelo viés da Análise Econômica do Direito Tributário.

3.1 O caso “American Virginia”

²⁹ Cristiano Carvalho (2008, p.194) considera a tributação nociva, do ponto de vista econômico por gerar ineficiência e reconhece que o grande desafio é conciliar o que denomina de “mal necessário” (a tributação), tendo em vista a manutenção do Estado, com os direitos fundamentais dos contribuintes, enaltecendo as limitações do poder de tributar.

³⁰ Cristiano Carvalho (2008, p.204), ao comentar sobre a importância do Poder Judiciário neste contexto, afirma que “o sistema tributário real, repleto de custos de conformidade e gerador de imensos custos de transação, encontra-se em desconformidade com os mandamentos constitucionais. E, sendo assim, cabe acionar o poder judiciário, para que então livre o particular de tais violações aos seus direitos fundamentais”.

A fabricante de cigarros “American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda” foi personagem de uma clara situação envolvendo as sanções políticas. Esta empresa teve o seu registro especial cancelado pelo não pagamento de IPI (condição necessária para a produção de cigarros), segundo os ditames do Decreto-lei nº 1.593/77, e o não pagamento dos tributos administrados pela Receita Federal constitui hipótese de cancelamento deste registro especial, a que alude o art. 2º, inciso II, do referido diploma normativo.

Durante o processo fiscal, a Receita Federal concedeu à “American Virginia” o prazo de dez dias para regularização de sua situação tributária, ou seja, o pagamento de todos os débitos existentes. A empresa, então, ingressou com uma medida cautelar em primeiro grau (Processo nº 2007.51.10.002658-1 – 1ª Vara de Execuções Fiscais da Justiça Federal – Seção Judiciária do Rio de Janeiro) para assegurar o seu direito ao livre-exercício da atividade econômica, alegando que o Estado estaria aplicando uma sanção política, ou seja, impingindo ao contribuinte este constrangimento como forma de coagi-la ao pagamento de tributo, o que é vedado pela Constituição Federal e por entendimentos já sumulados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Questionou-se também, na oportunidade, a constitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.593/77, sob o argumento de que não teria sido recepcionado pela CF/88 (arts. XIII e LIV e 170), por implicar em uma manifesta sanção política.

A medida cautelar foi concedida e, depois de ajuizada a ação principal, foi prolatada sentença favorável à empresa. A União apelou, obtendo provimento do recurso no Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 2007.02.01.009971-8). Novamente, a empresa ingressou com ação cautelar, agora perante o Supremo Tribunal Federal (AC nº 1.657/RJ) para obter efeito suspensivo ao seu Recurso Extraordinário nº 550.769³¹, de modo a impedir a paralisação de suas atividades.

Mas não obteve o êxito esperado. Pelo deferimento da medida cautelar, votaram os Ministros Joaquim Barbosa (relator), Marco Aurélio Mello, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence. Pelo indeferimento, os Ministros Gilmar Mendes, Eros Grau, Ricardo

³¹ Na forma do art. 542, § 2º do CPC, o Recurso Extraordinário e o Especial, via de regra, não possuem eficácia suspensiva, mas pelo Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, presentes os requisitos do *periculum in mora* e do *fumus boni juris* é plausível o deferimento do referido efeito por meio de uma ação cautelar.

Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Pelluso, Carmen Lúcia e Ellen Gracie. O embate se deu pela colisão entre os princípios constitucionais da livre-iniciativa e da livre-concorrência. O argumento em prol da livre-iniciativa foi no sentido de evitar a utilização de sanções políticas para coagir o particular a pagar seus débitos tributários, ao alvedrio das vedações já expostas, destacando-se para este caso a Súmula nº 70 do STF³². Por outro lado, o argumento em prol da livre concorrência foi no sentido de evitar conferir vantagem injusta à empresa que não paga tributos, responsáveis por grande parte do preço do cigarro. Este argumento acaba por invocar o princípio da isonomia, que se relaciona, de certo modo, com a livre concorrência. Confira-se a ementa da Ação Cautelar nº 1.657 (STF), cuja relatoria ficou sob a responsabilidade do Ministro Joaquim Barbosa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITO SUSPENSIVO. INADMISSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. INTERDIÇÃO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. FABRICAÇÃO DE CIGARROS. CANCELAMENTO DO REGISTRO ESPECIAL PARA PRODUÇÃO. LEGALIDADE APARENTE. INADIMPLEMENTO SISTEMÁTICO E ISOLADO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAR IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. COMPORTAMENTO OFENSIVO À LIVRE CONCORRÊNCIA. SINGULARIDADE DO MERCADO E DO CASO. LIMINAR INDEFERIDA EM AÇÃO CAUTELAR. INEXISTÊNCIA DE RAZOABILIDADE JURÍDICA DA PRETENSÃO. VOTOS VENCIDOS. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. (BRASIL, STF AC – Ação Cautelar nº 1.657 – Relator Min. Joaquim Barbosa – DJU 27/06/2007)

Sobre o caso “American Virgínia”, Cristiano Carvalho e Ely José de Matos (2008, *online*) concluem que três elementos básicos foram levados em consideração: a relação entre cigarro e saúde; a importância econômica da indústria do cigarro; e o papel do Estado na regulamentação da atividade, que se manifesta por meio de elevação da carga tributária – cerca de 70% do seu preço – com a finalidade de desestimular o consumo (extrafiscalidade) por meio de campanhas publicitárias. Apesar de dados extremamente negativos em termos de saúde pública, a indústria do tabaco é sólida. Em termos de emprego, segundo relatos de Roberto Iglesias (2006), a Associação dos Fumicultores do Brasil (AFUBRA) estima que em 2001/2002 a cadeia produtiva do fumo envolveu cerca de 2,2 milhões de pessoas, divididas entre a lavoura, a indústria e as atividades indiretas.

³² Súmula nº 70, STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos”.

A indústria teve seu registro para fabricação de cigarros suspenso dadas as pendências tributárias junto aos cofres da União. O principal argumento da empresa foi de que a Constituição de 1988 não permite que o Estado adote medidas que impliquem o embaraço ou a vedação do exercício profissional como instrumentos para coagir o sujeito passivo à observância das obrigações tributárias. Por outro lado, a União Federal rebateu a alegação afirmando que a arrecadação tributária decorrente da fabricação do tabaco é imprescindível para que possa arcar com os custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros. Pode-se sintetizar o impasse da decisão assim:

Uma decisão que preservasse a livre-iniciativa pode afetar os incentivos que as demais indústrias de cigarro têm para continuarem pagando rigorosamente os seus impostos. Além disso, traz um benefício extraordinário à indústria envolvida, prejudicando ainda mais sua relação com as outras e afetando o equilíbrio de mercado. Esse desequilíbrio pode, pelo menos local ou regionalmente, afetar preços e lesar os consumidores. Por outro lado, uma decisão favorável à livre concorrência irá encerrar as atividades da indústria envolvida no caso. Assim, um princípio constitucional estaria sendo, *prima facie*, violado. A concorrência de mercado, entretanto, seria mantida equilibrada. Os consumidores não seriam lesados, a não ser que, local ou regionalmente, a indústria em questão fosse uma forte produtora que tivesse parcela considerável na determinação do preço. Se ela ajudar a determinar o preço, sua extinção atribuirá seu peso decisório à(s) outra(s) indústria(s) que pode derivar vantagens de tal situação. (CARVALHO; MATOS, 2008, *online*).

A escola da Análise Econômica do Direito (AED) procura implementar os postulados econômicos na aplicação e interpretação de paradigmas jurídicos para, dessa maneira, aumentar o grau de previsibilidade e de eficiência das relações submetidas ao Direito. Principalmente depois da primeira fase da reforma do Poder Judiciário, iniciada com a Emenda Constitucional nº 45/04, a qual elevou o princípio da eficiência ao *status* fundamental, a AED vem de encontro aos anseios dos estudiosos e dos aplicadores do Direito, haja vista que a livre iniciativa, mesmo antes da adição do retalho à Constituição, já estava cravada no art. 1º e art. 170, ambos da CF/88, como norteadora das atividades relacionadas com o Direito Econômico.

Os fundamentos da Análise Econômica do Direito almejam trazer segurança e previsibilidade para o ordenamento jurídico, embora não lhes sejam exclusivos. Da mesma maneira que os mercados, para serem dotados de um funcionamento adequado, necessitam desses postulados, a AED tenta agregar maximização, equilíbrio e eficiência às relações jurídicas. Muitos questionam qual seria a validade da aplicação de princípios econômicos ao Direito e para que serviriam. Os que o fazem se utilizam de argumentos sociológicos, filosóficos e psicológicos para tentar embasar os seus posicionamentos a favor da não-

aplicação. Por outro viés, a Análise Econômica do Direito auxilia e conduz a uma melhor compreensão da realidade na missão dos operadores do Direito em solucionar e evitar problemas. George Marmelstein (2007, *online*) faz uma relação entre a AED e a efetivação dos direitos fundamentais, considerações que podem ser aqui utilizadas *mutatis mutandis*, ponderando que “os direitos fundamentais não devem servir para acobertar práticas ilícitas”. Ressalta ainda que:

O pensamento econômico não resulta necessariamente em soluções anti-éticas ou amorais. Aliás, muitas vezes o raciocínio econômico e o ético caminharão juntos, levando aos mesmos resultados, reforçando-se mutuamente na tarefa de convencimento social. Não adianta simplesmente afastar ou deixar de utilizar uma ferramenta que pode ajudar ao invés de atrapalhar a realização de direitos fundamentais.

A ação cautelar, via de regra, não tem por objeto investigar e solucionar o mérito da lide, o qual será discutido apenas em sede de ação principal – *in casu*, é o Recurso Extraordinário nº 550.769 – apenas cabendo analisar os requisitos do *periculum in mora* e *fumus boni juris*. Ao longo dos votos dos ministros que denegaram o pedido, podem-se extrair inadequados argumentos em prol da saúde pública, atribuição já desempenhada satisfatoriamente pelo Ministério da Saúde. A livre iniciativa não se relaciona com a nocividade da atividade empresarial desenvolvida. A extrafiscalidade que incide nas mercadorias de origem tabagista já é um instrumento eficaz de intervenção estatal, mas não é suficiente para impedir que os indivíduos, que são livres para escolher se serão ou não fumantes, adquiram o produto. A questão posta em debate não era sobre a saúde pública, os malefícios causados pelo cigarro, mas sim a continuação de uma empresa que está inserida no sistema de mercado e joga de acordo com estes comandos.

A liberdade de exercício de uma atividade econômica, salvaguardada pelo art. 170 da CF/88, se manifesta pela disponibilidade ao titular de uma empresa para exercer com liberdade a sua criação, o acesso ao mercado, dentre outras implicações de ordem jurídica. Assim, não cabe falar na imposição de obstáculos ilegítimos, sem fundamentação plausível. São deveres negativos estatais, que implicam necessariamente em uma abstenção. (ORTIZ, 1995).

A principal reflexão que deveria ter norteado o Plenário do Supremo Tribunal Federal, naquele momento, era com a demora processual lembrada pelo Ministro Joaquim Barbosa, relator da AC nº 1.657/RJ, pois não há qualquer previsão temporal para o julgamento do

Recurso Extraordinário (RE) a ela vinculado e a empresa, neste período, permaneceria fechada por tempo indeterminado, com todos os prejuízos inerentes a este ato, que irradia efeitos para além dos financeiros.

Os ministros que denegaram o pedido acabaram por invadir o mérito propriamente dito do Recurso Extraordinário em oportunidade inadequada, sem qualquer efeito prático, olvidando a importância da medida cautelar em pauta para a continuidade da empresa, concentrando as suas fundamentações sobre a constitucionalidade do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/77, não o considerando uma manifestação de sanção política, mas uma condição para o exercício de uma atividade considerada nociva à saúde pública: o tabagismo. Na verdade, esse registro é apenas um credenciamento para o desenvolvimento de uma atividade diferenciada, marcada fortemente pela extrafiscalidade. Mas não deixa de ser uma empresa exatamente igual às outras.

A decisão do STF, se pautada pela AED, teria sido sensível ao fato de que, se assim a empresa permanecesse, restaria condenada à extinção, devido ao sumário encerramento de suas atividades. Seria mais importante, neste momento, a preservação da atividade empresarial? Sim. O momento na ação cautelar não é adentrar no mérito, mas sim outro: a preservação do direito da empresa em continuar as suas atividades, gerando empregos, rendas que são receitas para o Estado, assegurar a permanência no sistema de mercado, etc. Ressalte-se a existência da Súmula 70 do STF³³, em pleno vigor, que não foi sequer lembrada pelos ministros que negaram o efeito suspensivo.

A medida processual que estava nas mãos do STF poderia garantir a continuidade do funcionamento da empresa, a manutenção dos quase 800 empregados, do forte mercado consumidor que as empresas tabagistas conquistaram. Por este exemplo, restou demonstrado que a Análise Econômica do Direito é uma importante ferramenta para o Direito Tributário alcançar decisões mais eficientes, na medida em que fornece instrumentos aos julgadores que

³³ Súmula 70, STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos”. Invocando esta mesma súmula, os Ministros Néri da Silveira e Marco Aurélio Mello, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 413.782/SC, em 17/03/2005 que declarou a inconstitucionalidade da imposição de comprovação de regularidade fiscal para a emissão de notas fiscais avulsas, prevista em lei estadual de Santa Catarina, afirmando que o exercício da atividade econômica desenvolvida resta inviabilizado se existe a necessidade de sempre se recorrer ao Fisco estadual todas as vezes em que surge a necessidade de emissão de uma nota fiscal avulsa.

os auxiliam na escolha de qual seria a melhor orientação das suas decisões, coadunando a letra da lei com a realidade econômica que norteia os casos concretos postos a deslinde.

3.2 A Empresa Industrial Técnica S/A e a substituição das certidões de regularidade fiscal por decisão judicial que reconheceu a suspensão dos créditos tributários questionados pela penhora sobre o faturamento

A Empresa Industrial Técnica S/A, sediada em Fortaleza/CE, manejou o Agravo de Instrumento nº 2006.05.00.074375-0 perante o Tribunal Regional Federal da 5ª Região contra a decisão da lavra do MM. Juiz Federal da 6ª Vara/RN que, nos autos da Execução Fiscal nº 99.0002253-0 e apensos, deferiu em parte pedido requestado pelo INSS³⁴ para assegurar a penhora sobre o faturamento mensal da empresa executada no percentual de 5% (cinco por cento) ou, alternativamente, que fosse reduzido para o montante de 0,75% – INSS e 0,75% – Fazenda Nacional, conforme critério de comprometimento máximo da receita adotado em diversas leis que versam sobre recuperação fiscal, notadamente os Programas de Recuperação Fiscal (REFIS's) e de Parcelamentos Especiais (PAES), e também em razão dos últimos indicadores anuais de lucratividade da construção civil apontarem prejuízos ou lucro módico no setor. Em suma, pleiteava-se a expedição de Certidão Positiva com Efeito de Negativa pelo INSS com base nas condições acima expostas.

Foi deferido em parte o provimento de urgência requestado para suspender os efeitos da decisão recorrida e determinar a observância das formalidades processuais estatuídas no art. 677 e seguintes do CPC, haja vista o prudente arbítrio, bem como o esquema de pagamento elaborado pelo administrador nomeado, podendo ser ordenada a penhora sobre o faturamento da empresa em percentual por ela indicado ou em outro que venha a ser sugerido pelo aludido administrador. Após minuciosa análise contábil, foi devidamente ofertada e efetivada a penhora sobre o faturamento no percentual de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento). Assim, não mais existiria qualquer obstáculo que impedisse a expedição da correspondente certidão positiva com efeito de negativa.

O INSS, por seu turno, formulou pedido de reconsideração da decisão liminar proferida no aludido recurso, sustentando que o numerário disponível em instituições

³⁴ Na época em que tramitava este Agravo de Instrumento (2006), ainda não estava em vigor a lei nº 11.457/07, que instituiu a Receita Federal do Brasil e, portanto, o INSS ainda figurava nos pólos processuais que envolviam tributos, atualmente defendidos em juízo pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

financeiras (R\$ 27.336.000,00) e os balanços patrimoniais da executada demonstram ser viável a penhora do faturamento da empresa em percentual superior aos 0,75% por ela ofertados. Isso porque, segundo afirmou a autarquia, a executada, com exceção do ano de 2003 em que alcançou um lucro excepcional de 16,83% de seu faturamento bruto (R\$ 27.308.000,00) nos anos anteriores, obteve lucro líquido de 2,83% (R\$ 4.550.000,00). Acrescentou ainda que a penhora sobre o faturamento da empresa nem de longe garantiria a integralidade do débito em cobrança, pois, ainda que se admita a sua realização no percentual de 5% sobre o seu faturamento mensal, apenas 0,31% do débito exigido restaria caucionado, o que inviabilizaria a expedição da certidão de regularidade fiscal requestada, haja vista que não se encontra configurada esta situação no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Em resposta às alegações do INSS, a empresa argumentou que o simples fato de ter apresentado, em determinados períodos fiscais, consideráveis índices de lucratividade não autorizariam a penhora em percentual mais elevado que o arbitrado pelo insigne julgador monocrático, vez que, além de possuir outros débitos com a Fazenda Nacional, para os quais também já foi ofertado o percentual de 0,75% a título de penhora, necessita de reserva de dinheiro para que possa realizar investimentos imprescindíveis ao regular desenvolvimento de suas atividades empresariais.

Aduziu ainda que o fato de o numerário disponível em instituições financeiras importar em R\$ 27.336.000,00, não autorizaria a penhora do faturamento em percentual superior aos 0,75% fixados, vez que esse montante integra o capital de giro. Defendeu também que, se mantido o percentual fixado na decisão recorrida, a empresa estaria condenada à quebra e que só seria possível pagar ao INSS 5% de seu faturamento, se não tivesse nenhuma outra obrigação fiscal, salarial, contratual, com fornecedores e bancos, o que não se verificava na realidade.

