

A EFICÁCIA DA EXECUÇÃO FISCAL E O DEVER DE GARANTIR OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DIANTE DE MÉTODOS ALTERNATIVOS DE COBRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AO CONFISCO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO: INVOCAÇÃO DO PRINCÍPIO EM TESE COMO DIREITO FUNDAMENTAL

THE EFFECTIVENESS OF TAX EXECUTION AND THE DUTY TO GUARANTEE FUNDAMENTAL RIGHTS DUE TO ALTERNATIVE METHODS OF COLLECTING THE TAX CREDIT IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE OF PROHIBITION OF CONFISCATION IN THE TAX PROCESS: INVOCATION OF THE PRINCIPLE IN THEORY AS A FUNDAMENTAL RIGHT

João Paulo Mendes Neto¹

RESUMO

O presente artigo visa analisar o princípio do não confisco a partir de um conceito contemporâneo como forma de classificar este princípio como um direito fundamental. A perspectiva, porém, da fundamentalidade do princípio do não confisco se apresenta mais ampla do que se conhece nos dias atuais. É neste ponto que um estudo de jurisprudência em consonância com a doutrina consolidada que se defende a fundamentalidade deste princípio mesmo que em tese, isto é, sem que se tenha caracterizado uma medida confiscatória do Estado em especial diante de inúmeras medidas e formas alternativas de se buscar o adimplemento do crédito tributário como resguardo ao ideário de legalidade.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais; não confisco; princípios; princípio em tese; IDPJ; protesto CDA; arrolamento de bens; averbação pré-executória; livre iniciativa; segurança jurídica.

ABSTRACT

This article aims to analyze the principle of non-confiscation from a contemporary concept as a way of classifying this principle as a fundamental right. The perspective, however, of the

¹ Doutor em Direito Processual Tributário Constitucional na PUC-SP. Mestre em Direito Constitucional na linha Efetividade do Direito na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP. Professor titular de Direito Tributário do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Coordenador de pós-graduação lato sensu em Direito do CESUPA. Coordenador da especialização em Direito Tributário e Processual Tributário da CESUPA. Sócio na Mendes Advocacia e Consultoria. Ex Conselheiro titular do CARF. Foi Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP) (2018-2019). Foi Presidente da Comissão Especial de Direito Empresarial do Conselho Federal da OAB (2019). E-mail: jpauloneto@cesupa.br.

fundamentality of the principle of non-confiscation is broader than what is known today. In this point that a study of jurisprudence in line with the consolidated doctrine that I defend the fundamentality of this principle even if in theory, that is, without characterizing a confiscatory measure by the State, especially due to numerous measures and alternative ways to seek the payment of the tax credit as a safeguard to the ideals of legality.

Keywords: Fundamental rights; non-confiscation; principles; principle in theory; IDPJ; CDA protest; “blocking” of goods; pre-execution annotation; free initiative; legal security.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, assegura aos cidadãos os direitos individuais basilares que compõem a pavimentação do ordenamento jurídico pátrio. Dessa mesma forma, o artigo 6º, por sua vez garante aos tutelados direitos sociais, coletivos, inerentes à sociedade como um todo.

Em verdade, afirma-se que essas garantias são responsáveis por organizar o Estado Democrático de Direito. Desse modo, o Legislador criou os três poderes, cujas competências e funções se encontram insculpidas no Texto Máximo. Legislativo, Executivo e Judiciário trabalham separadamente com um objetivo comum, ou seja, aplicar efetivamente os direitos previstos na Carta Política de 1988 para estruturar a República Federativa do Brasil.

Entretanto, existe um grande hiato entre a previsão teórica e a aplicação prática desses direitos, pois o Estado obrigatoriamente necessita de vários instrumentos externos que o texto normativo não consegue suportar.

Assim, é notório que os recursos do Estado são limitados e regradados pela Lei Orçamentária Anual, cuja função é direcionar os recursos financeiros do país que ficam comprometidos a uma destinação específica pelo período nela definido.

Por certo, são os tributos, os maiores responsáveis pela arrecadação do Estado, e é por meio desta receita que o Estado deverá garantir os direitos basilares dos cidadãos, contribuintes, contudo há limites para esta arrecadação, a qual não pode ser desenfreada com uma suposta justificativa para “garantir direitos”, nem ser considerada indevida se o Estado deixar de garantir tais direitos.

Nos últimos anos, inúmeros são os estudos que visam demonstrar a ineficiência do instituto da Execução Fiscal no Brasil e, como suposta resposta, várias medidas alternativas foram adotadas pelo Fisco, com a razão última de arrecadar, buscando demonstrar uma maior rigidez aos contribuintes caracterizados como sonegadores ou devedores contumaz.

A pergunta que fica é: E o contribuinte de boa-fe? Aliás, má-fé, dolo, fraude etc, podem ser presumidas a ponto de justificar a mudança de comportamento das autoridades

fiscais com o viés de cobrar sem observância dos princípios constitucionais tributários?

Nesse sentido, o objeto do presente estudo perpassa como pressuposto o conceito dos direitos fundamentais para incluir de maneira extensiva a ideia de não confisco como um primado constitucional que deve ser inserido harmonicamente com a solidariedade do sistema tributário, diante destes métodos alternativos de cobrança do crédito tributário proposto nesta obra.

Ademais, além de possibilitar uma análise que transpareça a importância indubitável dos direitos fundamentais sociais pelos vários setores que serão estudados, o presente artigo visa trabalhar com um enfoque tributário, usando de pano de fundo essa fundamentação imperiosa dos direitos fundamentais para discutir a extensão que o princípio da vedação ao confisco possui, defendendo que tal extensão deve ser incluída no âmbito processual, podendo ser invocado em tese, mesmo que não demonstrado concretamente efeito confiscatório.