Desta feita, não existiria qualquer obstáculo para a concessão do provimento requerido, notadamente quando se tem em conta que a empresa apenas pode dispor desse montante (0,75%) sem inviabilizar suas atividades funcionais. Requereu, por fim, a imediata expedição de CPD-EN, ressalvando-se que esse documento somente se prestará para que a executada possa participar de licitações, celebrar contratos e receber pagamentos.

O Relator do Agravo de Instrumento ora em comento (AGTR nº 2006.05.00.074375-0), Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, proferiu seu voto entendendo não existir

qualquer óbice à expedição de certidão positiva de débito com efeito de negativa, pois a devedora estaria adimplindo o débito em discussão dentro da orientação por ele traçada, haja vista que, mensalmente, vinha destacando de seu faturamento um percentual pré-fixado a título de penhora.

Asseverou que o simples fato de o percentual constricto mês a mês não garantir a integralidade da dívida não impede, de *per si*, a emissão da certidão de regularidade fiscal requestada, eis que, nos moldes em que estatui o art. 151, inciso V do Código Tributário Nacional, a mera concessão de provimento liminar já tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e autorizar, por consequência, a expedição da certidão fiscal competente, observado o regramento contido no art. 206 do CTN. Para fundamentar seu voto, colheu orientações neste mesmo sentido já existentes no Tribunal Regional Federal – 5ª Região:

ADMINISTRATIVO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO FISCAL COM EFEITO DE NEGATIVA. DÉBITO GARANTIDO POR PENHORA. Débitos fiscais garantidos por penhora incidente sobre percentual do faturamento do executado, cujo numerário vem sendo depositado em juízo. **A insuficiência do montante até agora depositado não compromete a validade da penhora, nem justifica a renitência da autoridade impetrada de expedir a pertinente Certidão Positiva com efeito de negativa.** (destacou-se). (BRASIL, AGTR – Agravo de Instrumento nº 2006.05.00.000009-0 – DJU: 25/09/2006 – Relator Desembargador Federal Ridalvo Costa – TRF 5ª Região).

Diante das considerações expostas, em 12 de novembro de 2007, foi determinada a imediata expedição da CPD-EN, ressalvando-se a hipótese de existirem outros débitos distintos dos discutidos nas ações executivas originárias que não recomendassem a adoção da medida. Em situação semelhante, por intermédio do Agravo de Instrumento nº 2007.05.99.001443-2 em trâmite também no Tribunal Regional Federal – 5ª Região, sob a Relatoria do Desembargador Marcelo Navarro Ribeiro Dantas, a EIT – Empresa Industrial Técnica S/A pleiteou o efeito suspensivo contra decisão da lavra do MM. Juiz de Direito da Vara Única da Comarca de Jaguaruana, no Estado do Ceará, o qual deferiu pedido de penhora *online* ao considerar a ordem de preferência prevista no art. 655, I, do Código de Processo Civil.

Os argumentos da empresa, em síntese, foram no seguinte sentido: que os créditos executados estão incluídos, em razão de sentença judicial, no programa de parcelamento PAES, estando, por isso, suspensos; que a maioria das certidões de dívida ativa que estejam a

execução originária não contém informações completas e precisas, tais como a origem, a natureza do crédito, a fundamentação legal, a data da inscrição, o número do processo administrativo fiscal que deu origem à dívida conforme exigência dos artigos 202 e 203 do CTN; que o crédito cobrado pela Fazenda Nacional não correspondia ao valor efetivamente devido, tendo em vista que diversos tributos foram lançados inúmeras vezes, criando uma multiplicidade de cobranças indevidas.

A empresa ofereceu em garantia à execução a penhora de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento) de seu faturamento, por ser a única medida possível de se garantir o débito em questão sem inviabilizar a continuidade de suas atividades. Afirmou que a ordem de bloqueio, determinada pelo juízo *a quo*, importa em penhora de 100% (cem por cento) de seu faturamento, desde que os depósitos em contas bancárias da pessoa jurídica possam ser considerados faturamento, pois não consistem em reserva ou aplicações financeiras, e sim capital de giro da empresa, destinando-se à manutenção de suas rotinas e que a penhora *online* só deveria ser admitida quando esgotadas todas as alternativas para satisfação da dívida, não existissem bens penhoráveis aptos a garantir a execução, fosse apresentado e aprovado um plano de administração da empresa mediante a ouvida da parte executada, e, ainda, se o percentual de faturamento penhorado não comprometer os demais compromissos financeiros da empresa.

Para complementar sua linha de fundamentação, registrou a prolação de sentença procedente nos autos da Ação Ordinária nº 2005.81.01.000689-2 pelo juízo da 15ª Vara Federal do Ceará, assegurando a manutenção da empresa no programa de parcelamento Especial (PAES), por ser indevida a ordem de bloqueio exarada e continuarem suspensos os débitos por força do art. 151, VI, do CTN. No seu voto, o Desembargador Marcelo Navarro Ribeiro Dantas lembrou a interposição pela Fazenda Nacional do agravo de instrumento tombado sob o nº 66.502-CE, de sua relatoria, em que pretendia a aplicação do efeito suspensivo a esta decisão, determinando a expedição de certidões positivas com efeitos de negativas com a exclusão de seu uso em operações de venda ou oneração de qualquer bem do ativo imobilizado.

Em decisão, entendeu o Relator que caberia autorizar a empresa, até a decisão final do processo, a continuar participando de licitações, com possibilidade de celebração de contratos, aditivos, empenhos e pagamentos pelos serviços prestados, inclusive junto a Administração

Federal, direta e indireta, nas três esferas de governo, mediante a exibição da decisão exarada como substitutiva das certidões oriundas do fisco federal, valendo tal ordem inclusive para fins de regularização perante o SICAF (Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores).

Em manifestação posterior, foi determinada a extensão dos efeitos da referida decisão às outras execuções fiscais mencionadas no bojo do processo, determinando a suspensão do bloqueio dos saldos das contas bancárias da empresa agravante em relação também aos valores cobrados nesses feitos. Na mesma oportunidade, foi ofertada pela empresa executada a penhora de 0,75% de seu faturamento, que serviria, de momento, à garantia das execuções fiscais reunidas, tendo em vista a prolação de sentença de mérito na ação ordinária nº 2005.81.01.000689-2, mantendo a agravante no programa de parcelamento PAES, nos termos da lei nº 10.684/03.

A penhora sobre o faturamento de uma empresa – instituto que serviu como um substituto da exigência de comprovação de regularidade fiscal formal – é fruto de um balanço contábil, que fornecerá o real alcance do seu grau de normalidade no mercado. O art. 11, § 1º da lei nº 6.830/80 fixa o caráter excepcional da medida, ditando para a Fazenda Pública a obrigatoriedade de justificá-lo, tendo em vista o risco de causar efeitos negativos e imprecisos na administração do patrimônio privado, sendo este o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça³⁵, que tem por tradição negar os pedidos de penhora sobre o faturamento. Os argumentos em contrário apontam para uma orientação de que não se deve atingir o capital de giro empresarial, porque não se tolera que as execuções desnecessariamente interfiram na estrutura de sustentação da empresa. Na prática, sua penhora poderia conduzi-la à falência. Não foi este o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 5ª Região quando do julgamento do caso em comento.

A empresa não é uma figura estática de um simples patrimônio, mas sim um ente cuja preservação é de interesse geral, dos seus proprietários, do quadro de profissionais, das respectivas famílias, do fisco, do consumidor, do meio ambiente pela reconhecida função social que desempenha na circulação da riqueza e na produção de bens e serviços úteis à vida

³⁵ Cf. Alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça: REsp. nº 24.030/SP; REsp. nº 161.903/SP; REsp. nº 163.549/RS.

comunitária. Estando inserida no sistema de mercado, tem que participar do jogo econômico com todas as suas potencialidades.

Ao permitir que a empresa substituísse a comprovação de regularidade fiscal mediante a exibição da decisão judicial proferida para o que se mostre necessário no exercício, o TRF – 5ª Região fez uso de uma hermenêutica voltada à realidade vivenciada pelos empresários. Não se curvou à firme orientação contrária existente nos Tribunais superiores. Demonstra ainda independência – não só no sentido administrativo, mas doutrinário – na medida em que foram utilizados paradigmas que retratam fielmente o contexto em que se circunscreve à construção civil, preocupando-se com a sobrevivência da empresa e o seu regular funcionamento.

3.3 A Recuperação Judicial da VASP – Viação Aérea São Paulo S/A e da VARIG – Viação Aérea Rio Grandense: a dispensa da apresentação de certidões de regularidade fiscal

Por intermédio do método da Análise Econômica do Direito, a qual procura implementar os postulados econômicos na interpretação/aplicação de paradigmas jurídicos com a meta de aumentar o grau de previsibilidade e eficiência das relações econômicas, sociais e jurídicas, será investigada a inadequada imposição de comprovação de regularidade fiscal para o deferimento do plano de recuperação judicial.

Parte-se da premissa de que as empresas insolventes são unidades produtivas exatamente iguais às solventes, com exceção de que seus passivos se encontram desestruturados. Fora isso, geram empregos, compram, vendem, enfim, produzem riquezas. Nesse sentido, vale mencionar, *ab initio*, alguns aspectos positivos da nova lei falimentar: a substituição da concordata pela recuperação judicial e extrajudicial, a busca por amenizar a tensa relação entre o risco empresarial e o risco de mercado, a previsão do período de *stay*, em que as ações que correm contra a empresa em crise serão suspensas por 180 dias (art. 6º, § 4º da lei nº 11.101/05), evitando, desta forma, uma avalanche de cobranças, o que dá certo “fôlego” para o restabelecimento financeiro³⁶; o privilégio do consenso, na medida em que podem ser estabelecidas condições especiais de pagamento das dívidas para os credores que

³⁶ O art. 6º, § 7º da lei nº 11.101/05 prevê que as execuções fiscais/ações de natureza fiscal não se sujeitam a esta suspensão, podendo ocorrer o deferimento de um parcelamento neste período, embora ainda não exista lei específica para regulamentar esta matéria.

assim concordarem; os créditos decorrentes de obrigações contraídas durante a recuperação judicial serão considerados extraconcursais se a empresa vier a falir, o que estimula a injeção de capital.

A responsabilidade por sucessão empresarial em Direito Tributário está regulada pelo art. 133 do CTN. A depender da espécie de crédito que se está a cobrar, cinco disciplinas podem ser adotadas. Se for de natureza civil ou comercial, incide o teor do art. 1.146 do Código Civil, que estabelece a responsabilidade do adquirente do estabelecimento pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano quanto aos créditos vencidos e, quanto aos demais, a partir da data do vencimento.

Caso se esteja diante de verbas trabalhistas, aplica-se o disposto nos arts. 10 e 448 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), haja vista que a alteração na estrutura da empresa não interfere nos contratos em vigor, permanecendo intactos os direitos deles advindos. Na seara tributária, a sucessão é regulada pelo art. 133 do CTN, segundo o qual a pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração sob a mesma, outra razão social, firma ou nome individual, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido devidos até a data do ato de forma integral – para a doutrina majoritária, sinônimo de solidária – se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade ou, subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão dentro de seis meses, a contar da data da alienação.

Nos casos de falência e recuperação judicial, os dispositivos legais aplicáveis são, respectivamente, os arts. 141, inciso II e 60, parágrafo único, da Lei nº 11.101/05³⁷, de

³⁷ A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.934-2/DF, sob a Relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, foi ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista e tinha por objeto a impugnação dos arts. 60, parágrafo único, 83, I e IV, c, e 141, II, da Lei nº 11.101/05, por entendê-los incompatíveis com o disposto nos arts. 1º, III e IV, 6º, 7º, I, e 170, VIII, da Constituição Federal. O que ensejou referida ação foi, na compreensão dos representantes do partido, a perda de 10 mil empregos diretos e milhares de indiretos dos Trabalhadores do Grupo Varig. A ação foi julgada improcedente, dentre outros fundamentos, porque o STF entendeu que o papel do legislador infraconstitucional resumiu-se a escolher dentre os distintos valores e princípios constitucionais, igualmente aplicáveis à espécie, aqueles que entendeu mais idôneos, na medida em que resultou de amplo debate com os setores sociais diretamente afetados por ela, como também surgiu da necessidade de preservar-se o sistema produtivo nacional inserido em uma ordem econômica mundial caracterizada pela concorrência predatória.

maneira que o objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, as derivadas da legislação do trabalho e as decorrentes de acidentes de trabalho. Para os créditos relacionados à recuperação extrajudicial, aplicam-se os art. 1.146, CC/2002 (créditos civis ou comerciais), art. 133, CTN (créditos tributários), e arts. 10 e 448 da CLT (créditos trabalhistas). O que se quer demonstrar é a inteligência da Nova Lei Falimentar e da sistemática legal aplicável, pois tais determinações estimulam a injeção de capital, promovendo a almejada recuperação e a retomada das atividades empresariais, ou, no caso de falência, uma maior satisfação possível dos credores. Neste mesmo compasso, vale mencionar o art. 146 da lei nº 11.101/05, que dispensa a massa falida de apresentar as certidões negativas quando da realização do ativo, seja qual for a modalidade empregada (leilão, pregão ou propostas fechadas – art. 142 da lei nº 11.101/05). Após estes breves apontamentos, passa-se a analisar os casos VASP e VARIG.

A VASP – Viação Aérea São Paulo S/A (TAJRA; GIANANTE, 2009), empresa do ramo de transporte aéreo, que enfrentava uma séria crise financeira, esteve em processo de recuperação judicial entre 1º de julho de 2005 e 4 de setembro de 2008, com o intuito de encontrar meios que possibilitassem a retomada das suas operações. O processo recebeu o protocolo de nº 583.00.2005.070715-0 e tramitou na 1ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais de São Paulo, sob a responsabilidade do Juiz Alexandre Alves Lazzarini.

Em 26 de julho de 2006, houve uma Assembleia de Credores, quando foi aprovado o plano de recuperação da empresa, com previsão de retomar as atividades com cargas e passageiros dentro de um prazo de 8 a 10 meses, com 12 novas aeronaves, adquiridas por meio de *leasing*. O juiz homologou no dia 24 de agosto de 2006 o aludido plano de recuperação judicial, reafirmando a possibilidade de a empresa retomar suas atividades, mas isto não aconteceu. A VASP S/A requereu a concessão da recuperação judicial, com a dispensa das certidões negativas tributárias, apresentando suas razões para contrariar o determinado no art. 57 da lei nº 11.101/05, pedido que foi acolhido pelo juiz, conforme extrato do processo de nº 583.00.2005.070715-0/SP, abaixo colacionado:

Como amplamente demonstrado nos autos, a começar pela petição da VIAÇÃO AÉREA SÃO PAULO SOCIEDADE ANÔNIMA — VASP, a exigência das certidões negativas, como pressuposto de admissibilidade para concessão da recuperação judicial, aprovada pelos credores a ela sujeita, não pode prevalecer, a despeito do art. 57 da Lei n. 11.101/05, pois afronta os princípios que regem o instituto da recuperação judicial, regulado pela mesma lei, bem como a própria Constituição Federal. Em relação à exigência do art. 57 da Lei

nº 11.101/05 e artigo 191-A do CTN: a) trata-se de sanção política, profligada pela jurisprudência dos tribunais; b) fere o princípio da proporcionalidade, e, por isso, são insubsistentes; c) o descumprimento não acarreta a falência, consequência não desejada pela lei; d) a jurisprudência de nossos tribunais, historicamente, desprezou exigências fiscais de empresas em crise econômica, sem que isso represente proibição de cobrança de tributos pelas vias próprias.
(destacou-se)

Uma nova Assembleia de Credores foi realizada em 17 de julho de 2008 para que os credores pudessem opinar pela manutenção ou não da empresa em recuperação judicial. Com as informações de descumprimento do plano deferido, em 4 de setembro de 2008, o juiz convolou a recuperação judicial em falência (art. 53 c/c art. 61, § 1º c/c art. 73, inciso IV da lei nº 11.101/05).

A mesma orientação foi seguida no processo de Recuperação Judicial da VARIG – Viação Aérea Rio Grandense S/A, da Rio Sul Linhas Aéreas S/A e da Nordeste Linhas Aéreas S/A. O Processo nº 2005.001.072.887-7 tramitou na 8ª Vara Empresarial do Rio de Janeiro, titularizada pelo juiz Alexander dos Santos Macedo, o qual concedeu liminarmente a dispensa da apresentação de certidões negativas para que as empresas exercessem suas atividades, exceto para a contratação com o Poder Público ou para o recebimento de benefícios ou incentivos fiscais. Confira-se o teor da decisão:

Isto posto, considerando presentes e atendidos os requisitos exigidos pelo artigo 51, da Lei nº 11.101, de 09.02.05, ratifico a nomeação da empresa CYSNEIROS VIANNA ADVOGADOS ASSOCIADOS como ADMINISTRADOR JUDICIAL, conforme fls. 1.659, (1) defiro o processamento da recuperação judicial; (2) **determino a dispensa da apresentação de certidões negativas para que as devedoras exerçam suas atividades, exceto para a contratação com o Poder Público ou para o recebimento de benefícios ou incentivos fiscais creditícios**, acrescendo, em todos os atos, contratos e documentos firmados pelas autoras, após o respectivo nome empresarial, a expressão ‘em Recuperação Judicial’. (destacou-se)

O parecer proferido pelo Ministério Público Federal (MPF), representado pelo subprocurador-geral da República Durval Tadeu Guimarães, foi favorável à continuidade da recuperação judicial da VARIG, não obstante a falta de verificação dos pagamentos dos tributos de que era devedora. O fio condutor da argumentação do MPF firmou-se no entendimento de que a regra prevista na lei nº 11.101/05, ao condicionar a concessão da recuperação judicial à comprovação de regularidade fiscal, representaria um meio indireto de cobrança dos tributos³⁸.

³⁸ Cf. Inteiro teor da notícia e do parecer encontra-se disponível nos sítios eletrônicos:
<<http://www.federasul.com.br/noticias/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=7931&CategoriaNome=Juridico> e
<<http://www.stj.jus.br>>.

As decisões acima merecem aplausos, haja vista que resgatam e tornam possíveis as principais intenções da lei nº 11.101/05. Marcos de Barros Lisboa (2005) aduz que o Fisco colabora com a recuperação da empresa mediante o parcelamento dos créditos tributários, estabelecendo, para isso, regras específicas, já que dela não participa diretamente. Oferece-se, portanto, uma dilatação dos prazos para pagamento, aliviando as necessidades de fluxo de caixa da empresa e propiciando a regularização de sua situação fiscal.

Já era essa a orientação quando da vigência do decreto nº 7.661/45. Critica-se o fato de que, para o cumprimento da concordata, o devedor estava obrigado, pelo art. 174, a apresentar comprovação de que havia pago todos os tributos relativos às profissões, federais, estaduais e municipais, e das contribuições devidas ao Instituto ou Caixa de Aposentadoria e Pensões do ramo de indústria ou comércio a que pertencer, sob pena de falência. Tal disposição, de praticamente impossível cumprimento, redundou na criação jurisprudencial que admitia o pedido de desistência da concordata, embora sem expressa previsão legal. E assim a jurisprudência se firmou, porque exigir o cumprimento do aludido art. 174 do decreto nº 7.661/45 seria levar a empresa, certamente à falência ou, pelo menos, acelerar esse trajeto. Pelo visto, foi repetido o erro pela lei nº 11.101/05 e o art. 191-A, com a redação dada pela Lei Complementar nº 118/05, agora sob a roupagem de Recuperação Judicial. (TAJRA; GIANANTE, 2009, p.156).

A exigência do art. 57 da lei nº 11.101/05 c/c o art. 191-A do Código Tributário Nacional se mostra em total contradição com a possibilidade de continuação da atividade empresarial – essência do instituto da recuperação judicial – haja vista que a exigência de apresentação das certidões de regularidade, seja negativa ou positiva com efeito de negativa, pode inviabilizar o procedimento recuperacional. Atente-se ainda para o seguinte aspecto:

No regime atual, conforme art. 83 da lei nº 11.101/05, o crédito tributário cede espaço não apenas ao crédito trabalhista, até o limite de 150 salários mínimos e o decorrente de acidente de trabalho, como também ao crédito com garantia real, como forma de diminuição dos custos de transação e estímulo à organização da empresa. Dentro deste novo enquadre, a exigência de certidão negativa pode vir a inviabilizar o plano de recuperação, colocando o credor tributário numa posição privilegiada em relação aos demais credores, inclusive os trabalhistas e aqueles com garantia real. (PAULSEN, 2008, p.1262).

É de conhecimento geral que as empresas que se encontram nesta situação são detentoras de um volumoso passivo, correspondente, em grande parte, aos débitos de natureza tributária e, sendo assim, não há qualquer sentido em exigir-se certidões negativas para a

realização da recuperação judicial, “pois certamente não será possível o cumprimento deste requisito para quem tem como um dos principais credores o Fisco” (MIRETTI, 2005, p.276), tendo em vista que “a grande maioria destas [empresas em crise financeira] possui débitos pendentes para com as fazendas federal, estadual e municipal, de forma que não há como serem expedidas referidas certidões”. (MARTINS; LOCATELLI; FONSECA, 2005, p.335). Relembre-se que o art. 83 da lei falimentar classifica em terceiro lugar os créditos tributários, preferindo os relativos às garantias reais. Pela dicção do art. 47 da lei nº 11.101/05, a recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica, nada obstante a controvérsia doutrinária que gira em torno da natureza jurídica do instituto. (SZTAJN; FRANCO, 2008, p.231-234).

Incorre em equívoco e superficialismo metodológico Jorge Lobo (2009, p.173) quando conclui “que o devedor, por cautela, deverá estar de posse das certidões negativas de débitos tributários”, no momento descrito pelo art. 57 da lei falimentar. Ignora-se, desta feita, a concepção de que as empresas, quando atravessam um período de instabilidade contábil, em que os passivos superam os ativos, deixam de pagar os tributos, haja vista que precisam alocar de modo eficiente os recursos neste lapso emergencial. O que ocorre na prática forense é a postergação pelo juiz da comprovação da regularidade fiscal pelo devedor em prol do cumprimento do plano de recuperação, flexibilização esta necessária ao atendimento da *mens legis*. Os posicionamentos jurisprudenciais aqui expostos foram adotados significativamente pelos Tribunais brasileiros, o que demonstra uma evolução no pensamento dos julgadores, no sentido de se mostrarem mais sensíveis à realidade em detrimento ao texto seco e estéril das leis.

Com efeito, existe uma dissonância clara entre os dispositivos legais ora analisados. Deve-se buscar uma interpretação sistemática que compatibilize ou estabeleça critérios para a aplicação ao caso concreto da melhor forma possível. A análise leva em consideração preceitos constitucionais, a exemplo dos arts. 6º, 7º, 170 e do art. 47 da lei nº 11.101/05, que traz os objetivos da recuperação judicial consubstanciados na preservação da função social da empresa, na manutenção dos empregos, no estímulo à atividade econômica e do art. 5º da Lei

de Introdução ao Código Civil, segundo o qual, na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Hugo de Brito Machado (2005a, p.71) ressalta que o interesse essencial que se busca atender com a concessão da recuperação judicial para empresas necessitadas é o da ordem econômica, em homenagem a utilidade social da unidade produtiva. A orientação mais adequada é a que considera inconstitucionais o art. 191-A do CTN e o art. 57 da lei falimentar, uma vez que o art. 47 da lei nº 11.101/05, apesar de estar previsto em uma lei ordinária, adquire um caráter constitucionalizante. A previsão do CTN, embora em lei complementar, não se coaduna com a intenção do legislador, que foi a de oferecer uma chance à superação das empresas que se encontram em situação de crise financeira, quase sempre com pendências fiscais.

4 A RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA POR DANOS CAUSADOS AOS CONTRIBUINTES

A Responsabilidade Civil do Estado, em linhas gerais, encontra-se enunciada no art. 37, § 6º, da Constituição Federal, segundo o qual as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. Acredita-se produtiva a apresentação de um breve apanhado histórico sobre a evolução da responsabilidade civil do Estado.

Vigorou por muito tempo nos estados despóticos e absolutistas a tese da irresponsabilidade da Administração Pública. Tendo como principal orientação as concepções “*The king can do no wrong* – O rei não faz coisa errada” e “*L’état c’est moi* – O Estado sou eu”, prevalecia a inexistência do dever de indenizar os administrados pelos danos causados pelo setor público, que tinham apenas ação contra o próprio funcionário causador do dano, jamais contra o Estado, que se mantinha distante da situação. O resultado prático era frustrante ante a insolvência do agente estatal. Yussef Said Cahali (2007, p.21) apresenta alguns fundamentos que norteavam aquele período histórico:

Resguardava-se, assim, o Estado regalista, na sua prepotência de não contradição: o Estado é o órgão gerador do Direito, cabendo-lhe a tutela dele, ao exercer a tutela jurídica, o Estado não atenta contra a ordem jurídica, pois, sendo ele próprio o direito, jamais praticaria injustiças. [...] A irresponsabilidade aparece como um axioma cuja legitimidade não é posta em dúvida; a existência de uma responsabilidade pecuniária a cargo do patrimônio público é considerada como entrave perigoso à liberdade dos serviços; na ordem patrimonial, os administrados não têm à sua disposição senão a ação ressarcitória contra o agente causador do dano.

Sustentava-se que o Estado e o funcionário eram sujeitos diferentes, pelo que este, mesmo agindo fora dos limites de seus poderes ou abusando deles, não obrigava, com seu fato, a Administração. Sérgio Cavalieri Filho (2008, p.228), ao criticar esta postura, assevera que “de fato, se no Estado de Direito o Poder Público também se submete à lei, a responsabilidade estatal é simples corolário, consequência lógica e inevitável dessa submissão”. Questionava-se: se o Estado é o guardião do Direito, como deixar ao desamparo o cidadão que sofreu prejuízos por atos do próprio Estado?

O incremento das atividades estatais e o conseqüente crescimento da máquina pública, que aos poucos foi ocorrendo, fez com que os prejuízos causados aos administrados se tornassem cada vez mais frequentes. Assim, passou-se, ainda que de maneira paulatina, a perceber que a manutenção da irresponsabilidade estatal seria um elemento criador de um grande descontentamento social, que poderia repercutir negativamente sobre a própria ordem pública. Necessária foi, então, a reformulação deste pensamento.

A fase seguinte foi a concepção civilista, que vinculou a responsabilidade estatal à culpa do seu agente. A origem desta orientação, segundo a unânime doutrina, remonta à data de 1º de fevereiro de 1873, em que uma criança chamada Agnès Blanco, ao atravessar uma rua em Bordeaux, foi atropelada por um veículo da Companhia Nacional de Manufatura do Fumo. Inconformado, seu pai promoveu ação civil de indenização com base no princípio de que o Estado é civilmente responsável por prejuízos causados a terceiros em decorrência de ações danosas de seus agentes.

Suscitado o conflito de atribuições entre a jurisdição comum e o contencioso administrativo francês, o Tribunal de Conflitos decidiu que a controvérsia deveria ser solucionada pelo tribunal administrativo, porque se tratava de apreciar a responsabilidade decorrente de funcionamento do serviço público. Entendeu-se que a responsabilidade do Estado não pode se reger pelos princípios do Código Civil, porque se sujeita a regras especiais que variam conforme as necessidades do serviço e a imposição de conciliar os direitos do Estado com os direitos privados.

Buscou-se transportar os institutos do Direito Civil para o direito público. Para isso, fazia-se a distinção entre os atos de império e os atos de gestão. Os primeiros se materializavam quando o Estado atuava no exercício de sua soberania, como um poder supremo, supraindividual e a consequência era que restariam incólumes a qualquer julgamento, insuscetíveis de gerar reparação.

Já na prática dos atos de gestão, o Estado era equiparado ao particular, sendo admissível, portanto, a responsabilização pública pelos danos que seus agentes, agindo nesta qualidade, causassem a terceiros, mediante a apuração de culpa ou dolo. Fazia-se imprescindível a comprovação do elemento subjetivo. Logo se percebeu que a aplicação dos

princípios privados não se coadunaria com a complexa vinculação do servidor e do setor público, pautada, após a superação de outras concepções, pela teoria do órgão³⁹.

Partiu-se para a concepção das teorias publicistas, em que pese a falta de contornos definidos nas suas origens. A despersonalização da culpa proporcionou o anonimato do agente, destacando a falha da máquina administrativa. Passou-se a sustentar a obrigação de reparar os danos causados pelo Estado aos particulares. O dever de indenizar pode surgir tanto de uma ação como de uma omissão e, no caso do Estado, será objetiva a responsabilidade no primeiro caso (Teoria do Risco Administrativo) e subjetiva no segundo (Teoria da *faute du service*).

Caio Mário da Silva Pereira concebe a teoria objetiva como uma orientação social que considera o homem como participante de uma coletividade e que o trata como uma atividade em confronto com as individualidades que o cercam, enfatizando que “o nosso direito atual tende a substituir pela idéia de reparação a idéia de responsabilidade”. (PEREIRA, 1998, p.17).

No âmbito da Responsabilidade Civil do Estado, duas teorias apresentam-se como albergadas pela doutrina: a teoria do risco administrativo e a teoria do risco integral, sendo consideradas por muitos doutrinadores como sinônimas. (GONÇALVES, 2007, p.174-177). Porém, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2005, p.566) alerta que as divergências apresentadas são de ordem terminológica, na medida em que existe um consenso de que se trata de uma responsabilidade objetiva que implica na averiguação de que o dano teve como causa o funcionamento, regular ou não, de um serviço.

A teoria do risco administrativo tem suas origens em Leon Duguit, ao conceber a ideia de um seguro social a ser suportado pela caixa coletiva, em proveito de quem sofre um prejuízo causado pelo funcionamento do serviço público, tendo como pilar básico a segurança social. Assim, a noção de culpa é substituída pela denexo de causalidade entre o funcionamento do serviço público e o prejuízo sofrido pelo administrado. Em linhas gerais,

³⁹ Haurida do Direito Alemão, a Teoria do Órgão foi concebida por Gierke e denota a aparição de uma personagem que faz supor a existência de uma só pessoa: o próprio Estado, um ente abstrato que investe seus servidores de atribuições, poderes, que transmitem suas manifestações, agindo em seu nome. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.140-141), trata-se de uma relação orgânica, em que os órgãos não passam de simples partições internas da pessoa cuja intimidade estrutural integra, isto é, não têm personalidade jurídica. Por isto, as chamadas relações interorgânicas se dão entre os agentes, enquanto titulares de respectivas competências (liame jurídico travado), e não entre os órgãos: “na intimidade do Estado, os que se relacionam entre si são os agentes manifestando as respectivas competências”. (MELLO, 2008, p.141).

pela teoria do risco administrativo, o que se tem que verificar é a existência de um dano, sofrido em consequência do funcionamento da máquina estatal. Não se cogita da culpa do agente ou do próprio serviço, nem se indaga se houve um mau funcionamento da atividade administrativa.

Podem-se apontar outras orientações que influenciaram na formação da teoria do risco. (FIORENTINI, 2009, *online*). A Teoria do sacrifício especial, de Otto Mayer, (1950) foi desenvolvida a partir do princípio da equidade, consignando que a obrigação do Estado de indenizar surge sempre que um indivíduo for submetido a um sacrifício desigual e desproporcional frente aos demais administrados, em decorrência de uma atividade do ente estatal, lícita ou ilícita, ligada por um nexo de causalidade com o evento danoso. Era o chamado “sacrifício especial”, a consistir no prejuízo que extrapola os níveis medianos, razoavelmente toleráveis.

Pela Teoria da igualdade dos encargos públicos, oriunda dos franceses Tiraud, Teissier e Duez (2008, p.15), tem por fundamento o princípio da igualdade de todos na repartição dos encargos públicos e o dano excepcional, imposto ao particular, deve ser suportado por todos, salvo disposição legal em contrário. A Teoria do enriquecimento sem causa do patrimônio administrativo, tese defendida por Maurice Hauriou (1916), procurava fundamentar a obrigação de indenizar com base em uma adaptação do instituto do enriquecimento sem causa, de ordem civil, e as peculiaridades do Direito Administrativo. Pregava, portanto, que, se o patrimônio público cresceu em consequência de um desfalque do patrimônio particular, sem uma causa jurídica que o autorizasse, impõe-se a necessidade de recomposição.

A corrente majoritária entende que a teoria do risco integral⁴⁰ é uma modalidade extremada da doutrina do risco administrativo, fórmula em que a Administração ficaria obrigada a indenizar todo e qualquer dano suportado por terceiros, ainda que não resultante de culpa ou dolo da vítima, com esteio nos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles (2001, p.616). Em suma, a teoria do risco administrativo admite a alegação de excludentes de responsabilidade, ao passo que a teoria do risco integral, não.

Os casos de omissão estatal são disciplinados pela teoria da *faute du service*, segundo a qual, nestes casos, a responsabilidade civil é subjetiva, de modo a exigir uma culpa especial

⁴⁰ A teoria do risco integral é aplicada para os casos de danos ambientais, de guarda de material radioativo e de pessoas perigosas.

da Administração, razão pela qual também é conhecida como teoria da culpa administrativa⁴¹. Francis-Paul Bénéît (1968, p.677) registra as razões que levaram a essa mudança de postura:

*Par la suite, l'évolution des idées sur l'état considéré non plus exclusivement comme une puissance mais aussi comme un prestataire de services, permettra de développer une responsabilité administrative fondée sur la notion de mauvais fonctionnement du service*⁴².

Nas palavras do Superior Tribunal de Justiça, (v.g. REsp nº 703.471/RN), a responsabilidade civil por omissão, quando a causa de pedir da ação de reparação de danos assenta-se na *faute du service publique*, é subjetiva, uma vez que a ilicitude no comportamento omissivo é aferida sob a hipótese de o Estado deixar de agir na forma da lei ou como ela determina. Omitindo-se, o agente também pode causar danos. Para Carlos Roberto Gonçalves (2007, p.180):

São casos de inércia ou não-atos. Cruzam-se os braços ou não se vigia, quando deveria agir, o agente público omite-se, empenhando a responsabilidade do Estado por inércia ou incúria. Devendo agir, não agiu. Foi negligente, às vezes imprudente ou até imperito. Negligente, se a solércia o dominou; imprudente se confiou na sorte; imperito se não previu as possibilidades da concretização do evento. Em todos esses casos, tem-se a culpa, ligada à idéia de inação física ou mental.

No Brasil jamais foi aceita a teoria da irresponsabilidade. Seguindo a tradição nascida com a Constituição de 1946, mantém o princípio da responsabilidade objetiva do Estado, fundamentada, em regra, pela teoria do risco administrativo. As evoluções históricas são evidenciadas nas redações dadas pelos legisladores de então, nas quais se percebem as influências das doutrinas mais primitivas, passando pela responsabilidade estatal subjetiva, baseada circunstancialmente na culpa em 1934, atingindo, finalmente, os primórdios da responsabilidade objetiva em 1946. As Constituições pátrias, desde o império, saborearam orientações dignas de nota:

Constituição de 1824 – Art. 179. Item 29: Os empregados públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões praticados no exercício de suas funções, e por não fazerem efetivamente responsáveis aos seus subalternos.

⁴¹ Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.988) alerta para que o vocábulo francês “*faute*” seja traduzido corretamente, em português, para “culpa”. O equívoco na translação dos termos ensejaria a deturpação da teoria, que traz em seu âmago a subjetividade da responsabilidade. Nas suas palavras, “seu significado [*faute*] corrente em francês é o de culpa. Todavia, no Brasil, como de resto em alguns outros países, foi inadequadamente traduzido como ‘falta’, o que traz no seu espírito a idéia de algo objetivo”.