Nesse sentir, é de imensa importância, não só para o corpo jurídico, mas para a sociedade, estabelecer uma reflexão sobre o que são direitos sociais e a vedação ao confisco e como os mesmos devem ser tratados frente ao ordenamento jurídico brasileiro que instituiu o princípio da capacidade contributiva.

O Brasil vem demonstrando uma carência para se alcançar a eficácia da tutela judicial dos direitos sociais. É assim que esse artigo enfrentará tal tutela nos limites da confisco.

A realidade brasileira precisa começar a avançar, de modo que cada vez mais o texto constitucional seja aplicado na prática. Dessa forma, através de uma discussão jurídica pretende-se avaliar em como pode ser concretizado este avanço tão almejado para o país.

2 O PRIMADO DO NÃO CONFISCO - DELIMITANDO UM CONCEITO

O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, não se confunde com este.

A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, qual seja, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas. Assim o princípio em tela, está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para esse ramo de Direito Público.

Portanto, essa busca de justiça se funda na noção de equidade abrangendo o caráter horizontal (os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária) e vertical (os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias).

De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligada ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Logo, não basta arrecadar a receita, mas arrecadar a receita exigida pela justiça.

Desse contexto se extrai que a capacidade contributiva possui várias condições elementares que servem de limites ao poder de tributar para não configuração de confisco por parte do Fisco.

Vejamos alguns desses elementos.

Recorre-se a dois conceitos que causam situações dilemáticas, contrapondo as necessidades elementares do ser humano, compreendidas em seu núcleo como o mínimo existencial, a um limite contingencial, isto é, à reserva do possível.²

A reserva do possível (*Der Vorbehalt des Möglichen*), teve origem na jurisprudência constitucional alemã, visto como um verdadeiro *topos*, que entendia a prestação dos direitos sociais como possível desde que existente a disponibilidade dos respectivos recursos fáticos para torná-la efetiva.³

Para Nunes Júnior,

A reserva do possível se aplica para boa parte dos direitos fundamentais sociais que se consubstanciam em prestações estatais e conseqüentemente reclamam a disponibilização de recursos públicos para a sua realização.⁴

Nesse diapasão, se defende a impossibilidade de invocar a reserva do possível como argumento formal e absoluto em face de uma ordem constitucional garantidora dos direitos básicos inerentes ao homem, mas somente diante da impossibilidade fática comprovada de efetivar um direito, exceto aquele standard mínimo que deverá sempre estar garantido.

Caso aplicado de forma absoluta, a reserva do possível se entenderia que a realização de direitos dependeria de “caixas cheias” do Estado o que certamente reduziria a zero a

²NUNES JÚNIOR, V. S. **A Cidadania Social na Constituição de 1988**: Estratégias de Positivação e Exigibilidade Judicial dos Direitos Sociais. São Paulo: Editora Verbatim. 2009. p. 169.

³KRELL, A. J. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**: Os (dês)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris. 2002. p. 52.

⁴NUNES JÚNIOR, V. S. **A Cidadania Social na Constituição de 1988**: Estratégias de Positivação e Exigibilidade Judicial dos Direitos Sociais. São Paulo: Editora Verbatim. 2009. p. 170.

eficácia destes, relativizando a universalidade dos direitos fundamentais, condenando-os a serem colocados em um patamar secundário diante do orçamento estatal, redefinindo o conceito de *redistribuição*, em um país com as piores estatísticas de distribuição de renda.⁵

Existente paralelamente à reserva do possível o ordenamento jurídico pátrio agrega o instituto que por sua natureza garante uma efetividade dos direitos fundamentais, qual seja o mínimo existencial.

Nascido no pós-guerra, segunda metade do século XX, o mínimo existencial é um conceito empregado para a proteção dos direitos fundamentais que deve ser visto de forma absoluta, um standard mínimo de condições que o Estado deve garantir para se viver com a dignidade humana.

Extrai-se o entendimento, portanto, de que, apesar do conceito em apreço não possuir uma dicção constitucional, sua origem reside na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da dignidade humana, da igualdade (isonomia), da legalidade, do devido processo legal, tanto no ordenamento pátrio como no sistema internacional por meio da Declaração dos Direitos Humanos.⁶ Cabe elucidar que o mínimo existencial não incorpora a discricionariedade do Poder Público, uma vez que retrata garantias institucionais da liberdade, na estrutura dos serviços públicos essenciais, logo não deve ser tratado como critério, mas como uma razão do ordenamento jurídico.⁷

O mínimo deve ser estabelecido com o intuito de impossibilitar que o indivíduo possa sofrer algum dano, assim como parametrizar boas condições de saúde, por exemplo, para que um indivíduo tenha as condições de vida básicas solidificadas, ou seja, que tenha a capacidade com o mínimo garantido de se identificar como ser humano e alcançar outros mínimos contingenciais, assim, um indivíduo com boa saúde, tem as condições de ter um trabalho, com isso sustento próprio (alimentação e vestuário), com isso alcançar sua autonomia e poder ser considerado um ser humano digno. Não se quer dizer que, necessariamente, o Estado deve garantir todos os padrões descritos, mas garantir a base para que cada um possa atingir os patamares desejados conforme o mérito individual; é essa base que o Estado não pode se abster de garantir, razão que se verifica um limite de tributação, sob pena de se fazer patente uma situação de confisco, expressamente vedada pela Lei Maior.

⁵KRELL, A. J. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**: Os (dês)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris. 2002. p. 54.

⁶TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14ed. São Paulo: Renovar, 2007.p. 314.

⁷TORRES, op. cit., p. 315.