⁴² “Posteriormente, com a evolução das ideias sobre o Estado, este já não deve ser visto exclusivamente como certo poder, mas também como um prestador de serviços, que irá desenvolver suas atividades pautando-se por uma responsabilidade administrativa baseada no conceito de um mau funcionamento do serviço” (tradução livre).

Constituição de 1891 – Art. 79. Os funcionários públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões, em que incorrerem no exercício de seus cargos, assim como pela indulgência ou negligência em não responsabilizarem efetivamente os seus subalternos. (Cf. Projeto publicado no Decreto nº 510, de 22/06/1890).

Constituição de 1934 – Art. 171. Os funcionários públicos são solidariamente responsáveis com a fazenda nacional, estadual ou municipal, por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício de seus cargos. § 1º - Na ação proposta contra a Fazenda Pública, e fundada em lesão praticada por funcionário, este será sempre citado como litisconsorte. § 2º - Executada a sentença contra a Fazenda Pública, está promovendo execução contra o funcionário culpado.

Constituição de 1937 – Art. 158. Os funcionários públicos são solidariamente responsáveis com a fazenda nacional, estadual ou municipal, por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício de seus cargos.

Constituição de 1946 – Art. 194. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros. Parágrafo único. Caber-lhes-á ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando tiver havido culpa destes.

Constituição de 1967 – Art. 105. As pessoas jurídicas de direito público respondem pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros. Parágrafo único. Caberá ação regressiva contra o funcionário responsável, no caso de culpa ou dolo.

Constituição de 1988 – Art. 37, § 6º. As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que os seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de culpa ou dolo.

Nesses meandros, merece destaque o art. 15 do Código Civil de 1916, cuja previsão atestava que as pessoas jurídicas de direito público eram civilmente responsáveis por atos dos seus representantes que, nessa qualidade, causassem danos a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito por lei, ressalvado o direito regressivo contra os causadores do dano. Ocorre que esta sistemática de responsabilização está fadada à imprestabilidade. O Direito não deve ser corroído pela tradição, somente porque é tradição. Por esta razão, ousa-se neste momento em abordar a tese da responsabilização pessoal dos servidores públicos, que insistem em causar danos aos contribuintes e permanecem na impunidade, intocáveis, escondidos sob o manto da pessoa jurídica de direito público a que estão vinculados, como sugestão para coibir referidas práticas e, posteriormente, demonstrar-se-á a necessidade de efetivação da ação regressiva.

4.1 A responsabilidade pessoal dos agentes públicos por danos causados ao contribuinte⁴³

Não raramente, a relação tributária que, em princípio se constitui um liame jurídico, é materializada por imposições injustificadas de poder, as quais deixam os sujeitos passivos ao alvedrio das autoridades fazendárias, que não hesitam em desrespeitar ordens judiciais de cunho tributário sem qualquer fundamentação plausível e, com tal conduta, ferem os direitos fundamentais dos contribuintes. A pesquisa se volta neste momento a uma tentativa de explicação dos comportamentos ilegítimos dos agentes públicos que, no desvirtuado exercício de suas funções, causam danos aos contribuintes na esfera do contencioso tributário federal. Recorrer-se-á, somente a título de sugestão, aos ensinamentos da Psicologia Comportamental⁴⁴.

O dever profissional é representado por obrigações que, com o desgaste do cotidiano, acabam gerando nos indivíduos o tédio e a imobilidade. A Psicologia Comportamental denomina de reforçamento positivo as ações de um organismo que modificam o ambiente e produzem um novo estímulo, aumentando a probabilidade de um agir semelhante no futuro. Por outro lado, há o reforçamento negativo, que é uma atitude do organismo que modifica o ambiente, retirando um estímulo já presente e se apresenta por intermédio de um outro, agora aversivo, ou seja, aquele que será removido pela ação do organismo.

A apresentação de um estímulo aversivo é chamada de punição, traduzida, em termos práticos, pela privação de reforçadores positivos do comportamento de alguém. Exemplificando com um fato cotidiano: uma mãe proíbe o filho de ficar diante do computador até tarde enquanto ele não estudar. Qual a real intenção? Ela está retirando, temporariamente, os estímulos que são reforçadores positivos para o seu filho. Nesse contexto, o controle aversivo (CATANIA, 1999) se mostra patente como uma forma de influenciar ou controlar o comportamento: tanto a apresentação de um estímulo aversivo – cuja retirada é reforçada negativamente – como a remoção de um estímulo do tipo reforçador positivo, constitui uma

⁴³ A presente análise será circunscrita às situações que se relacionam com a regularidade fiscal e suas consequências no âmbito federal. Ao leitor, faz-se este alerta por fidelidade acadêmica e por ser este o objeto principal da presente dissertação.

⁴⁴ A Psicologia Comportamental enfatiza as interações entre as emoções, os pensamentos, os comportamentos e os estados fisiológicos. Seu ponto de partida foi o *behaviorismo*. Entende, em breves palavras, que o comportamento humano tende a ser repetido se for recompensado – reforço positivo – ou se for capaz de eliminar um estímulo aversivo – reforço negativo – quando da emissão de um comportamento, o qual será naturalmente evitado quando for alvo de uma punição.

punição, a qual diminui a probabilidade da ocorrência de comportamentos semelhantes no futuro.

Vale ressaltar que a punição possui um papel passageiro, na medida em que diminui temporariamente as chances do comportamento atacado se repetir apenas enquanto possa ser punido. Por este raciocínio, a sua presença em abstrato, por si só, será suficiente para condicionar as atitudes tidas como ilegítimas e, quando isso se verifica, entende-se, na linguagem psicológica, que o indivíduo aprendeu a evitá-la. Surgem, a partir daí, as denominadas auto-regras (JONAS, 2004), postulados que servem de orientadores das atitudes dos indivíduos que atingiram esta fase de controle comportamental, pois quando isso se verifica ele “estará mais preparado para lidar com estas situações quando o comportamento alvo de suas atribuições estiver enfraquecido”. (SKINNER, 1988, p.159). Terá, portanto, um domínio maior dos seus atos.

Emílio Mira y López (1956, p.275) ressalta que falta nos seres humanos desvendar o porquê tanto da necessidade de se cumprir um dever como de ser aplicada uma sanção, nos casos de inobservância das regras aplicáveis. E não se olvidem os comportamentos reflexos, haja vista que “não há um só gênero de trabalho em que um descuido ou erro não possa acarretar danos (morais ou materiais) a inocentes desconhecidos”. (MIRA Y LÓPEZ, 1956, p.296). Como processo de reação a estes elementos, pode emergir o denominado contracontrole: a tentativa de burlar a punição.

Transportando-se para o foco da dissertação, é importante asseverar que as sensações produzidas pela punição de um comportamento vão depender do contexto no qual ocorrem. Se a punição provier do Estado, o punido sentir-se-á responsável e desestimulado a repetir a atitude que a ensejou. Cabe, portanto, a elaboração de uma análise das contingências cujo resultado será apontar a função de tal comportamento: no âmbito da Administração Fazendária, é a causa de danos aos contribuintes desarrazoadamente e a impunidade, que permanece albergada pelo sistema atual.

Pelas palavras acima delineadas, depreende-se que a punição, nesta perspectiva, se relaciona diretamente com a vida de todas as pessoas que vivem em sociedade, pois é um mecanismo de controle social⁴⁵ muito eficaz, ainda que tenha efeitos colaterais prejudiciais

⁴⁵ O Controle Social é um conceito que se refere às maneiras como os pensamentos, os sentimentos, as aparências e os comportamentos das pessoas são regulados nos sistemas sociais. Até certo ponto, o controle é

para os indivíduos punidos e para a própria sociedade. O reforçamento negativo seria representado pela aplicação de sanções aos servidores que desvirtuassem suas funções e causassem prejuízos aos contribuintes. O reforçamento positivo, pela certeza desta censura. Pela Análise Econômica do Direito, método orientador desta pesquisa, utilizando-se da licença concedida pela *Behavioral Law and Economics*, tem-se que:

O modelo do agente racional interpreta tendências importantes do comportamento humano, mas não explica nem quer explicar desvios cognitivos ou psicológicos do agente marginal. Em alguns casos estes desvios psicológicos da tendência majoritária podem ser bastante importantes, quer em termos da aplicação do Direito, quer na análise normativa. Por exemplo, a incapacidade que têm muitos grupos sociais de estimar ou mesmo entender a noção de risco pode ter um peso importante na forma de regular o mercado de seguros ou na imposição de determinadas regras de responsabilidade civil. Nos últimos anos surgiu a escola comportamental dentro da Análise Econômica do Direito (*Behavioral Law and Economics*) que procura avaliar até que ponto certos desvios cognitivos podem ter importância na análise positiva e normativa. A área do Direito que trata a responsabilidade civil determina quem paga o quê quando um determinado acidente ou acontecimento que gera danos e perdas ocorre. Uma indenização não é uma simples transferência de recursos de um indivíduo para outro para que ambas as partes, causador do dano e vítima, tenham um comportamento eficiente. (GAROUPA, 2009, *online*).

Assim, forçoso é reconhecer que, no cotidiano forense, ocorre uma mitigação das disposições constitucionais e legais aplicáveis, prevalecendo, em regra, os interesses da Fazenda Pública. Encontra-se o contribuinte hodierno sujeito a uma ditadura da administração fiscal, que possui uma visão parcial e recortada da realidade, de modo a ignorar todo e qualquer respaldo legitimado. Hugo de Brito Machado (2003, p.25) denuncia que:

Quem vivencia a relação tributária sabe muito bem que ela, embora teoricamente seja uma relação jurídica, na prática é hoje muito mais uma relação de poder, na medida em que os direitos fundamentais do contribuinte são pública e flagrantemente desrespeitados pelas autoridades fazendárias.

Situações deste jaez não se justificam. Não se pode negar a existência de sonegação, a necessidade do Erário de defender-se contra as práticas evasivas dos contribuintes. Pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão e não há o que se discutir. A História demonstra que o homem, desde os primeiros momentos em que se organizou em sociedade, passou a contribuir para sustentar o grupo detentor do poder político e não vai ser diferente.

Passadas tantas gerações, ainda persiste esta resistência, pois “os cidadãos detestam pagar tributos e fazem o possível para evitar pagá-los, seja legal ou ilegalmente”. (CUNHA,

exercido através de várias formas de coerção. Porém, esta é em geral ineficaz como meio único e deve ser aliada à crença fundamental de que, nos sistemas sociais, as normas são legítimas e são de cumprimento obrigatório para os integrantes da sociedade. (JOHNSON, 1997, p.54).

2002, p.01). Valores que, em princípio, deveriam ser utilizados em seu próprio benefício. Parte desta realidade se verifica porque o Estado usou sempre da força para obrigar ao pagamento de tributos, impondo-se numa relação de superioridade, estrutura que só recentemente, levando-se em conta os primeiros registros da atividade tributária estatal, foi substituída por um sistema jurídico organizado, aplicável tanto ao Fisco quanto aos contribuintes.

A cultura tributária do Brasil assim se mostra, dentre outras razões, porque o governo em sentido amplo, que deveria ser exemplar no exercício de suas atribuições, molda suas atividades pelo trinômio corrupção – irresponsabilidade – desperdício. “O cidadão não se sente bem representado”. (LOPES FILHO, 2009, *online*). E daí surge a sonegação. O que se quer demonstrar para o Estado é a existência de meios para coibi-la sem violar o ordenamento jurídico. Não é razoável se admitir que a defesa do erário se faça mediante práticas arbitrárias, pois estas produzem evidente e progressivo desgaste da já tempestuosa relação fisco/contribuinte. Mesmo assim, em que pesem as normas constitucionais aplicáveis, nem sempre a atividade fiscal se desenvolve nos limites estabelecidos. As notícias de abusos de poder praticados pelos agentes públicos, em especial as autoridades fazendárias, fazem parte do cotidiano. Rui Barbosa (2005, p.36) já prelecionava que:

A presunção de ter a Fazenda Pública razão contra o resto do mundo, nenhuma lei lhes reconhece. Antes, se admissível fosse aí qualquer presunção, havia de ser em sentido contrário; pois essas entidades são as mais irresponsáveis, as que mais abundam em meios de corromper, as que exercem as perseguições administrativas, políticas e policiais, as que, demitindo funcionários indemissíveis, rasgando contratos solenes, consumando lesões de toda a ordem (por não serem os perpetradores de tais atentados os que pagam), acumulam, continuamente, sobre o tesouro público terríveis responsabilidades.

Nesse sentir, Rafael de Freitas Valle Dresh (2008, p.200) registra que “para realizar uma distribuição, é necessário determinar a quem atribuir responsabilidade, sendo que essa determinação tem que estar pautada pela igualdade proporcional”. A referência a atos de arbitrariedade do fisco por empresários, por advogados, por cidadãos comuns é uma constante. As próximas linhas serão dedicadas a apresentar os fundamentos da responsabilização pessoal do agente público por danos causados aos contribuintes, não

obstante respeitáveis opiniões em contrário⁴⁶. E esta providência mostra-se necessária, haja vista que:

O poder administrativo concedido à autoridade pública, tem limites certos e forma legal de utilização. Não é carta branca para arbítrios, violência, perseguições e favoritismos governamentais. Qualquer ato de autoridade, para ser irrepreensível, deve conformar-se com a lei, com a moral da instituição e com o interesse público. Sem esses requisitos o ato administrativo expõe-se a nulidade. (MEIRELLES, 2001, p.102).

José dos Santos Carvalho Filho (2007, p.514) considera que o fato de ter sido atribuída a responsabilidade objetiva à pessoa jurídica não significa a exclusão do direito de agir diretamente contra aquele que causou o dano, pois a disposição do art. 37, § 6º da Constituição Federal tem por objetivo precípuo favorecer o lesado. Não lhe retirou a possibilidade de se utilizar normalmente do direito de ação.

Os argumentos para esta linha de raciocínio, embora problemáticos do ponto de vista prático, se mostram convincentes. É certo que a Fazenda Pública pode oferecer maiores garantias no pagamento da indenização arbitrada em juízo, contando ainda com a sistemática que orienta a responsabilidade objetiva em juízo. Por outro lado, acionar pessoalmente o agente público, mesmo com as dificuldades que se apresentam na prova da responsabilidade subjetiva, livra o contribuinte prejudicado da conhecida e presente demora – e até mesmo inexistência – do pagamento da indenização, devido ao peculiar e inoperante sistema de precatórios, na forma do art. 100 da Constituição Federal de 1988, ou por Requisições de Pequeno Valor (RPV), a depender do valor pecuniário.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.1024) registra que o Poder Público, com frequência, não obedece às exigências constitucionais concernentes aos precatórios, haja vista que deixa ultrapassar os prazos sem lhes dar qualquer atendimento. Para ele, seria caso de intervenção federal nos Estados-membros e destes nos municípios (intervenção estadual) e até mesmo o *impeachment* do Presidente da República, na forma do art. 85, VII, CF/88. Assim, a responsabilidade do Estado nesses casos adquire o inquestionável caráter de ficção, ou seja,

⁴⁶ Segundo Gustav Radbruch (1997, p.55), a eleição de uma entre as mais diferentes concepções jurídicas, sistematicamente desenvolvidas em função de diversos pressupostos que lhes servem de base, deságua na impossibilidade de se tirar do indivíduo a escolha, proporcionando a procura por diferentes posições: “deixa, porém, a escolha definitiva dum delas a um seu querer que emerge das profundezas de sua personalidade”. A divergência de opiniões sempre existirá, diante da relatividade dos conceitos. Nenhuma ideia ou argumento são absolutos. A individualidade dos seres humanos sempre conduzirá a pronunciamentos diferentes, às vezes coincidentes, outras não. Assim, nunca se chegará à unanimidade, apesar dos protestos lançados por David Hume, para quem o espírito humano se contentava e reputava natural a unanimidade de opiniões, refutando as opiniões diferentes.

despida de eficácia. Denuncia que existem inúmeros documentos na Comissão de Precatórios da Ordem dos Advogados do Brasil de São Paulo, da Bahia, de Santa Catarina, do Rio Grande do Sul, dentre outros estados-membros, comprovantes desta iníqua realidade e que, v.g. no caso do Ceará, os precatórios trabalhistas não são pagos há cerca de 20 (vinte) anos. Como se pode acreditar em um sistema que comprovadamente não funciona?

Resgata os ensinamentos de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1979, p.487) ao considerar que a norma visa à proteção do administrado e, por isso, não cabe uma interpretação restritiva em seu desfavor. A letra constitucional, desta feita, não teria restringido a possibilidade de acionar em juízo quem, na qualidade de agente do Estado, causou o dano diretamente. A ação regressiva volta-se para o resguardo do erário ou da pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviço público, e não do contribuinte: “a interpretação deve coincidir com o sentido para o qual caminha a norma, ao invés de sacar dela conclusões que caminham na direção inversa, benéfica apenas ao presumido autor do fato”. (MELLO, 2008, p.1018).

A indenização, quando paga pelo erário, em última instância, sai do bolso dos próprios contribuintes, vítimas das atitudes arbitrárias dos agentes públicos fazendários. É um sistema pelo qual quem paga é a vítima. Resta, portanto, esvaziado o principal objetivo da reparação: inculcar no responsável a cultura do não-fazer. Por esta ótica, conclui-se que o preceptivo deve ser voltado para a defesa do administrado prejudicado e do Estado, não se vislumbrando intenções que se destinam a salvaguardar os agentes públicos. Assinala Hugo de Brito Machado (2005b, p.898) que:

É hora, portanto, de começar a responsabilizar pessoalmente o agente público que formular exigências assim tão flagrantemente ilegais, cobrando deste a indenização pelos danos de tais exigências decorrente. Uma indenização modesta, de mil reais, paga pelo agente público, pessoalmente à vítima do seu arbítrio, com certeza exercerá efeito positivo muito grande contra essas práticas ilegais. Mais grave é que, em muitos casos de ilegalidade subsiste mesmo diante de decisão judicial, que às vezes é desobedecida sob os mais diversos e descabidos pretextos, geralmente apoiados em interpretação literal da ordem expedida pelo juiz. Em casos assim, com mais razão, é cabível a responsabilização pessoal do agente público, do qual o prejudicado deve cobrar judicialmente a indenização cabível.