O mínimo existencial, conhecido, também, como núcleo vital, limiar mínimo etc. tem sua maior importância por seu caráter absoluto e universal, que impõe ao Estado o seu cumprimento e garantia a todo cidadão; se sustenta firme repelindo a falta de leis ou insuficiência destas e medidas agressivas restritivas desses direitos.⁸

Outro elemento inerente à capacidade contributiva de cunho constitucional é o princípio da Progressividade, possuidora de grande relevância, repercussão e utilidade.

Esse princípio consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo.⁹

No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano e, também ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Pelo princípio em destaque, as alíquotas progressivas crescem de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada, matéria esta em regra traduzida em propriedade que é enaltecido pelo texto constitucional.

Assim, o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. Desta forma, os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior.

Todavia, cumpre ressaltar que o Princípio da Progressividade não pode ser adotado de forma desmedida, desestimulando o desenvolvimento e inibindo o crescimento econômico, devendo ser limitado pelo princípio constitucional que veda o confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

O Princípio da Progressividade relaciona-se com o Princípio da Isonomia, pois se traduz em instrumento de redistribuição de riqueza, bem como com o Princípio da Capacidade Contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo dos ônus fiscais.

Outro elemento inerente à noção de justiça em matéria tributária é a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade nada mais é que um enfoque além de arrecadatório ao tributo, é que já vem sendo defendido no presente estudo; abarca o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados.¹⁰

⁸CANOTILHO, J. J. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 261.

⁹BECHO, R. L. **Lições de Direito Tributário**. 3a Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

¹⁰RIBAS, L. M. L. R. **Defesa Ambiental**: utilização de instrumentos tributários. In *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Editora Malheiros, 2006. p. 688.

Ratifica-se, então, que a extrafiscalidade pode ser implantada mediante a instituição de graduação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, com a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente,¹¹ isso tudo por meio de uma política de comando e controle, adotada no Brasil, onde a tributação é dirigida aos particulares, para que adotem comportamentos coerentes ou afinados com a preservação ambiental, por exemplo.

Incentiva-se que no Brasil os tributos possam possuir esse caráter social de preservar, exemplificativamente, o meio ambiente como pode ser adotadas possíveis sugestões ao associar o artigo 225 e o 170, IV¹² da Constituição Federal: No imposto de Renda pode-se deduzir nas hipóteses de projetos destinados ao fim ambiental ou até conceder isenções em relação a rendimentos provenientes de atividades preservadoras do meio ambiente – Nas Taxas pode-se ver a cobrança sobre a poluição (incidentes sobre a emissão de poluentes no meio ambiente); sobre a utilização voltadas às construções de centrais de tratamento de resíduos e administrativas no controle de autorização de utilização de novos produtos químicos, por exemplo – No imposto sobre Produtos Industrializados pode-se valer da regra de seletividade para aplicar menores alíquotas para produtos menos gravosos ao meio ambiente – Nos impostos sobre a propriedade imobiliária como IPTU e ITR deve-se utilizar concessões de benefícios para a função social da propriedade além dos mínimos ordenados – No imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços também deve-se aplicar a seletividade e essencialidade do produto para a concessão de benefícios àqueles menos degradáveis ao meio em que se vive – No imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores concessões devem ser aplicadas para os veículos mais “amigáveis ao meio ambiente” e nesse sentido pode-se aplicar instrumentos tributários para beneficiar o meio ambiente sem, claro, deixar de lado os princípios do Direito Tributário que são inarredáveis como igualdade, capacidade contributiva etc. quando dessa aplicação.

Por fim, destaca-se dois outros elementos da capacidade contributiva que caminham de forma conjunta, a proporcionalidade e a razoabilidade.

¹¹ COSTA, R. H. **Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil:** In Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Editora Malheiros, 2006. p. 322.

¹² **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: **IV** - livre concorrência;

Esclareço que, tal como Alexy²⁰, não vejo a proporcionalidade como um princípio, mas, como uma regra de apoio ao intérprete-aplicador, uma regra orientadora para a construção de uma argumentação racional para a solução de colisões de princípios. Em outras palavras, penso que a proporcionalidade é, meramente, uma regra técnica que pode ser útil para bem descrever a colisão de princípios, buscando a melhor interpretação-aplicação possível de princípios éticos concorrentes. Não vejo na ponderação ou no sopesamento de princípios uma panacéia capaz de resolver todos os desafios da interpretação-aplicação dos casos difíceis.¹³ Dessa maneira, neste trabalho, valho-me da teoria de Alexy, especialmente, com relação à proporcionalidade e à colisão de princípios, como instrumento para organizar a apresentação do problema que pretendo abordar e para estabelecer uma linguagem comum com o leitor para a construção (e/ou interpretação) do direito à verdade na Constituição brasileira.

Dito isso, lembro que no direito público alemão, a proporcionalidade compreende três testes: o de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (que coincide com a exigência de ponderação com outros princípios colidentes). A ação do Estado que limita o gozo de um direito deve ser capaz de alcançar o fim desejado (adequação), ela deve ser o meio menos restritivo de fazê-lo (necessidade) e deve ser justificada dado o “custo” do direito em questão (proporcional em sentido estrito).