Retoma-se nesta fase da pesquisa a concepção de um direito fundamental à boa administração pública (FREITAS, 2009), que se materializa por meio do regular exercício das atribuições administrativas, em que o agente público precisa zelar pela eficácia direta e imediata dos direitos fundamentais dos contribuintes, sob pena de responsabilidade.

Apresenta-se, deste modo, condenável toda e qualquer omissão ou ação despida de motivos plausíveis, descumprindo flagrantemente decisões judiciais favoráveis aos contribuintes. Na verdade, o que existe é uma vinculação cogente, devendo ser abandonadas simples justificativas retóricas que só possuem uma meta: desrespeitar os direitos fundamentais dos contribuintes. O Poder Público, atuando do jeito que está, oscila impunemente pelo pecado assaz comum de negação de eficácia desses ditames constitucionais. E nada se faz para puni-lo. Para Juarez de Freitas (2009, p.67):

Por tudo, é vital evitar as arbitrariedades por ação e por omissão. Ambas desrespeitam as prioridades constitucionais e causam (não apenas oferecem condições favoráveis, mas causam) danos juridicamente injustos. De sorte que, no exercício legítimo do controle dos atos administrativos, nada impede a tomada de providências de caráter preventivo se a omissão resultar irreparável ou de difícil reparação. Ao revés, consubstancia-se a cogência de tomar medidas cautelares (se necessário, invocando a doutrina dos poderes implícitos). Seria pecaminosa omissão deixar de coibir tanto prática abusiva como a insuficiente, preferencialmente no nascedouro. Força, nessa medida, desenvolver a tutela inibitória da omissão do Estado-administração.

Vale ainda mencionar, somente a título de demonstração de uma tendência que está chegando ao ordenamento brasileiro, que a lei nº 11.417/06 (Súmulas vinculantes) acrescentou, por meio do seu art. 9º, o art. 64-B ao corpo da lei nº 9.784/99, prevendo a responsabilização pessoal do servidor público nas esferas cível, administrativa e penal quando a reclamação for fundada em violação de enunciado de súmula vinculante. Parafraseando Hugo de Brito Machado (2007), autoridades são temporárias, devido às rotatividades que permeiam os meandros administrativos. Mas a cidadania fiscal acompanha o ser humano que vive em um Estado Democrático de Direito por toda a sua existência. E precisa ser respeitada, assegurada, exercida:

Preconizamos, pois, a responsabilidade do agente público por lesões que pratique aos direitos do contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado. Esta é a forma mais adequada de se combater o cometimento arbitrário do fisco. Uma indenização, por mais modesta que seja, paga pessoalmente pelo agente público produzirá, com certeza, efeito significativo em sua conduta. Ele não agirá mais com a sensação de absoluta irresponsabilidade como tem agido. Esse efeito salutar, aliás, começará logo com a citação. Tendo de defender-se em juízo, de prestar depoimento pessoal, o agente público vai pensar bem antes de praticar ilegalidades flagrantes, e assim já não cumprirá aquelas ordens superiores que de tão flagrantemente ilegais não podem ser dadas por escrito. [...] Terá, portanto, a responsabilização do agente fiscal, um significativo efeito preventivo de litígios, evitando todos aqueles que sejam fruto de autuações irresponsáveis. (MACHADO, 2003, p.37).

Aliás, só o fato de ser chamado a juízo como réu, ter de contratar advogado para defender-se, posto que em geral haverá conflito entre a defesa do ente público e a de seu agente, impedindo o procurador do primeiro de atuar como advogado do segundo, já fará com que o agente público passe a tratar com mais cuidado os

direitos alheios. E uma condenação ao pagamento de indenização, por pequena que seja esta, certamente terá muito mais efeito contra as práticas abusivas do que uma vultosa indenização a ser paga pelo ente público, que, ao final, sai do bolso de todos nós contribuintes. (MACHADO, 2004, p.384).

O valor pecuniário pelos danos causados aos contribuintes, sendo pagos diretamente pelo agente público causador do dano, certamente desempenhará dupla função: indenizar os prejuízos sofridos pelo contribuinte afetado e funcionar como medida educativa, de forma a produzir um efeito moralizador no causador do dano e impor uma padronização nos comportamentos. Egon Moreira (2003, p.135) ressalta que “o respeito a um Estado Democrático de Direito impõe à Administração a adoção de comportamento ativo e respeitoso aos cidadãos”.

Os fundamentos que suplantam a responsabilidade pessoal dos agentes públicos por danos aos contribuintes apresentam alguns entraves de ordem processual e normativa, haja vista que não existe previsão legal para referida forma de reparação de danos. Os tribunais pátrios e o Poder Legislativo ainda se mostram tímidos em admitir que o servidor público seja acionado diretamente, medida que, pelas razões acima delineadas, é necessária, oportunidade em que se buscou ir além dos meandros legais. Embora seja esta a tendência – como restou demonstrado pelo art. 64-B ao corpo da lei nº 9.784/99 – os avanços ainda não são visíveis. Outro impasse enfrentado neste tipo de responsabilização é a necessidade de comprovação de dolo ou culpa nas ações/omissões dos servidores, haja vista que se trata de responsabilidade subjetiva. Requer ainda a individualização do dano, algo que pode apresentar grande dificuldade pela complexidade das estruturas administrativas, muitas vezes desconhecidas pelos administrados. A Controladoria Geral da União (CGU) já se manifestou nesse sentido:

Complementando a análise, retornando o foco para a repercussão sobre o servidor, relembre-se que, conceitualmente, a responsabilização civil de reparar o dano causado no exercício do seu cargo **requer a prévia comprovação de que a conduta eivou-se de dolo ou culpa**. Não havendo esses elementos da conduta, resta apenas a responsabilização objetiva do Estado em indenizar o particular.

Ou seja, para o caso em que a atitude dolosa ou culposa do servidor, no exercício do seu cargo, causa dano a terceiro, têm-se duas relações jurídicas de naturezas totalmente distintas: além da já mencionada responsabilidade civil objetiva, na modalidade risco administrativo (que liga o particular à administração, para a qual basta a comprovação do dano e da relação causal entre a atividade pública e o prejuízo), surge ainda, entre a administração e o seu servidor, a responsabilidade subjetiva contra este último, que requer a prévia comprovação da sua atitude culposa ou dolosa. [...]

O art. 37, § 6º da CF assegura à administração, uma vez indenizada a vítima, o direito de propor ação regressiva contra seu servidor cuja culpa subjetiva já foi previamente comprovada. Assim, não há ação regressiva contra o servidor sem a

anterior condenação definitiva da administração e comprovação da culpa subjetiva do agente. [...]

Os argumentos em desfavor da aplicabilidade da denunciação da lide nos casos de responsabilidade extracontratual do Estado por danos causados aos contribuintes se encontram albergados tanto pelo STJ como pelo STF, em que pese os protestos de minoria doutrinária. A lei nº 8.112/90, estatuto dos servidores públicos no âmbito federal, prevê em que termos se dá a responsabilização dos pertencentes aos seus quadros:

Art. 122. A responsabilidade civil decorre de ato omissivo ou comissivo, doloso ou culposo, que resulte em prejuízo ao erário ou a terceiros.

[...]

§ 2º Tratando-se de dano causado a terceiros, responderá o servidor perante a Fazenda Pública, em ação regressiva.

[...]

Art. 124. A responsabilidade civil-administrativa resulta de ato omissivo ou comissivo praticado no desempenho do cargo ou função.

A denunciação da lide está prevista no art. 70, III do Código de Processo Civil, segundo o qual aquele que estiver obrigado, pela lei ou pelo contrato, a indenizar, em ação regressiva, o prejuízo do que perder a demanda deve ser denunciado à lide. As raízes deste instituto processual remontam ao Direito Romano (CALAMANDREI, 1972, p.30), conhecidas como *denunciatio litis*. A sua aplicação mais relevante era para permitir ao adquirente de um bem que sofresse a sua perda em razão de sentença que reconhecesse um direito anterior à sua aquisição, voltando-se contra aquele de quem havia adquirido a coisa. Apresentam-se as definições de respeitadíssimos processualistas pátrios sobre a denunciação da lide:

Denunciar a lide a alguém não é senão trazer esse alguém para o processo, por força de garantia prestada, ou em razão de direito regressivo existente em face desta pessoa, aproveita o denunciante do mesmo processo para exercer a ação de garantia ou a ação de regresso em face do denunciado; visa, pois, a dois objetivos: vincular o terceiro ao quanto decidido na causa e a condenação do denunciado à indenização. (DIDIER JÚNIOR, 2008, p.342).

A denunciação da lide constitui modalidade de ‘intervenção de terceiro’ em que se pretende incluir no processo uma nova ação, subsidiária àquela originariamente instaurada, a ser analisada caso o denunciante venha a sucumbir na ação principal. E em regra, funda-se a figura do direito de regresso, pelo qual aquele que vier a sofrer algum prejuízo, pode posteriormente recuperá-lo de terceiro que, por alguma razão, é seu garante. Na denunciação, portanto, inclui-se nova ação, justaposta à primeira, mas dela dependente, para ser examinada caso o denunciante (aquele que tem frente a alguém direito de regresso em decorrência da relação jurídica deduzida na ação

principal) venha a sofrer prejuízo diante da sentença judicial relativa à ação principal. (MARINONI, 2007, p.182).

Pode-se definir a denunciação da lide como uma ação regressiva '*in simultaneous processus*', proponível tanto pelo autor como pelo réu, sendo citada como denunciada aquela pessoa contra quem o denunciante terá uma pretensão indenizatória, pretensão de 'reembolso', caso ele, denunciante, vier a sucumbir na ação principal. Em outros termos, pode-se dizer que a denunciação da lide é a modalidade de intervenção forçada de terceiro provocada por uma das partes da demanda original, quando esta pretende exercer contra aquele direito de regresso que decorrerá de eventual sucumbência na causa principal. (CÂMARA, 2007, p.206).

O principal argumento para a negação da possibilidade de denunciação à lide no âmbito da responsabilidade estatal é que seria incluído um fundamento diverso daquele da ação originária, qual seja, a responsabilidade subjetiva do servidor em contraposição à responsabilidade objetiva do Estado. Seria o que se convencionou chamar de "elemento novo da lide". Weida Zancaner (1981, p.64-65) já previa estas dificuldades, quando asseverou que:

Haveria prejuízos para o autor, porquanto procrastinar o reconhecimento de um legítimo direito da vítima, fazendo com que esta dependa da solução de outro conflito intersubjetivo de interesses (entre Estado e funcionário), constitui um retardamento injustificado do direito do lesado, considerando-se que este conflito é estranho ao direito da vítima, não necessário para a efetivação do ressarcimento a que tem direito.

É bem verdade que existem algumas poucas vozes defendendo a aplicação de denunciação da lide nos casos de responsabilidade civil do Estado, como é o caso de Humberto Theodoro Júnior (2005, p.119), mas esta parece não ser a orientação mais acertada. Também nesta esteira de pensamento e entendendo ser mais vantajoso para o Poder Público este instituto, Fernanda Salinas di Giácomo (2009, *online*) defende que:

Como a demanda inicial prejudica a segunda ação, só haverá necessidade de essa última persistir caso haja a obrigatoriedade de recomposição patrimonial por parte do Estado. Assim, com a denunciação, a Administração não mais precisará pagar o débito, uma vez que o funcionário já terá adentrado no processo, sendo abarcado pela decisão e condenado, caso seja a hipótese, a ressarcir diretamente a vítima, permanecendo o Estado como devedor subsidiário, nos termos do art. 37, § 6º, da CF, já que o ente assume os riscos pelos serviços prestados e pela contratação dos servidores, sendo responsabilizado objetivamente em caso de incapacidade do verdadeiro causador do prejuízo. Desse modo, caso o agente possua condições financeiras para pagar a indenização, o administrado receberá a quantia de forma direta, sem necessidade que o Estado lhe pague via precatório.

A sugestão apresentada seria o ajuizamento de uma ação diretamente contra o servidor público e, somente de maneira subsidiária, a assunção desta responsabilidade pelo Estado, dada a impossibilidade de denunciação da lide. As barreiras são inúmeras, aliadas ao fato de que não existe lastro legal, doutrinário ou jurisprudencial para albergar esta orientação.

Acredita-se que esta é uma mudança que se faz urgente, pois resta claro que a sistemática atual não está funcionando, haja vista que os servidores públicos fazendários, em todas as esferas, continuam com a certeza da impunidade e, por isso, escondem-se nos mantos da Administração Pública. Respeitadas as limitações a que esta pesquisa está sujeita, passa-se a defender a efetivação da ação regressiva, já abraçada pelo ordenamento em vigor, mas sem materialização satisfatória no cotidiano administrativo.

4.2 A efetivação da ação regressiva

A ação regressiva, da forma como está prevista no art. 37, § 6º da CF/88, configura-se como uma sanção direcionada para o patrimônio pessoal do agente público causador do dano, tendo em vista que, por força da responsabilidade objetiva, primeiro ingressa-se contra o Estado e, somente a título secundário, volta-se contra a pessoa física do servidor. A opção do legislador em somente admitir o ajuizamento da ação em face do servidor de forma regressiva é reconhecida por Celso Ribeiro Bastos (1994, p.195).

Os fundamentos que podem ser apontados convergem para a concepção de que se vive em um Estado Democrático de Direito e não se pode deixar ao alvedrio dos servidores os direitos fundamentais dos contribuintes. O Direito tem possibilidades e limites, ou seja, os vícios marcantes do cotidiano vivenciados pelos contribuintes, em especial a corrupção institucional, devem obedecer, antes de qualquer coisa, a um processo de “superação histórica e política de ciclo de atrasos, do que de normas jurídicas”. (BARROSO, 2002, p.383). Registre-se ainda que a exigência de um comportamento íntegro do Estado no trato com a coisa pública deve ser pautada pela moralidade administrativa e impeça que os agentes públicos exorbitem suas atividades. Lembra Roque Antônio Carrazza (2008, p.34) que as normas constitucionais “obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou de direito privado, como também o próprio Estado”.

No tocante a ação regressiva, Celso Ribeiro Bastos (1994, p.196-197) esclarece que ao Estado incumbe a reparação do dano ocorrido ao particular, “mas a ele compete, igualmente, o dever de não arcar com o ônus decorrente desta reparação quando seja ela originária de um comportamento doloso ou culposo de seu agente”. Para o Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Ayres Brito, a ação regressiva é:

[...] Uma ação de ‘volta’ ou de ‘retorno’ contra aquele agente que praticou ato juridicamente imputável ao Estado, mas causador de dano a terceiro. Logo, trata-se de ação de ressarcimento, a pressupor, lógico, a recuperação de um desembolso. Donde a clara ilação de que não pode fazer uso de uma ação de regresso aquele que não fez a ‘viagem financeira de ida’; ou seja, em prol de quem não pagou a ninguém, mas, ao contrário, quer receber de alguém pela primeira vez. (BRASIL, RE – Recurso Extraordinário nº 327.409/SP – Relator Min. Carlos Ayres Britto – DJU: 08/09/2006 – STF).

José Cretella Júnior (2002, p.321) entende que o direito de regresso pode ser definido como um “poder-dever que tem o Estado de exigir do funcionário público, causador de dano ao particular, a repetição da quantia que a Fazenda teve de adiantar à vítima de ação ou omissão”. Com esta orientação, pode-se afirmar que se está diante de um comando orientador da atividade administrativa, de índole obrigatória, com supedâneo nos princípios da indisponibilidade do interesse público, da moralidade, da eficiência, perseguindo o restabelecimento da legalidade e a recomposição do erário. (BASTOS, 1994, p.197-200). A presunção de que o agente público não disponha de patrimônio suficiente para arcar com a obrigação não pode ser empecilho para a efetivação do direito de regresso da Administração Pública, haja vista ser este um direito da sociedade.. Nesse sentido, Rui Stoco (2001, p.834) registra que:

O direito de regresso do Estado traduz direito indisponível e intransferível, não podendo o administrador perquirir da conveniência e oportunidade para o exercício da ação. É sua obrigação buscar o ressarcimento daquilo que pagou em razão da ação dolosa ou culposa do funcionário.

Se o servidor tiver a certeza de que será acionado pelo seu comportamento inadequado, quando do atendimento dos contribuintes, certamente terá mais zelo no exercício de suas funções e se importará com as consequências financeiras que poderão advir de suas atitudes. Funciona, portanto, como um freio eficaz aos abusos cometidos no exercício do *munus* público: “o hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática”. (MAXIMILIANO, 1965, p.163).

A mesma ideia é norteadora daqueles que defendem a responsabilidade pessoal e direta dos agentes públicos, conforme explanação em tópico anterior, podendo-se requisitar os mesmos fundamentos, com *granus salis*. Desta forma, busca-se a apuração e aplicação regular da sanção proporcional ao dano, independentemente da remuneração percebida pelo agente. A intenção é inculcar no servidor o temor de que, se agir em desconformidade com as suas

funções, responderá pelos seus atos. Esta orientação encontra respaldo na doutrina de Érico Andrade (2005, p.74):

Com isso, se viabilizaria maior efetivação do direito de regresso, nesse contexto de buscar a responsabilidade do agente não só para reparar o erário, mas também para obter mais cuidado do agente no trato com a coisa pública, pois ciente que será sempre acionado regressivamente para reparar os prejuízos que causou ao Poder Público, mesmo que sua remuneração seja pequena.