A necessidade corresponde à exigência de otimizar os princípios relevantes à luz do que for empiricamente, ou factualmente, possível; enquanto o teste da proporcionalidade em sentido estrito corresponde à exigência de otimizar os princípios relevantes à luz do que for legalmente possível. A necessidade indaga se algum outro meio menos intrusivo poderia alcançar o mesmo fim, o que é essencialmente uma questão empírica de previsão e causalidade; e a proporcionalidade em sentido estrito indaga se o fim vale a pena ser

²⁰ Alexy não entende o princípio da proporcionalidade como um princípio no sentido utilizado em seu trabalho. Para ele, os três sub-princípios da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) não são ponderados contra outras coisas. Eles não tomam precedência em uma situação ou em outra. A questão da satisfação ou não dos sub-princípios é de legalidade ou ilegalidade. Por essa razão, afirma Alexy, na realidade, eles consistem em regras. (ALEXY, 2002, p. 66-67). Para uma defesa da natureza de princípio do “princípio da proporcionalidade” ver: PONTES, H. C. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 64-65; e GOES, G. S. F.. *Princípio da proporcionalidade no processo civil: o poder de criatividade do juiz e o acesso à justiça*. São Paulo: Saraiva, 2004, p 66-72.

¹³ Acompanho integralmente a seguinte afirmação de Ana Paula de Barcelos: “A técnica da ponderação não oferece respostas definitivas (...). Em si mesma, a ponderação é apenas uma técnica instrumental, vazia de conteúdo. É bem de ver que essa limitação não retira o valor de aprimorar-se a técnica da ponderação propriamente dita. A organização do raciocínio ponderativo facilita o processo decisório, torna visíveis os elementos que participam desse processo e, por isso mesmo, permite o controle da decisão em melhores condições.” BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

perseguido, ante os custos necessariamente envolvidos (em outros termos, a não satisfação ou o detrimento de outros princípios).

É importante notar que necessidade e proporcionalidade (em sentido estrito) são testes diferentes: uma medida talvez seja o meio menos invasivo de alcançar determinado fim, e, ainda assim, mesmo a menor intrusão necessária pode ser um preço muito alto a pagar em relação a outros interesses legalmente reconhecidos.

O teste da adequação pode ser subsumido sob o teste da necessidade, de vez que qualquer ação do Estado que seja necessária, no sentido de ser o meio menos intrusivo de alcançar algum fim, deve, por definição, ser capaz de alcançar o fim em primeiro lugar. Ainda assim, o teste da adequação tem a função prática de um filtro inicial. Qualquer ação do Estado que não seja apta a atingir determinado fim é ilícita, independentemente da existência de meios alternativos. O teste da proporcionalidade em sentido estrito também tem uma contraparte em seu limiar. A proporcionalidade pressupõe que a ação do Estado seja direcionada para a busca de um fim legítimo. Se o fim for ilegítimo, nenhuma limitação de qualquer direito será justificável. Desse modo, qualquer ação estatal que seja proporcional em sentido estrito, que pese corretamente os ganhos alcançados pela medida em questão com os custos para outros interesses, deve, por definição, perseguir um fim legítimo. Se não for assim, não haverá ganhos para compensar os custos.

Em síntese, o teste da proporcionalidade compreende duas exigências iniciais (busca de um fim legítimo por um meio efetivo) e duas exigências de otimização (o uso do meio menos intrusivo para alcançar um fim que valha os custos envolvidos).

Alexy identifica três estágios nos quais pode ser dividido o processo de ponderação (ou sopesamento): o primeiro consiste em estabelecer o grau de não-satisfação ou detrimento do primeiro princípio; no segundo, é estabelecida a importância de satisfazer o princípio colidente; e, no terceiro, deve-se estabelecer se a importância de satisfazer o princípio colidente justifica a não satisfação ou detrimento do primeiro princípio¹⁴.

Notar que o limite do que é legalmente possível na otimização de determinado princípio diz respeito à satisfação ou não dos demais princípios em colisão. Em sua *Theorie der Grundrechte*, Alexy esclarece que os princípios não são limites em si, pois para chegar a uma limitação definitiva, é preciso balancear o princípio constitucional relevante com seu(s) princípio(s) limitador(es). Poder-se-ia afirmar, então, que não são os princípios que

¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Zilda Silva. São Paulo, Landy, 2005. p. 405

constituem limites para direitos constitucionais, mas sim as regras que resultam do balanceamento entre os princípios.¹⁵

O autor distingue dois tipos de limites constitucionais: “Como normas de *status* constitucional, os direitos constitucionais só podem ser limitados por ou com base em normas de mesmo *status*. Limites com *status* constitucional são constitucionalmente imediatos; limites de *status* inferior são constitucionalmente mediatos.” Desse modo, um exemplo de *limite constitucional imediato*, na Constituição Brasileira de 1988, é o do direito de reunião, que deve ser exercido “pacificamente, sem armas” (Art. 5º, XVI). A regra expressa nessa cláusula limita a realização de um princípio constitucional. Sua especificidade consiste no fato de que foi o próprio constituinte quem formulou o limite. Nesse preciso sentido, o dispositivo tem a natureza de uma regra. Mas, por trás da regra, o nível do princípio mantém seu significado.

Por sua vez, os *limites constitucionais mediatos* são limites que a Constituição atribui a alguém como competência de estabelecer. A mais clara expressão do poder de estabelecer limites constitucionalmente mediatos pode ser encontrada nas cláusulas de reservas expressas. São dispositivos ou partes de dispositivos que, explicitamente, atribuem poder para limitar um direito. Exemplo fundamental para este trabalho é o caso do inciso XXXIII do Artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que estabelece o direito de livre acesso à informação governamental, ressalvando os casos (a serem determinados por lei ordinária) em que o sigilo for “imprescindível para a segurança da sociedade e do Estado”. Assim, sempre que uma lei ordinária é referida como um limite, um poder derivado (mediato) de estipular limites foi criado. O principal problema das reservas, como veremos com vagar no caso do referido inciso XXXIII, reside na delimitação de sua extensão. Tal delimitação, nos termos da *Theorie der Grundrechte*, pressupõe o teste da proporcionalidade lastreado por argumentação jurídica racional.¹⁶

Há uma certa discricionariedade implícita na própria estrutura do teste da proporcionalidade (“discricionariedade estrutural”). Por exemplo, quando dois princípios colidem, há uma gama de opções possíveis: da séria interferência para proteção de um interesse muito importante, à interferência menor para a proteção de um interesse menor. Não há maneira na qual o princípio da proporcionalidade pressuponha somente uma única resposta

¹⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2017. p. 405.

¹⁶ ALEXY, op. cit., p. 189-192.

certa quando direitos constitucionais colidem¹⁷, e, para Alexy, a deferência judicial à legislatura democraticamente legitimada exige respeito pelas escolhas legislativas.

Esse argumento pode ser estendido com respeito ao processo de tomada de decisões do Executivo, ainda que princípios formais levemente distintos estejam em questão. As cortes podem aceitar que os órgãos executivos talvez tenham maior perícia no estágio do teste da necessidade (por exemplo, previsão do possível impacto de diferentes medidas), e que os órgãos legislativos tenham mais visão no estágio da proporcionalidade em sentido estrito, impondo exigências de argumentação mais ou menos rígidas para os que procuram impugnar uma decisão. Nesse sentido, é possível insistir que todos os atos das autoridades públicas devem ser proporcionais, mas que o tipo de prova e de argumentação necessária para atestar a proporcionalidade pode ser sensível ao contexto e perícia do tomador de decisões, e aos princípios em oposição.

Além disso, se reitera que o próprio constituinte muitas vezes procura apresentar soluções prévias para possíveis colisões de princípios, numa espécie de exercício antecipado do teste da proporcionalidade.²¹ Por isso, segundo Alexy, as provisões de direitos constitucionais podem ser vistas não apenas como a promulgação, e, portanto, decisões em favor de certos princípios, mas também como a expressão de uma tentativa de tomar decisões à luz das exigências de princípios concorrentes:

Nesse ponto, movemo-nos para o nível das regras e, desse modo, as provisões adquirem um aspecto duplo. De um lado, elas afirmam princípios; de outro lado – na medida em que mostram expressões diferentes de seus âmbitos e limites – elas contêm decisões relativas às exigências de princípios concorrentes. É claro que as decisões nelas contidas são incompletas. De modo algum elas livram a tomada de decisões dos exercícios de ponderação possíveis em todo caso. Expressões diferentes dos direitos constitucionais mostram grande variação do seu grau de precisão. Compare-se, por exemplo, a expressão da liberdade de expressão artística com a inviolabilidade do lar.

Decorre daí que quando uma provisão de direitos constitucionais decide relativamente às exigências de princípios concorrentes, ela não afirma apenas um *princípio*, ela também afirma uma *regra*. E, na medida em que decisões foram tomadas no nível das regras, foi estabelecido mais do que a mera decisão por certos princípios. Nesse caso, em virtude da vinculação de todos à Constituição, as decisões tomadas no âmbito das regras tomam a

¹⁷ Como parecem demonstrar os votos contrários de dois Ministros do STF no exemplo do conhecido “caso Ellwanger”.

²¹ Tome-se o exemplo do § 1º do Artigo 220 da Constituição de 1988, que afirma a plena liberdade de informação jornalística, respeitando-se a inviolabilidade da intimidade, da vida privada da honra e da imagem das pessoas (Art. 5º, inc. X).

precedência sobre outras decisões alternativas que o âmbito dos princípios torna meramente possível.¹⁸

A razoabilidade por sua vez na esfera tributária visa adequar uma justa medida para a solução de um conflito, que no caso será a tributação, novamente reforçando a ideia de equidade trazida alhures.

Por fim, enfrenta-se, em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação ao confisco, que não só serve de elemento não só limitador da tributação estatal, mas como elemento definidor da capacidade contributiva.

Assim, o arranjo de todos os elementos expostos, serve para a conceituação dos limites ao confisco.

O artigo 150, IV da CF/88 veda o Estado exercer a tributação levando a uma situação de confisco ao contribuinte. Entende-se por confisco por uma interpretação literal, o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei.

Destaca-se que a proibição de confiscatoriedade pela CF/88 promove e garante a importância dada à propriedade privada, acima mencionado e aos direitos fundamentais como um todo.

Desse modo, pode-se afirmar que toda entidade impositiva que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

Portanto, recorda-se que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva já apresentada, atuando aquele em conjunto com este.

3 UMA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO CONFISCO COMO PROTEÇÃO DAS GARANTIAS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO DIANTE DOS MÉTODOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Com todo o exposto, chega-se ao ponto nuclear do presente artigo.

A essa altura, defendendo que o direito ao não confisco é um direito fundamental dos contribuintes e do cidadão de maneira geral, devendo possuir uma ampla proteção e

¹⁸ ALEXY, op. cit., p. 198

aplicabilidade imediata de efetividade, defende-se que este direito fundamental pode e deve ser invocado em tese, ou em fases processuais.

Sabe-se que a alegação do princípio do não confisco será feita após um ato fiscal caracterizar uma afronta à capacidade contributiva do cidadão, mas será apenas nestas hipóteses?

Diante, de uma medida de redirecionamento da execução fiscal por presunção de dissolução irregular, este ato pode ser considerado confiscatório? A Súmula 435 do STJ deve ser vista de maneira absoluta, ou em prol da carga axiológica trazida pela CPC de 2015, deve-se pautar nos *ratio decidendi* dos julgamentos que levaram a criação da referida súmula?

Uma inclusão do nome do sócio da empresa na Certidão de Dívida Ativa de débito contra a Pessoa Jurídica que é parte desde a inicial para evitar eventual prescrição é uma medida confiscatória?

A não aceitação pelo Fisco de bem certo oferecido à penhora por contribuinte ou responsável, requerendo o bloqueio on-line de valores em conta corrente por não ser a ordem prioritária de satisfação do crédito tributário, é uma medida confiscatória?