Este regresso contra o servidor público causador do dano, no entanto, não é automático e exige alguns requisitos, a saber: a condenação transitada em julgado da Administração Pública a indenizar por ato lesivo de seu agente; o efetivo pagamento do valor da indenização; a comprovação de dolo ou culpa na ação ou omissão a ele imputada (responsabilidade subjetiva); a existência de dano e o nexo de causalidade. Pelo que se depreende do art. 37, § 5º da CF/88, a ação regressiva é imprescritível, devendo se dirigir ao agente causador do dano e, na sua falta, aos seus herdeiros ou sucessores (art. 122, § 3º da lei nº 8.112/90) – é uma obrigação meramente patrimonial – podendo ser intentada após o afastamento de seu cargo, emprego ou função pública, seja por exoneração, por demissão, por disponibilidade ou por aposentadoria do agente causador do dano.

Somente a título de exemplo, a Constituição do Estado do Ceará, no seu art. 154, § 4º, também concede o direito de ação regressiva contra o agente de pessoa jurídica de direito público ou de direito privado prestadora de serviço público que causar danos a terceiros, nos casos de dolo e culpa. Da mesma forma a Lei Orgânica do Município de Fortaleza, no seu art. 87, § 1º. No âmbito federal, a matéria é regulada pela lei nº 4.619/65, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e, pelo seu art. 2º, o prazo para ajuizamento da ação regressiva será de 60 (sessenta) dias a partir da data em que transitar em julgado a condenação imposta à Fazenda Pública.

Como se vê, os dispositivos legais e constitucionais existem e estão em pleno vigor. Mas isso de nada adianta se não há implementação de suas disposições, seja por falta de vontade, por corporativismo, por descaso com o serviço público prestado ou por descompromisso com os contribuintes. Mais do que isso, este aparato precisa funcionar. Odete Medauar (2006, p.371), transportando-se para a prática, ressalta que “mesmo evidente a sua responsabilidade, a Administração em geral propõe ressarcimento vil ou rejeita o pedido para que a vítima se dirija à via jurisdicional”.

O Poder Judiciário por vezes se vê desmoralizado pelo não cumprimento sumário de suas decisões, sem qualquer fundamentação plausível, o que provoca uma crise institucional entre os poderes⁴⁷, haja vista que atitudes deste semblante se chocam, *prima facie*, com o art. 2º da Constituição Federal, o qual prevê a independência e harmonia entre os três poderes do Estado, deixando-se a ressalva que, por ser o poder uno, a melhor denominação seria “funções”. Os direitos fundamentais dos contribuintes são podados e as dificuldades para se reverter estas situações são inúmeras, em nome da burocracia que é característica do setor público.

A certeza da impunidade é uma realidade que precisa ser transformada. A Administração Pública, por representar a materialização das atividades e dos serviços estatais colocados à disposição dos contribuintes, não pode opor obstáculos quase intransponíveis para o exercício dos direitos fundamentais que estão com ela relacionados. Esquece-se que não se trata de mero favor, gentileza, mas sim de um dever perante os administrados contribuintes, os quais, mediante a tributação, são os responsáveis, ainda que de modo indireto, pela remuneração dos servidores.

Os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, informadores da atividade administrativa hodierna pela previsão expressa no *caput* do art. 37 do texto constitucional, são aplicados em sua inteireza para a atividade tributária, em toda sua amplitude, ao lado dos princípios implícitos, tais como a razoabilidade e a proporcionalidade⁴⁸. São limitações impostas que têm por base as opções políticas mensuradas pelo legislador, harmonizando-as com os fins constitucionais previstos (v.g. a salvaguarda dos direitos fundamentais dos contribuintes), intencionando evitar os abusos e os excessos de poder por parte das autoridades públicas, sendo entendido como tais, de maneira

⁴⁷ Para Odete Medauar (2003, p.266), o termo “crise” expressa uma situação de passagem para um novo momento de elaboração de conceitos, na medida em que passam a existir crises nos modos de raciocínio assentados e por isso é que surgem as possibilidades de mudanças, que se dão para revitalizar, para efetivar, para atualizar institutos já existentes, mas adormecidos, colocando-os em sintonia com o cenário atual da sociedade e do Estado.

⁴⁸ Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade comportam investigações amplas, sendo encarados por alguns como sinônimos, haja vista que guardam entre si certa interdependência (esse é entendimento do Supremo Tribunal Federal, por exemplo). A orientação albergada por esta pesquisa é norteadada pela compreensão de que o princípio da razoabilidade se relaciona com a utilização de critérios aceitáveis racionalmente, que tenham como compromisso o cumprimento das finalidades da lei concatenada com a realidade. O princípio da proporcionalidade, partilhado nos subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, traz consigo a ideia de que as competências administrativas só podem ser exercidas em uma relação entre “fim e meio”, ou seja, se estiverem de acordo com as normas e o contexto em que estas se inserem, fixando uma congruência lógica entre o motivo ou o fato e a atuação concreta da Administração, que possibilita averiguar se o ato administrativo está dentro da moldura legal.

geral, os agentes públicos que detêm poder de decisão. Serve, portanto, como uma espécie de balizamento a fim de delimitar a discricionariedade da Administração Pública. Assim, aliam-se os preceitos do Código Tributário Nacional com a Constituição Federal, devendo concordarem entre si. Mas nem sempre é o que ocorre. A análise de situações cotidianas muitas vezes tem suas soluções colocadas ao alvedrio dos fiscais, que se pautam por “achismos” e assim criam seus próprios regulamentos, prejudicando o contribuinte de forma sumária e irregular. Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.99) lembra que:

Os poderes administrativos – na realidade poderes-deveres – só existirão – e, portanto, só poderão ser validamente exercidos – na extensão e intensidade proporcionais ao que seja irrecusavelmente requerido para o atendimento do escopo legal a que estão vinculados. Todo excesso, em qualquer sentido, é extravasamento de sua configuração jurídica. É, afinal, extralimitação da competência (nome que se dá, na esfera pública, aos poderes de quem titulariza a função). É abuso, ou seja, uso além do permitido e, como tal, comportamento inválido que o judiciário deve fulminar a requerimento do interessado.

O respeito à legalidade está inscrito no rol dos direitos e garantias fundamentais no art. 5º, II, da CF/88 e representa a pedra angular de qualquer ordenamento que se pretenda jurídico. Por seu conteúdo, depreende-se que a Administração Pública deve se pautar pela estrita observância das leis postas, visto que “a atividade de todos os seus agentes só pode ser a de dóceis, reverentes e obsequiosos” (MELLO, 2008, p.101), cumpridores dos seus deveres, envolvendo, por consequência, a observância das ordens jurídicas que forem direcionadas às suas atribuições, não comportando qualquer margem de discricionariedade. Na esfera fiscal, destaque-se a previsão constante no Código Tributário Nacional em seu art. 142, parágrafo único⁴⁹, que prevê ser a atividade de cobrança do tributo plenamente vinculada (art. 3º, CTN), sujeitando o agente, o qual age em nome e por conta do Estado fiscal, à responsabilidade funcional quando se afastar dos preceitos cominados. Nesse sentir, a atuação em desconforme da Administração Pública desvirtua as suas atribuições, na medida em que fere os direitos fundamentais dos contribuintes:

⁴⁹ “Art. 142, CTN: 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível. **Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional**”. (destacou-se).

Cabe-lhe o reconhecimento das violações à Constituição e às leis, numa sistemática tarefa de desarmar, desarticular, obstaculizar inúmeras e variadas ambições que se contraponham ao ordenamento jurídico, por isso fazendo desmoronar como areia muitos castelos de desmesuradas pretensões. (RONZANI, 2000, p.81).

Por oportuno, convém tecer algumas considerações sobre o princípio da eficiência, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 19/98⁵⁰ e insculpido no *caput* do art. 37 da CF/88⁵¹ na medida em que estas linhas estão sendo destinadas a demonstrar a necessidade da efetivação da ação regressiva contra o agente fazendário causador de danos aos contribuintes. Trata-se de uma exigência jurídica que impõe aos responsáveis pela manipulação dos serviços e recursos públicos a tarefa de perseguir uma atuação idônea, satisfatória, que atenda às finalidades esperadas. Resgata-se a concepção existente no direito italiano do princípio da boa administração (*principio di buona amministrazione*), que está vinculada à estrita legalidade, somente podendo agir dentro das balizas legais. Deve, portanto, ser eficiente e legal⁵². Dalton Santos Morais (2006, p.183-184) denuncia a necessidade de se buscar posturas mais gerenciais e menos burocráticas, posto que:

Talvez como fruto da influência francesa na gênese de nosso Direito Administrativo, geralmente, no âmbito da Administração Pública brasileira, o administrador público dá mais importância à formalidade do que à materialidade da atuação administrativa, em especial quanto ao alcance do fim de interesse público que deve sempre ser pretendido pela Administração Pública. A fixação da eficiência como princípio da Administração Pública, nos termos da alteração produzida pela EC nº 19/98, vem mudar de uma vez por todas este errôneo paradigma, não só pela necessidade de observância da eficiência como norma pelo administrador público, como também pela sindicabilidade judicial da existência ou não de eficiência na atividade administrativa. (MORAIS, 2006, p.183-184).

A eficiência não pode ser acometida por um entendimento reducionista, que visa somente à maximização do lucro. Seu espectro é mais largo, pois se preocupa com uma melhor alocação das suas atribuições, sempre na busca de uma maior realização prática

⁵⁰ As origens da Emenda Constitucional nº 19/98 remontam à Mensagem Presidencial nº 886/95 e do Projeto de Emenda Constitucional 173/95.

⁵¹ A doutrina administrativista aponta que antes mesmo da Emenda Constitucional nº 19/98, o princípio da eficiência já estava presente em diversas passagens da Constituição Federal (v.g. arts. 39, § 7º, 70, 71, 74, inciso II, 144, § 7º) e infraconstitucionais (v.g. nº lei 8.987/95), na medida em que era encarado, já em 1988, como uma exigência inerente à atividade administrativa. Assim, seria um acréscimo desnecessário, redundante. A justificativa pode transcender à esfera jurídica, na medida em que essa compulsão pela repetição seria uma tentativa de elaborar, efetivar, algo que, mesmo posto no mundo real, ainda não foi totalmente absolvido pelos seus destinatários. Nesse sentido se manifestam, por exemplo, Jessé Torres Pereira Júnior (1999, p. 41-42), Mauro Antônio Ribeiro Lopes (1998, p.108-109), Lúcia Vale Figueiredo (2000, p.60), Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.122), Ivan Barbosa Rigolin (2003, p.765-769).

⁵² Identifica-se com o princípio da eficiência o conceito de economicidade, oriundo das Ciências Econômicas, com a intenção de conferir à atividade administrativa, principalmente na esfera fiscal, maior prestação, perfeição, rendimento funcional, respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. O Supremo Tribunal Federal também utilizou este termo para se referir ao princípio da eficiência, no julgamento da ADI nº 2.472/RS, cuja relatoria coube ao Ministro Maurício Corrêa. (BUGARIN, 2003, p. 3049-3054).

possível, com menos ônus, tanto para o Estado como para os administrados. (MANGANARO, 2000, p.25). As cobranças da sociedade em relação à atuação da Administração Pública, em especial no âmbito fazendário, extrapolam o mero cumprimento da letra legal, avançam para exigências finalísticas, materiais, condizentes com a realidade em que se inserem, buscando sempre chegar o mais próximo possível da *mens legis*. E para esta árdua tarefa, foi exposto no texto constitucional o princípio da eficiência como instrumento apto para tanto. Fala-se em uma atividade administrativa gerencial, instrumental, que se compromete a atingir determinados resultados de uma maneira menos burocrática e mais ágil. A orientação se dá no sentido de ser provida uma interpenetração dos meandros jurídicos, sociais, políticos e econômicos.

Não é uma missão fácil, porém se mostra necessária e até mesmo urgente, diante do quadro caótico em que se insere a relação Administração Pública/contribuintes: aquela, um gigante que parece mesmo invencível, estes, sempre com a única certeza de que terão seus direitos fundamentais desrespeitados. Está-se diante do que Norberto Bobbio (1977, p.56) denominou de Teoria Realista do Direito, um arcabouço científico que reconhece a efetividade das normas e não somente a validade formal. Alexandre Santos Aragão (2006, *online*) reconhece esta transformação, ao afirmar que:

O Direito deixa de ser aquela ciência preocupada apenas com a realização lógica de seus preceitos, desce do seu pedestal para aferir se esta realização lógica está sendo apta a realizar os seus desígnios na realidade da vida em sociedade. Uma interpretação/aplicação da lei que não esteja sendo capaz de atingir concreta e materialmente seus objetivos, não pode ser considerada como a interpretação mais correta. Note-se que estas mudanças metodológicas evidenciam a queda do mito da interpretação como atividade meramente declaratória do que já estava na lei, da única interpretação possível, já que os resultados práticos desta ou daquela forma de aplicação da norma terão relevante papel na determinação de qual, entre as diversas interpretações plausíveis existentes, deverá ser adotada, opção que, posteriormente, pode inclusive vir a ser alterada diante da comprovada mudança dos dados da realidade, que devam ser acompanhados de uma nova estratégia regulatória.

Os Administradores Públicos necessitam observar os procedimentos, as orientações e as cautelas que sejam aptos ao exercício de uma atividade regular, comprometida em materializar as garantias impostas pela Constituição Federal, pois “em qualquer situação da vida social, por mais privada que possa a mesma parecer, estará sendo garantida por alguma espécie de atividade administrativa”. (MORAIS, 2004, p.165). A preocupação é com a qualidade do agir e com a aplicação de sanções jurídicas àqueles que não as observarem sem uma fundamentação plausível. São exigências que se revestem de um caráter vinculante para

o administrador público, em todas as esferas de atuação. Celso Antônio Bandeira de Mello (1992, p.33)⁵³ identifica esta postura também com o “dever de atuação ótima ou excelente do administrador nas hipóteses de discricionariedade”. Odete Medauar (2003, p.242) assim se expressa sobre o princípio da eficiência:

O vocábulo eficiência liga-se à idéia de ação que leve à ocorrência de resultados de modo rápido e preciso, significa obter o máximo de resultado de um programa a ser realizado, como expressão de produtividade no exercício de atribuições. Eficiência opõe-se a lentidão, a descaso, a negligência, a omissão. Como princípio da Administração Pública, determina que esta deva agir de modo ágil e preciso para produzir resultados que atendam às necessidades dos administrados.

Não teria razão de ser a autorização para que a atividade administrativa fosse livre para ser ineficiente, sem que isso importasse em violação de direitos. Nenhuma ordem jurídica comportaria esta concepção. (MODESTO, 2000). O arcabouço normativo já existe, falta apenas ser utilizado⁵⁴. Exige-se um comprometimento por parte da Administração e de seus agentes para que o serviço público seja mais bem ofertado, respeitando-se os direitos fundamentais dos contribuintes, haja vista que os danos a estes causados seriam reparados de forma cabal, desestimulando práticas desta natureza. Sainz de Bujanda (1967, p.34) ressalta que a aplicação de sanções políticas indevidas e a não responsabilização por estas posturas interfere no processo de educação tributária da sociedade e da própria Administração Fiscal.

O particular que se sentir lesado nos seus direitos fundamentais será legitimado a pleitear uma indenização perante o Poder Público, haja vista que “não são raras as hipóteses em que as sanções políticas são aplicadas – ainda que previstas legalmente – prejudicando, sob uma visão microeconômica, a atividade econômica do contribuinte” (CARVALHO, 2008, p.88), emergindo a responsabilidade objetiva do Estado, aqui se fazendo a devida extensão à necessidade de efetivação da ação regressiva, responsabilizando o real causador do dano. A tendência procedimental adotada pelos institutos administrativos fazendários é a aplicação das sanções tributárias sem investigar as repercussões na vida financeira do contribuinte e, por tabela, da sociedade, ignorando as orientações desenvolvimentistas e dirigistas que devem nortear a atuação do Estado Fiscal.

⁵³ Repare-se que a edição da obra que está citada é de 1992, quando ainda não existia a previsão expressa do princípio da eficiência para a atividade administrativa, o que ocorreu somente em 1998 com a Emenda Constitucional nº 19, dando a entender que já era orientação da doutrina o pressuposto de seu exercício dever ser eficiente, servir para algo, funcionar efetivamente.

⁵⁴ Joel de Menezes Niebuhr (2000, p.138) assevera que “de nada adianta dizer que a Administração deve cumprir suas finalidades, constituindo-se em instrumento da Sociedade para lograr o bem comum, mas manter-se uma série de obstáculos ao seu bom desempenho. Objetivando alcançar a eficiência, inarredavelmente deve haver aporte instrumental que propicie ao administrador exercer sua função de forma rápida e com mérito”.

Urge a necessidade de profissionalização dos agentes integrantes dos quadros administrativos fazendários, o incentivo de novos métodos que priorizassem agilidade no tratamento com o público e a efetivação da ação regressiva se insere como um dos instrumentos para alcançar o objetivo de otimizar a prestação jurídica, pois balizaria e seria determinante da atuação dos agentes públicos.

CONCLUSÃO

O conteúdo valorativo da Constituição implica um dever negativo do Estado de não tocar certas esferas da subjetividade do cidadão, ao mesmo tempo em que tem a responsabilidade de implementar ações positivas visando à concretização de valores constitucionalmente albergados. Considerando-se que essas práticas se fazem sem qualquer tipo de reação social efetiva, cumpre indagar se não seriam produto dos fatores estruturais da vida jurídica, compreendendo a cumplicidade do Poder Legislativo em atender, em larga escala, as encomendas governamentais. Vale salientar a sensibilidade que vem atingindo o Poder Judiciário, não mais propenso a homenagear o mero interesse fazendário como se público fosse, mas sim em visualizar o contribuinte – individual ou empresa – como a personagem principal da atividade de tributar, exercida pelo Estado Fiscal.