Recentemente, várias questões inerentes aos métodos alternativos de cobrança do crédito tributários, tema central desta obra, vieram à tona como: Deve ser aplicado ou não o incidente de desconsideração da personalidade jurídica – IDPJ na esfera tributária? É constitucional a averbação pre-executória introduzida pela Lei 13.606/2018? Qual a duração do Protesto de CDA há limites? Como deve ser aplicado os critérios do Arrolamento de bens previstos na IN 1565/2015? O ICMS declarado e não pago enseja responsabilidade criminal?

Perceba que se busca demonstrar que estes atos exemplificados, dentre outros, poderão causar em tese, no futuro uma constrição ao patrimônio de contribuinte de maneira confiscatória ou trazer consequências que afronte a livre iniciativa prevista no artigo 170 da CF. Logo, não é apenas o ato em si de constrição, mas todas as medidas, se forem irregulares, requeridas pelo Fisco que prepararão para um futuro ato confiscatório que devem ser repudiadas, destacando que qualquer ato alternativo de cobrança que não possua amparo legal pode representar uma pena capital para o contribuinte (PF ou PJ) algo veementemente inaceitável pelo nosso ordenamento.

A defesa do primado da vedação ao confisco deve ser ampla, geral e irrestrita, desde que demonstrado que houve uma medida desleal no processo ou procedimento tributário. É isto que a Constituição Federal garante.

Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização

de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas, na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias etc. devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco; podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/processual por ser uma garantia constitucional.

Quanto aos questionamentos hipotéticos acima, a intenção última é promover uma reflexão do leitor, mas diante de um recorte metodológico, prudente se faz enfrentar, mesmo que de forma superficial, alguns exemplos ali destacados.

Vejamos.

Quanto ao redirecionamento por presunção de dissolução irregular, poderá ser caracterizado um confisco, devendo o ordenamento proteger os cidadãos que solidariamente contribuem para a manutenção do sistema tributário.

A Súmula 435 do STJ e a responsabilização da pessoa física do sócio, se deve ter claro os pontos a seguir.

A súmula sedimenta entendimento do tribunal fundado em interpretação do art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal, entre outros, do diretor ou sócio-gerente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A súmula tem o mérito de fazer referência a "sócio-gerente", afastando a responsabilização do sócio que não influenciava no desenvolvimento das atividades da empresa ao tempo da dissolução.

Além disso, é imprescindível que se considere, como o próprio STJ vem fazendo, ser incabível, em nosso ordenamento, a figura da responsabilidade objetiva, isto é, o fato da dissolução irregular acarretar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente não implica que este necessariamente será condenado ao pagamento.

Não: apenas se, de fato, tiver agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder na forma do art. 135, III, do CTN é que será condenado. A súmula explícita, todavia, que é ônus dele, sócio-gerente, ilidir a presunção que agora pesa contra si. Deverá ele, portanto, fazer a prova (nesse sentido: AgRg no REsp 1091371/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 5/11/2010). Nesse sentido, é que se entende que a própria súmula pode ser invocada por ofender o princípio da vedação ao confisco, em tese.

Em outras palavras, a presunção de que se está tratando e a do caso em tela, é relativa – comporta prova em sentido contrário, aliás, apenas isto pode garantir a segurança jurídica tão almejada em âmbito tributário.

Por fim, por mais que esteja implícita a ideia, nunca é demais ressaltar: quanto à possibilidade de 'redirecionamento' da execução fiscal, significa dizer, por óbvio, que o Fisco deve sempre tentar obter a satisfação de seu crédito, de início, da própria sociedade, que é a devedora-principal.

Quanto ao Arrolamento de bens e responsabilidade tributária, tecemos as seguintes considerações.

O crédito tributário representa juridicamente a expressão nominal do direito de crédito que o Estado dispõe contra o sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável), direito este que revela um interesse público especial na medida em que o tributo constitui o preço que a cidadania paga para que o Estado promova a satisfação das necessidades coletivas.

A obrigação tributária, no bojo da qual nasce o crédito tributário, nada mais é que a estrutura formal desenvolvida no âmbito do Direito Privado, tomada de empréstimo pelo Direito Tributário para instrumentalizar o dever tributário de pagar tributos imposto a todos no Estado Democrático de Direito.

Criados para reforçar o cumprimento do dever tributário pelo sujeito passivo, os privilégios e garantias compõem a essência do regime jurídico do crédito tributário, são-lhe ínsitos e dele não se apartam. O crédito qualifica-se como tributário, entre outras razões, porque é dotado de privilégios e garantias que a ordem jurídica lhe assegura. Assumem a natureza de privilégios e garantias do crédito tributário todas as normas jurídicas que tenham o objetivo precípuo de reforçar a possibilidade de realização do direito de crédito do Estado em matéria tributária. O arrolamento de bens está inserido neste contexto.

O arrolamento consiste em medida acautelatória dos interesses da Fazenda Pública. Trata-se de procedimento administrativo de acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo que visa garantir o crédito tributário, mediante a identificação de possíveis situações de dilapidação patrimonial.

A finalidade da aludida medida é realmente de conferir maior garantia aos créditos tributários da Fazenda Pública, de valor significativo, com o objetivo declarado de garantir a futura suficiência de bens e direitos do sujeito passivo para a satisfação do débito fiscal.

Contudo, o arrolamento de bens só pode ser utilizado quando atendidos os requisitos legais atinentes a presunção de risco do crédito – crédito tributário maior que 30% dos bens declarados do sujeito passivo, nos termos na IN 1565/15.