Não é tarefa fácil definir um critério que, em termos gerais, seja aplicável para distinguir quando é ou não válida a exigência de certidões de situação fiscal como condição para o exercício de direitos fundamentais, mas, diante do que foi exposto neste estudo, resta claro que a melhor saída é a análise do direito afetado. Para isso, foram apresentadas sugestões que podem servir de sustentáculo para essa mudança de orientação, tais como a aplicação dos postulados da Análise Econômica do Direito Tributário, a ser encarada como uma ferramenta complementar. O Poder Judiciário também vem atuando de forma mais próxima ao contexto econômico em que se inserem os contribuintes, podendo ser citado como exemplo a dispensa da apresentação de certidões de regularidade fiscal para a concessão do plano de recuperação judicial.

Desta forma, fica evidenciada a prevalência dos direitos fundamentais do contribuinte sobre os interesses de arrecadação, os quais decorrem do Direito positivado, uma vez que as finalidades da cobrança dos tributos são a equidade, a justiça fiscal, o desenvolvimento humano, a estabilização interna da economia pelo combate ao desemprego e à inflação, o fortalecimento da federação e a eficácia administrativa que representa a realização das demais tarefas estatais, e não ao exercício incondicionado e voraz da tributação. Defendeu-se também a existência de um dever ético por parte da máquina administrativa, quando do atendimento aos contribuintes, da aplicação das normas tributárias no desempenho de suas atribuições, do

cumprimento de decisões judiciais que se dirijam aos órgãos fazendários federais, enfim, atitudes que urgem permear o cotidiano administrativo.

Diante dos acontecimentos que caminham na contramão destas premissas, denunciados por advogados, contadores, contribuintes em geral, buscou-se encorajar a utilização de meios que coíbam ou pelo menos desestimulem o tratamento de baixa qualidade que é conferido pela Receita Federal do Brasil aos que a procuram. Como proposta, sugeriu-se a efetivação da ação regressiva, instrumento que, embora existente e pronto a ser aplicado, não é observado pela cúpula da Administração Fiscal Federal. Seja por corporativismo ou pelos dispêndios que causem, não se pode lesar contribuinte e nada ser imputado àquele que foi o responsável pelo respectivo dano.

Faz-se necessário efetivar a letra constitucional, em especial, pelas mensagens proferidas pelo princípio da eficiência, e fornecer garantias aos direitos fundamentais dos contribuintes, que se veem diminuídos frente ao aparato que se ergueu sobre a estrutura fazendária. A indenização, nem que seja por um valor irrisório, certamente servirá de lição ao agente fiscal que extrapole seus poderes, se utilizando de discricionariedades que não lhe foram conferidas. A situação é ainda mais preocupante quando se mostra necessária a intervenção do Poder Judiciário para casos que demandavam apenas a observância de deveres primários (v.g. a verificação de sistemas, de documentos), movimentando também a máquina burocrática judicial, a qual já possui demanda suficiente.

O Poder Legislativo, responsável pela edição das leis, deve caminhar ao lado do desenvolvimento da sociedade, das empresas, do contexto econômico nacional e internacional, sendo relevante observar a realidade que se circunscreve ao seu redor para balizar as determinações legais emanadas. De nada adianta a proliferação de leis, instruções normativas, emendas constitucionais que sejam apartadas do meio em se inserem e a quem se destinam.

Somente para ilustrar, como conceber os comandos do art. 57 da lei nº 11.101/05 e da lei complementar nº 118/05 que, ao acrescentar o art. 191-A ao Código Tributário Nacional, condicionaram a concessão de recuperação judicial à apresentação da prova de quitação de todos os tributos, de uma empresa já em crise econômico-financeira? Este tipo de determinação mostra-se distante dos fatos que habitam o mundo empresarial, imerso no

sistema de mercado, excludente e dominador por natureza, ainda tendo que tolerar previsões legais descabidas de nexos lógicos, bem como foi esquecida a mensagem trazida pela nova lei de falência em seu art. 47, que se preocupa predominantemente com a preservação da atividade, sua função social e o desenvolvimento econômico. E assim ocorre com tantas outras leis e atos normativos que limitam o exercício dos direitos fundamentais dos contribuintes pela regularidade fiscal, não comportando, nesta oportunidade, mera repetição.

O papel a ser desempenhado pelo Poder Judiciário, em especial, na esfera federal – tendo em vista a limitação desta pesquisa a este plano – tem conquistado uma importância considerável. O Supremo Tribunal Federal já sinaliza que suas decisões estão sendo pautadas por uma análise mais sensível aos contribuintes, como é de se notar das declarações parciais de inconstitucionalidade das leis nº 7.711/88 (ADI nº 173-6/DF) e nº 11.033/04 (ADI nº 3.453/DF).

As normas existem para serem cumpridas. Mas esta constatação não isenta o Estado Fiscal de empregar em seus meios de arrecadação o dever ético, a busca por previsões que visem à simplificação no emprego de técnicas, o respeito às decisões judiciais pelos agentes fiscais federais. Os danos causados aos contribuintes pelo mau funcionamento da máquina tributária são corriqueiros e não estão sendo reparados como deveriam, na medida em que têm se submeter ao Estado Fiscal se estas sujeições forem legítimas, sem ser esta atuação revestida de arbítrios.

Forçoso é reconhecer a complexidade que envolve o funcionamento da Administração Fazendária federal, haja vista que o gerenciamento dos tributos que são administrados não é simples. Mas é preciso conscientizar as autoridades de que os direitos fundamentais dos contribuintes não podem ser deixados em um plano secundário. Se existem de fato problemas gerenciais na capacidade operacional da estrutura administrativa, que sejam buscados outros instrumentos para que a situação do sistema arrecadatório se torne cada vez mais satisfatória. O princípio da eficiência está previsto no art. 37, *caput* da Constituição Federal para cumprir esta meta.

O Fisco visualiza o contribuinte pelos olhos da suspeição, fazendo muitas vezes pré-julgamentos que os colocam em situações vexatórias e absurdas. A complexa normatividade que envolve a tributação, as inúmeras instruções normativas que são elaboradas com uma

linguagem técnica que escapa ao entendimento dos leigos, são outros obstáculos que se apresentam no relacionamento com o Estado Fiscal. A não observância destas determinações estabelecidas unilateralmente sujeita o particular a pesadas sanções pecuniárias, seja por desconhecimento, por equívoco ou por intenção de lesar o interesse arrecadatório estatal. Não interessa: as penalidades não estão atreladas às investigações das causas, apenas se preocupam com os efeitos.

Nesta dissertação, não se pretendeu criar uma nova Teoria Constitucional Tributária. Apresentaram-se reflexões que, sem dúvida, estão longe de esgotar a temática. O objetivo foi, primordialmente, realinhar algumas peças deste jogo jurídico que estão em desconformidade com o ambiente em que se aplicam. Por meio de instrumentos já existentes, procurou-se demonstrar que a efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes, os quais, pelo § 1º do art. 5º da CF/88, possuem aplicação imediata, devendo esta ser a bússola para qualquer atuação do Estado Fiscal.

O constitucionalismo que inundou o ordenamento jurídico brasileiro é uma faceta que registra uma evolução na interpretação das leis e da Constituição, antes pautadas basicamente por regras, mas agora embebidas pela normatividade dos princípios. O poder de tributar é limitador e limitado ao mesmo tempo, orientações que se confundem em um único instituto para que seja possível a realização dos ditames inerentes ao Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

- AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito econômico**: do Direito nacional ao Direito supranacional. São Paulo: Atlas, 2006.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Érico. **Responsabilidade civil do estado e direito de regresso**. São Paulo: IOB Thompson, 2005.
- ANDRADE, Luciano Benévolo de. **Curso moderno de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1975.
- ANTUNES, J. Pinto. A interpretação econômico-judiciária da constituição. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 143, ano 49, n. 591, p. 21-24, set./out. 1952.
- ARAGÃO, Alexandre Santos. O princípio da eficiência. **Revista eletrônica de direito administrativo econômico**, Salvador, n. 4, nov./jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/redae-4-novembro-2005-alexandre%20arag%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2009.
- ARANHA, Mário Iorio. **Interpretação constitucional e as garantias institucionais dos direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ARAÚJO, Fernando. **Análise económica do direito**. Coimbra: Almedina, 2008.
- ARIELY, Dan. **Previsivelmente irracional**: como as situações do dia-a-dia influenciam as nossas decisões. Rio de Janeiro: Campus, 2008.
- ASENSIO, Rafael Jiménez. **El constitucionalismo**: proceso de formación y fundamentos del Derecho Constitucional. 3. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ATTIE, Paulo Margonari. Certidão positiva com efeito de negativa frente à existência de débitos à espera de execução fiscal. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 106, p. 61-69, jul. 2004.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BARBOSA, Rui. **Os atos inconstitucionais do congresso e do executivo ante a justiça federal**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1962.

_____. **Oração aos moços**. São Paulo: Rideel, 2005.

BARRACHO, Carlos. **Lições de psicologia econômica**. Lisboa: Instituto Piaget, 2001.

BARROS, Luiz Celso de. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **A constitucionalização do direito**: fundamentos teóricos e aplicações específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 203-249.

_____. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro. **Direito e democracia**: revista de ciências jurídicas, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 345-384, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. São Paulo: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. **História constitucional do Brasil**. Brasília: OAB, 1989.

_____. **Dalla struttura alla funzione**: nuovi studi di teoria Del diritto. Milano: Edizioni di Comunità, 1977.

BORGES, Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista diálogo jurídico**, Salvador, CAJ, n. 13, p. 01-06, abr./maio 2002.

BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt**. 6. ed. Paris: L.G.D.J, 2004.

BRASIL. **Dicionário bibliográfico de autores brasileiros**. Brasília: Senado Federal, 1999.

_____. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brazil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

CEARÁ. **Constituição (1989)**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

FORTALEZA. **Lei Orgânica do Município de Fortaleza**. Disponível em: <www.cmfor.ce.gov.br>. Acesso em: 02 fev. 2009.

_____. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Decreto nº 5.139, de 12 de julho de 2004. Dispõe sobre a aplicação dos recursos financeiros referentes ao art. 9º e o inciso VI do art. 56 da Lei no 9.615, de 24 de março de 1998. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Decreto nº 5.773, de 09 de maio de 2006. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Decreto nº 6.106, de 30 de abril de 2007. Dispõe sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional, altera o Decreto no 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Decreto-lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das leis do trabalho. **Consolidação das leis do trabalho**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Instrução Normativa RFB nº 734, de 02 de maio de 2007. Dispõe sobre a emissão de certidões de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Instrução Normativa RFB nº 735, de 02 de maio de 2007. Altera a Instrução Normativa SRF nº 438, de 28 de julho de 2004, que dispõe sobre a prova de regularidade fiscal de imóvel rural. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916. **Código Civil de 1916**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 4.619, de 28 de abril de 1965. Dispõe sobre a ação regressiva da união sobre seus agentes. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 7.433, de 18 de dezembro de 1985. Dispõe sobre os requisitos para a lavratura de escrituras públicas e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988. Dispõe sobre formas de melhoria da administração tributária e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. Altera dispositivo das Leis nº 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991 e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 9.051, de 18 de maio de 1995. Dispõe sobre a expedição de certidões para a defesa de direitos e esclarecimentos de situações. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Código Civil**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da

Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004 e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 10 de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996 e dá outras providência. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009. Disciplina o mandato de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2009.

_____. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 02 de Maio de 2007. Dispõe sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional e dá outras providências. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 07 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula** nº 127. É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 14 ago. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 703.471/RN – Relator Min. João Otávio de Noronha. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 09 maio 2006. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 24.030/SP – Relator Min. Ari Pargendler. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 20 maio 1996. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 536.037/PR – Relator Min. Teori Albino Zavascki. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 23 maio 2005. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 161.903/SP – Relator Min. Adhemar Maciel. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 24 ago. 1998. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 163.549/RS – Relator Min. José Delgado. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 14 set. 1998. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 436.747/SC – Relator Min. José Delgado. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 10 mar. 2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 824.430/PR – Relator Min. Castro Meira. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 01 fev. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 793.331 – Relator Min. Luiz Fux. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 01 mar. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP – Recurso Especial nº 99653 – Relator Min. Ari Pargendler. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 23 nov. 1998. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula** nº 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 14 ago. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula** nº 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 14 ago. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula** nº 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 14 ago. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. AR – Agravo Regimental nº 811.136/DF – Relator Min. Marco Aurélio Mello. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 04 jun. 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. AC – Ação Cautelar nº 1.657 – Relator Min. Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 27 jun. 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.934-2/DF – Relator Min. Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 27 maio 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE – Recurso Extraordinário nº 138.745 – Rel. Min. Fanciulli Netto. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 25 jun. 2001. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI– Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.472/RS – Relator Min. Maurício Corrêa. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 09 mar. 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE – Recurso Extraordinário nº 413.182/SC – Relator Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 17 fev. 2004. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AGTR – Agravo de Instrumento – nº 2001.01.006.009552 – Relator Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 08 fev. 02. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AGTR – Agravo de Instrumento – nº 2003.01.00.0225772 – Relator Desembargador Federal Tourinho Neto. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 09 mar. 2004. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. AMS - Apelação em Mandado de Segurança – nº 92.03.019973-0 – Relator Desembargador Federal Néry Júnior. **Diário de Justiça da União**, Rio de Janeiro, 19 abr. 2007. Disponível em: <www.trf3.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AGTR – Agravo de Instrumento – nº 2002.04.010438000 – Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares. **Diário de Justiça da União**, Porto Alegre, 08 jan. 2002. Disponível em: <www.trf4.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AGTR – Agravo de Instrumento – nº 2004.04.010446909 – Relator Desembargador Federal Wellington de Almeida. **Diário de Justiça da União**, Porto Alegre, 11 maio 2005. Disponível em: <www.trf4.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AGTR – Agravo de Instrumento – nº 2006.05.00.000009-0 – Relator Desembargador Federal Petrucio Ferreira. **Diário de Justiça da União**, Recife, 25 set. 2006. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AMS – Apelação em Mandado de Segurança – nº 2006.05.00.014314-7. Relator Desembargador Federal Petrucio Ferreira. **Diário de Justiça da União**, Recife, 05 jun. 2008. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AMS – Apelação em Mandado de Segurança – nº 2000.05.00.021263-7. Relator Desembargador Federal Petrucio Ferreira. **Diário de Justiça da União**, Recife, 07 nov. 2000. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 23 set. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AC – Apelação Cível nº 00215542320044058100 – Relator Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. **Diário de Justiça da União**, Recife, 19 nov. 2009. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 08 jan. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. REOMS – Remessa Ex Officio nº 00096034320064058300 – Relator Desembargador Federal Francisco Barros Dias. **Diário de Justiça da União**, Recife, 26 nov. 2009. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 08 jan. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AC – Apelação Cível nº 00128103420074058100 – Relator convocado Augustino Lima Chaves. **Diário de Justiça da União**, Recife, 27 nov. 2009. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 08 jan. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 00012563920064058100 – Relator convocado Augustino Lima Chaves. **Diário de Justiça da União**, Recife, 01 dez. 2009. Disponível em: <www.trf5.jus.br>. Acesso em: 08 jan. 2010.

BUENO, José Antônio Pimenta. **Direito público brasileiro e análise da constituição do império**. Brasília: Senado Federal, 1978.

BUGARIN, Paulo Soares. Dimensões significativas do princípio constitucional da economicidade: uma abordagem multidisciplinar. **Fórum Administrativo: direito público**, Belo Horizonte, v. 3, n.33, p. 3049-3054, nov. 2003.

BUJANDA, Sainz de. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: Talleres, 1967.

BULOS, Uadi Lamêgo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade civil do estado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CALABRESI, Guido. **Some thoughts on risk distribution and the Law of torts**. Connecticut: Yale Law Journal, 1961.

CALAMANDREI, Piero. **Opere giuridiche: la chiamata in garantia**. Nápoles: Morano, 1972, v. V.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: TIMM, Luciano Benetti; SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p. 195-208.

_____. Sanções políticas e as recentes novidades jurisprudenciais. **Revista Jurídica Tributária**, Porto Alegre, n. 4, p. 73-88, jan./mar. 2009.

CALMON, Pedro. **História do Brasil**. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio, 1959, v. VI.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, v. I.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Trad. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra, 1994.

CARONE, Edgar. **A primeira república**. São Paulo: Difel, 1969.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Cristiano. A Análise econômica do direito tributário. In: SHOUERI, Luiz Eduardo (Org.). **Direito tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183-205.

_____; MATOS, Ely José de. **Análise econômica do direito tributário e colisão de princípios jurídicos**: um caso concreto. Berkeley Program in Law & Economics. Disponível em: <www.repositories.cdlib.org>. Acesso em: 11 dez. 2008.

_____; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p. 239-246.

CARVALHO, André Castro. Uso das sanções no descumprimento das obrigações tributárias e consequências no desenvolvimento das atividades econômicas. **Revista Jurídica Tributária**, Porto Alegre, n. 3, p. 85-124, out./dez. 2008.

CARVALHO, Bruno Sciberras de. **A escolha racional como teoria social e política**: uma interpretação crítica. Rio de Janeiro: Topbooks, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Pedro Jorge da Rocha. **O princípio da praticidade e a privatização da gestão tributária**. Dissertação defendida em 24/08/09 no Programa de Pós-graduação Mestrado/Doutorado em Direito Constitucional na Universidade de Fortaleza, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 18. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CATANIA, A. Charles **Aprendizagem**: comportamento, linguagem e cognição. 4. ed. Porto Alegre: Artmed, 1999.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros: 2004.

CAVALCANTI, Amaro. **Regime federativo e a república brasileira**. Brasília: Universidade de Brasília, 1983.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CINTRA, Carlos César Sousa. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte: aspectos teóricos e práticos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 163-229.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **O jurídico como espaço de luta: sobre o uso alternativo do Direito**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **O direito e os direitos: elementos para uma crítica do direito contemporâneo**. São Paulo: Acadêmica, 1988

COASE, Ronald. **The firm, the market and the Law**. Chicago: University press, 1988.

_____. The Problem of Social Cost. **Journal of law and economics**, Chicago, n. 3, p. 01-23, 1960.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CONSTANT, Benjamin. **Curso de política constitucional**. Madrid: Taurus, 1968.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Guia para processo administrativo disciplinar**. Disponível em:

<http://www.cgu.gov.br/cgu/guia_PAD_novo/Apostila%20de%20Texto%20CGU.pdf>. Acesso em: 11 out. 2009.

COOK, Karen Schweers; Margaret, LEVI. **The limits of rationality**. Chicago: Chicago Press, 1990.

COOTER, Robert. Law and the Imperialism of Economics: an Introduction to the Economic Analysis of Law and a Review of the Major Books. **UCLA Law Review**, Los Angeles, v. 29, p. 1260-1269, 1982.

_____; ULEN, Thomas. **Law and economics**. 5. ed. Los Angeles: Addison Wesley Longman, 2007.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **Canotilho e a constituição dirigente**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CRETELLA JUNIOR, José. **O estado e a obrigação de indenizar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CUNHA, Aécio S. Os impostos e a História. In: _____. (Org.). **Textos para discussão**. Brasília: UnB, 2002, p. 01-12.

- DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 82-120.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2008, v. 01.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- DRESH, Rafael de Freitas Valle. Análise econômica do direito: uma análise exclusiva ou complementar? In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p. 193-202.
- ELIAS, Teclim Olawale. **La nature du droit coutumier africain**. Paris: Présence Africaine, 1961.
- FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**. 9. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1991.
- FARIA, Guiomar T. Estrella. **Interpretação econômica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1994.
- FAVIERO, Víctor. **O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra, 2002.
- FERNANDEZ, German Alejandro San Martim. **Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: MP, 2008.
- FIGUEIREDO, Lúcia Vale. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- FIorentini, Luiz Augusto Iamassaki. **Responsabilidade extracontratual do estado**. Disponível em: <<http://www.unifran.br/daltro/site/juridico/abril>>. Acesso em: 18 ago. 2009.
- FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. Porto Alegre: Livraria do advogado, 1999.
- FORGIONI, Paula A. Análise econômica do direito (AED): paranóia ou mistificação? **Revista de direito mercantil: industrial, econômico e financeiro**, São Paulo: Malheiros, ano XLIV, p. 244-247, jul./set. 2005.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. Curitiba: Juruá, 2008.

FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GAROUPA, Nuno. **Combinar a economia e o direito: a análise econômica do direito**. Disponível em: <<http://www.revistassistemas.com.br/index.php/>>. Acesso em: 11 set. 2009.

GIÁCOMO, Fernanda Salinas di. **A aplicabilidade da denúncia da lide nas ações de responsabilidade civil do Estado**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11766>>. Acesso em: 11 out. 2009.

GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. **Cartel: Teoria Unificada da Colusão**. São Paulo: Lex, 2006.

_____. **Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito**. Disponível em: <www.works.bepress.com/cgi/viewcontent?ivo_teixeira>. Acesso em: 08 nov. 2009.

GODILLO, Augustin. Los derechos humanos em um mundo nuevamente em crisis y transformación. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; SARLET, Ingo Wolfgang; PAGLIARINI, Alexandre Coutinho (Org.). **Direitos humanos e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 01-10.

GODOI, Marciano Seabra de. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 571-585.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade civil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GUASTINI, Ricardo. A “constitucionalização” do ordenamento jurídico e a experiência italiana. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 271-293.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: RCS, 2007.

HÄBERLE, Peter. **La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales em la ley fundamental de Bonn: una contribución a la concepción de los derechos fundamentales y la teoría de la reserva de la ley**. Trad. Joaquín Brage Camazano. Madrid: Dykinson, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. Trad. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HECK, Philipp. **El problema de la creación del derecho**. Trad. Manuel Enteza. Barcelona: Ariel, 1961.

HELLER, Hermann. **Teoria del estado**. 5. ed. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1992.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

_____. **Escritos del derecho constitucional**. Trad. Pedro Cruz Villalón. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

HAURIOU, Maurice. **Principes de droit public**. Paris: Larose, 1916.

IGLESIAS, Roberto. **A economia do controle do tabaco nos países do Mercosul e associados**: Brasil. Washington, D.C.: OPAS, 2006.

JONAS, André Luís. Regras e auto-regras no contexto terapêutico. **Integração**, São Paulo, n. 37, ano X, p. 187-190, abr./jun. 2004.

KATZ, Avery. **Foundations of the economic approach to law**. New York: Foundation Press, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Comentários ao código tributário nacional. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 513-524.

JOHNSON, Allan G. **Dicionário de sociologia**: guia prático de linguagem sociológica. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997.

LALANDE, André. **Vocabulário técnico e crítico da filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LAPATZA, J.J. Ferrero. **Curso de derecho financiero español**. 19. ed. Madrid: Marcial Pons, 1997.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

LISBOA, Marcos de Barros. A racionalidade econômica da nova lei de falências e de recuperação de empresas. In: PAIVA, Luiz Fernando Valente (Org.). **Direito falimentar e a nova lei de falências e recuperação de empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 63-121.

LOBO, Jorge. Comentários à lei de recuperação de empresas e falência: art. 35 ao art. 69 da lei nº 11.101/05. In: TOLEDO, Paulo F. C. Salles; ABRÃO, Carlos Henrique (Org.). **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 94-202.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986.

LOPES, Mauro Antônio Ribeiro. **Comentários à reforma administrativa**: de acordo com as emendas constitucionais 18, de 05/02/1998 e 19, de 04/06/1998. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

LOPES FILHO, Osiris. **Camuflagem tributária**. Disponível em: <<http://www.correiodocidadania.com.br/content/view/927/52/>>. Acesso em: 04 ago. 2009.

LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Brasília: Universidade de Brasília, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial da empresa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 120, p. 69-81, set. 2005a.

_____. **Direitos fundamentais dos contribuintes e a efetivação da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Comentários ao código tributário nacional (art. 139 a 218)**. São Paulo: Atlas, 2005b, v. III.

_____. Certidão positiva com efeito de negativa e a crescente arbitrariedade do fisco. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 62-67, jul. 2005c.

_____. **Curso de direito tributário**. 28. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Sanções políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46-49, mar. 1998.

_____. Exigência de certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 316-347.

_____. Responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao contribuinte. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 365, ano 99, p. 25-42, jan./fev. 2003.

_____. Responsabilidade do agente público: distinção entre agente político e agente administrativo. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 45, p. 279-288, 2004.

_____ ; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 150, p. 85-101, mar. 2008.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência para declarar a insuficiência da penhora e seus reflexos na emissão de certidão positiva com efeito de negativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, p. 73-79, dez. 2005.

_____. Receita: atendimento precário. **Diário do nordeste**, Fortaleza, 26 set. 2004.

_____ ; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidão negativa e recebimento de precatório. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 136, p. 56-67, jan. 2007.

MACHADO, Schubert de Farias. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 604-622.

MALDONATO, Mauro. A nova fronteira da neuroeconomia. **Scientific american Brasil**, n. 23, p. 86-94, nov. 2007.

MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 151-166.

MALLOY, Robin Paul; BRAUN, Christopher K. **Law and economics: new and critical perspectives**. New York: Peter Lang, 1995.

MANGANARO, Francesco. **Principio de legalità e semplificazione dell'attività amministrativa: i profili critici e principi ricostruttivi**. Nápole: Scientifiche italiane, 2000.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de processo civil: processo de conhecimento**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, v. 02.

MARMELSTEIN, George. **Análise econômica dos direitos fundamentais**. Disponível em: <<http://direitosfundamentais.net/2007/12/14/analise-economica-dos-direitos-fundamentais/>>. Acesso em: 14 jun. 2009.

_____. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4666>>. Acesso em: 16 ago. 2009.

MARTINS, Ives Gandra. A defesa do contribuinte na constituição federal. In: _____; MARTINS, Rogério Gandra (Org.). **A defesa do contribuinte no Direito brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002, p. 01-20.

_____. Direitos fundamentais do contribuinte. In: _____. (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 45-81.

_____ ; MARTINS, Rogério Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro; FONSECA, Luciana Cavalcante Quartim. Comentário à lei complementar nº 118/05. In: MACHADO, Rubens Approbato (Org.). **Comentários à nova lei de falência e recuperação judicial de empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-339.

MARSHALL, Thomas H. **Citizenship, social class and other essays**. London: Cambridge University press, 1950.

MARX, Karl. **Para a questão judaica**. Lisboa: Avante, 1997.

MATTEI, Ugo. **Comparative law and economics**. Michigan: University Michigan Press, 1998.

MATTEUCCI, Nicola. **Organizzazione del potere e libertà**: storia del costituzionalismo moderno. Torino: UTET, 1976.

MATURANA, Humberto; VARELA, Francisco J. **Autopoiesis and cognition**: the organization of the living. Boston: Reidel, 1980.

_____. **A árvore do conhecimento**. São Paulo: Pala Athena, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965.

MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Madrid: Depalma, 1950.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Discricionariedade e controle judicial**. São Paulo: Malheiros, 1992.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias: efeito confiscatório e desproporcionalidade (tratamento fundamental). In: FISCHER, Octávio Campos (Org.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 241-259.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos do confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MERCURO, Nicholas; OPPENHEIMER, Margaret. **Law and economics: alternative economic approaches to legal and regulatory issues**. Chicago: Chicago Press, 2005.

MICHELS, Gilson Wessler. **O princípio da ampla defesa e o procedimento de apuração das infrações contra a ordem econômica**. Disponível em: <http://www.iribr.com/rdei/4_ed/gilson_wessler_michels_01.asp#item1>. Acesso em: 27 dez. 2008.

MICELI, Thomas J. **The economic approach to law**. California: Stanford University Press, 2004.

MIRA Y LÓPEZ, Emilio. **Os quatro gigantes da alma: o medo, a ira, o amor e o dever**. Trad. Cláudio de Araujo Lima. 4. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1956.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 1990, t. 1.

_____. **Manual de direito constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1988, t. 2.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários a constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Bolsoi, 1962.

MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. Os créditos tributários no processo de recuperação de empresas e de falência. In: MACHADO, Rubens Approbato (Org.). **Comentários à nova lei de falência e recuperação judicial de empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 268-282.

MORAIS, Dalton Santos. A eficiência administrativa como princípio do direito administrativo brasileiro. **Boletim de Direito Administrativo: BDA**, São Paulo, v. 22, n. 2, p. 175-188, fev. 2006.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre, n. 7, p. 65-75, 2000.

MONTESQUIEU, Charles L. de Secondat. **O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, o presidencialismo e o parlamentarismo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MONTORO FILHO, André Franco. Convite ao diálogo. In: PILAGALLO, Oscar (Org.). **Direito e economia**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. VII-XIV.

MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 237, p. 165-196, jul./set. 2004.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo, princípios constitucionais e a lei 9.784/99**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MUKAI, Toshio. As exigências de regularidade fiscal e capacidade técnica nas licitações e o STJ. **Boletim de Licitações e Contratos**, São Paulo, v. 16, n. 8, p. 523-525, ago. 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

NIEBUHR, Joel de Menezes. Princípio da eficiência: dimensão jurídico-administrativa. **Revista trimestral de direito público**, São Paulo, n. 30, p. 134-140, 2000.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética tributária e cidadania fiscal**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3356&p=2>>. Acesso em: 04 maio 2009.

_____. **Fundamentos do dever tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

NUNES, Paulo. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 13. ed. São Paulo: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Régis. **Infrações e sanções administrativas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

OLIVER, John MacDonald. **Law and economics**. Sydney: Allen and Unwin, 1979.

ORTIZ, Gaspar Ariño. **Principios constitucionales de la libertad de empresa: libertad de comercio e intervencionismo administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PANHANDLE OIL CO. **VS State of Mississippi**. Rel. Kox, 277, U.S. 218. Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?friend=nytimes&court>>. Acesso em: 23 dez. 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

_____. **Direito tributário: certidões negativas de débitos**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 1999.

PEDRA, Anderson Sant'Ana. A constitucionalização do direito e o controle do mérito do ato administrativo pelo judiciário. In: AGRA, Walber de Moura; CASTRO, Celso Luiz Braga de; PERGORARO, Olinto A. **Ética é justiça**. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. **Da reforma administrativa constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PINHEIRO, Armando Castelar. Direito e economia num mundo globalizado: cooperação ou confronto? In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p. 19-45.

_____; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

PINTO, Adriano. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 13-56.

POLINSKY, A. Mitchell. **Introducción al análisis económica del derecho**. Barcelona: Ariel, 1985.

PORTO, Ederson Garin. **Estado de direito e direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

POSNER, Richard. **Economic analysis of law**. 5. ed. New York: Aspen, 1998.

PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982.

QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**. Curitiba: Juruá, 2008.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 987-1009.

RICARDO, David. **Princípios da economia política e da tributação**. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

RIGOLIN, Ivan Barbosa. O Servidor público na EC nº 19: A Reforma administrativa. **Boletim de direito municipal**: BDM, São Paulo, v. 19, n. 11, p. 765-769, nov. 2003.

ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAM, Jean. **Introdução à teoria do sistema autopoietico do direito**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2005.

RODRIGUES, Vasco. **Análise económica do direito**. Coimbra: Almedina, 2007.

RONZANI, Dwight Cerqueira. **Direito administrativo concreto**. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

ROSA, Alexandre Morais da; LINHARES, José Manuel Aroso. **Diálogos com a law and economics**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio F. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 10. ed. Madrid: Civitas ediciones, 2000.

SÁ FILHO, Francisco. Certidões requeridas às autoridades administrativas. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 1, p. 266-271, jan. 1945.

SADDI, Jairo. **Crédito e judiciário no Brasil**: uma análise de Direito e Economia. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é direito e economia? In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p. 49-61.

SALDANHA, Nelson. **O jardim e a praça**: ensaio sobre o lado privado e o lado público da vida social e histórica. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de economia do século XXI**. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice**: o social e o político na pós-modernidade. 6. ed. São Paulo: Cortez, 1999.

SANTOS, Simone. Risco administrativo: acidente de trânsito. **Cadernos de temas jurídicos OAB**, Florianópolis, p. 15-17, nov. 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2006.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. Os direitos fundamentais nos paradigmas liberal, social e pós-social. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Org.). **Crise e desafios da constituição**: perspectivas críticas da teoria e das práticas constitucionais brasileiras. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 375-414.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem constitucional**: construindo uma nova dogmática jurídica. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1999.

_____. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, n. 10, ano 3, p. 109-129, jul./set. 2005.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 41, n. 164, p. 213-235, out./dez. 2004.

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **Que é o terceiro Estado?** Trad. Norma Azeredo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1988.

SILVA, Américo Luís Martins. **A execução da dívida ativa da fazenda pública**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SKINNER, B.F. **Sobre o behaviorismo**. Trad. M. da P. Villalobos. São Paulo: Cultrix, 1988.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983, v. I.

_____. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983, v. II.

SODRÉ, Eduardo. Mandado de Segurança. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie (Org.). **Ações constitucionais**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2008, p. 111-156.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

SUSTEIN, Cass R. **Behavioral law and economics**. New York: Cambridge University Press, 2000.

SZTAJN, Rachel. **Teoria jurídica da empresa**: atividade empresária e mercados. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Função social do contrato e direito de empresa. **Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro**, São Paulo, v. 44, n. 139, p. 29-49, jul./set. 2005.

_____; FRANCO, Vera Helena. **Falência e recuperação da empresa em crise**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

_____; ZILBERSZTAJN, Decio. Law and economics. In: _____. (Org.). **Direito e economia**: Análise Econômica do Direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 74-83.

STOCO, Rui. **Tratado de responsabilidade civil**: responsabilidade civil e sua interpretação doutrinária e jurisprudencial. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TAJRA, Alexandre; GIANANTE, David C. O caso da recuperação judicial da VASP – Viação Aérea São Paulo S/A. In: LUCCA, Newton de; DOMINGUES, Alessandra de Azevedo (Org.). **Direito recuperacional: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 138-160.

TAVARES, André Ramos. **Fronteiras da hermenêutica constitucional**. São Paulo: Método, 2006.

_____. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, v. I.

TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de Direito e Economia? In: _____; SARLET, Ingo Wolfgang Sarlet (Org.). **Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p. 55-68.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuintes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TOLEDO, Moacyr. **Direitos do contribuinte e da fiscalização: como entender a fiscalização tributária, administrativa, trabalhista e demais atividades fiscalizadoras**. São Paulo: Atlas, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 49, p. 55-76, maio/jun. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, v. V.

_____. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Cidadania multidimensional na era dos direitos. In: _____. (Org.). **Teoria dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 243-342.

TRINDADE, Hélio. **Integralismo: o fascismo brasileiro da década de 30**. São Paulo: Difel, 1974.

VELJANOVSKI, Cento. **A economia do direito e da lei: uma introdução**. Trad. Francesco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994.

VIANNA, Francisco José de Oliveira. **A evolução do povo brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1956.

_____. **Idealismo da constituição**. Rio de Janeiro: Terra do Sol, 1927.

VILLALÓN, Pedro Cruz. Formación y evolución de los derechos fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, Madrid, n. 25, ano 9, p. 35-62, 1989.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2002.

ZAGREBELSKI, Gustavo. **Il diritto mite**. Torino: Einaudi, 1992.

_____. **Historia y constitución**. Trad. Miguel Carbonell. Madrid: Trotta, 2005.

ZANCANER, Weida. **Da responsabilidade extracontratual da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

ZERBE, Richard O. **Economic efficiency in law and economics**. Cheltenham: Edward Elgar Press, 2001.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