Uma vez gravados com o arrolamento os bens do sujeito passivo, a substituição fica condicionada a análise da RFB e ainda é necessária a feitura de avaliação oficial do valor do imóvel, o que implica em onerosidade totalmente ilegal. É inegável, portanto, a restrição ao direito de propriedade, pois há embaraço e ônus negocial, pecuniário e procedimental, logo uma possível afronta ao não confisco.

O gravame fica registrado na matrícula do imóvel e exposto na atividade comercial que o contribuinte realiza, portanto, há sérios reflexos negativos em seu direito de propriedade somente pelo fato de estar sendo considerado como responsável de crédito tributário ainda em discussão administrativa. Não se pode admitir prejuízo real ao particular em razão de garantia virtual de um crédito tributário potencial que por própria dicção legal não está em risco.

Um dos elementos de definição do crédito tributário é a caracterização daqueles que devem compor o polo passivo da obrigação, ou seja, a sujeição passiva é elemento indissociável da definitividade do crédito como um todo, e, bem assim, de sua exigibilidade.

Por esse motivo, na aplicação do princípio da tipicidade tributária e com vistas à maior proteção de quem deve pagar o tributo, o sujeito passivo deve necessariamente ser definido em lei (CTN, art. 97, III).

O sujeito passivo direto é o contribuinte (CTN, art. 121, § único, I), ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato típico prescrito na lei, seja vinculado ou não à atividade estatal.

O sujeito passivo indireto – ou responsável na definição legal (CTN, art. 121, § único, II), é aquele que, embora não seja contribuinte, pois não integra a relação contributiva natural, possui obrigação decorrente de disposição expressa de lei calçada em pressuposto fático específico, tendo como consequência responder pelo pagamento de tributo cujo inadimplemento tenha relação com o descumprimento daquele dever.

A responsabilidade tributária é disciplinada pelo Código Tributário Nacional no capítulo V do título II (Obrigação Tributária) do livro segundo (Normas Gerais do Direito Tributário). Nos artigos 129 a 133 é regulada a responsabilidade por sucessão; a responsabilidade de terceiros, nos artigos 134 e 135; e a responsabilidade por infrações nos artigos 136 a 138.

Em especial, a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado é estabelecida pelo artigo 135, III, do CTN, abaixo transcrita:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Veja-se que o pressuposto inicial é de que deva haver a separação patrimonial e a limitação de responsabilidade. Nesse sentido, o art. 135, inc. III do CTN, dispõe sobre condutas específicas em que se faz necessário a aferição de dolo. Somente o dolo atrai a responsabilidade tributária dos sócios-administradores.

Este é o cerne da responsabilidade pessoal, a qual, todavia é cada vez mais utilizada como pressuposto que se equipara a responsabilidade objetiva, diante da sucessão de presunções legais criadas para fins de praticabilidade tributária.

É que a presunção legal estabelecida pelo art. 287 do RIR, ocorre na medida em que não haja a comprovação, por parte da fiscalizada, da origem dos recursos creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira. Ou seja, só há infração legal de omissão de receita quando a origem dos valores não puder ser comprovada, a mera não escrituração, por exemplo, não implica em omissão. Entendo, portanto, que uma eventual e suposta presunção, se é que transponha o crivo de legalidade, restringe-se apenas a presunção de omissão e não se estende a presunção de dolo da conduta omissiva, indispensável para a responsabilização dos sócios-administradores.

A fiscalização jamais está desincumbida de comprovar o dolo nesta omissão para que seja aplicável não só o art.135, III do CTN, como o art.173, inc. I do CTN, a despeito do art. 150, §4º (nos tributos por homologação, como foi o caso), e também estejam presentes os elementos necessários a persecução penal.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho: “Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexos entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração.”

É que todas essas situações expostas implicam em verdadeiras sanções a condutas dos sujeitos passivos, e como tais, é a prova que constitui o fato jurídico tributário no tempo e no espaço e identifica seus sujeitos, sem ela não se pode afirmar que um evento ocorreu, ou seja, que houve subsunção do fato à previsão da norma jurídica sancionatória. É o que se depreende da lição de Fabiana Del Padre Tomé:

“A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária.”

Este entendimento já fora esposado inclusive no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Vejamos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Auto de infração - Omissão de receita ou rendimentos - Ocorrência - Contribuinte que não comprova a origem de valores creditados em conta bancária - Fato, entretanto, que não permite presumir o dolo de sonegação - Inteligência do art. 42 da Lei 9.430/1996.

IPI - Não incidência - Empresa que é dedicada ao comércio e optante do Simples - Exigência legal que não pode ser imposta ao empreendedor que não industrializa produtos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Terceiro - Inadmissibilidade - Autoridade fazendária que, para a configuração do fato gerador, deve descrever os fatos caracterizadores da tipicidade fiscal - Considerações genéricas que não podem atribuir responsabilidade objetiva em relação a fato jurídico ou conduta não praticada.

Ementa: Depósitos bancários. Valores creditados em nome próprio. Não comprovação da origem. Presunção de omissão de receita. Impossibilidade de presunção de existência de dolo.

Nos termos do art. 42 da Lei 9.430/1996, presume como omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos mesmos. Contudo, desta presunção que decorre da lei não se pode extrair outra presunção de que o titular dos recursos estava agindo com o intuito de sonegar, ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador. A omissão de receita se presume, mas a existência de dolo somente pode ser caracterizado mediante provas concretas.

(...)

Solidariedade tributária. Responsabilidade de terceiros. Distinções fáticas e jurídicas entre situações previstas nos arts. 124, I, e 135, I e II, do CTN.

Nas situações previstas no art. 124, I, do CTN, há uma norma que incide em relação ao contribuinte que participa na situação que constitua o fato gerador que obriga o contribuinte direto. No art. 135, II e III, além da norma que incide na situação que constitua o fato gerador, há outra norma, de natureza sancionatória, que incide sobre a conduta de terceiro que, não participando na situação que constitua o fato gerador, se torna responsável por praticar ato ou conjunto de atos que extrapolam seus poderes de comando frente à empresa ou resultam, por ação própria, em violação de normas legais vinculadas à obrigação de pagar tributos devidos pela empresa.

Responsabilidade tributária. Análise individual dos fatos e das provas.

Nos casos do art. 135 do CTN, em que a responsabilidade é atribuída a terceiros, que não participam na relação jurídica que constitua o fato gerador, por inexistir responsabilidade desvinculada da conduta pessoal, cabe à autoridade lançadora descrever os fatos que caracterizam a responsabilidade descrevendo, de preferência, quando ocorreram, onde ocorreram e como ocorreram. Não é possível fazer considerações genéricas sem correlaciona-las aos fatos.

Recurso voluntário parcialmente provido.

(CARF - Processo 11516.004335/201093 - j. 10/5/2012 - v.u. - julgado por Moisés Giacomelli Nunes da Silva - 10/5/2012 - Área do Direito: Tributário)

Quanto ao IDPJ, apresentamos algumas considerações.

O incidente de desconsideração da pessoa jurídica é fruto da construção histórica da *disregard doctrine* e da constitucionalização do direito processual civil promovida pelo Código de Processo Civil de 2015.

Na sua gênese¹⁹ e durante séculos, o fenômeno da personalização, o qual culmina na existência de pessoas jurídicas, se viu associado à ideia imutável e inafastável de autonomia patrimonial. Esta, aliada à limitação de responsabilidade, até os dias de hoje são percebidas como ferramentas jurídicas de incentivo ao empreendedorismo, pois atuam como importante redutor do risco empresarial. É o que doutrina Fábio Ulhôa Coelho:

A limitação da responsabilidade do empreendedor ao montante investido na empresa é condição jurídica indispensável, na ordem capitalista, à disciplina da atividade de produção e circulação de bens ou serviços. Sem essa proteção patrimonial, os empreendedores canalizariam seus esforços e capitais a empreendimentos já consolidados. Os novos produtos e serviços somente conseguiriam atrair o interesse dos capitalistas se acenassem com altíssima rentabilidade, compensatória do risco de perda de todos os bens. Isso significa, em outros termos, que o preço das inovações, para o consumidor, acabaria sendo muito maior do que costuma ser, sob a égide da regra da limitação da responsabilidade dos sócios, já que esses preços deveriam cobrir custos e gerar lucros extraordinários, capazes de remunerar o risco de perda total do patrimônio, a que se expôs o empreendedor. A limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais é, em suma, direito-custo.²⁰

Todavia, por óbvio, a importância do fenômeno da personificação não poderia encerrar em supervalorização da autonomia patrimonial, de modo a considerá-la absoluta²¹. Nesse sentido, Marlon Tomazette²², afirma que vêm do século XIX, dos sistemas que adotam o *common law*, as primeiras inquietações com a má utilização da pessoa jurídica, partindo-se então a buscar meios idôneos e eficazes de contê-la e/ou reprimi-la.

Foi neste contexto histórico que nasceu a *disregard doctrine*, aperfeiçoada e ampliada ao longo dos anos para comportar novas realidades econômicas e novas exigências sociais. De toda sorte, no Brasil, a *disregard doctrine* permaneceu por muitos anos sendo aplicada à míngua de suporte processual que estabelecesse seu procedimento

¹⁹ João Grandino destaca que os relatos históricos que apontam o surgimento do fenômeno da personalização remontam ao Direito Romano Imperial, onde a capacidade jurídica desta, até então nova figura jurídica, derivava da existência de patrimônio próprio. (RODAS, João Grandino. *Sociedade Comercial e Estado*, São Paulo, Saraiva, 1995. p.05).

²⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: parte geral. Vol. 1*, 5a ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pg. 366.

²¹ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. A desconsideração da personalidade jurídica (*Disregard doctrine*) e os grupos de empresas. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.p. 68 e 69.

²² TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: Teoria Geral e direito societário*. 7ª edição revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2016. p. 249.

É de conhecimento amplo que o Fisco, por intermédio das Procuradorias dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União, mediante simples petição nos autos das execuções fiscais requer o redirecionamento do feito executivo para a figura dos sócios, muitas das vezes sem qualquer fundamento legal ou jurisprudencial para tanto.

É bem verdade, por outro lado, a premissa de que a defesa do *executado*, em regra, deve ser exercida por meio de embargos à execução, após a prévia garantia do juízo executivo – art.16 da Lei nº 6.830/80.

Contudo, falsa é conclusão supostamente decorrente dessa premissa, isto é, de que o IDPJ não poderia ser aplicado aos executivos fiscais, porque, se o fosse, estar-se-ia permitindo que o *executado* obtivesse a suspensão do processo sem a prévia garantia do juízo executivo e sem o manejo de embargos à execução ou de outra ação de conhecimento.

É necessário esclarecer que o equívoco da conclusão está na indevida definição da condição de executado àquele que consta no pedido de redirecionamento da execução. Isto porque, na verdade, esta pessoa, que poderá vir a sofrer os efeitos da despersonalização, por meio da extensão da responsabilidade tributária, é um mero *terceiro*, conforme exposto na primeira parte deste artigo e, por não integrar a lide executiva na condição de *parte*, não pode ser previamente qualificado e nem equiparado ao(s) *executado(s)*, que estariam indicados no título executivo extrajudicial (CDA).

Em execução fiscal, a qualificação jurídica de *parte*, formalmente só pode ser atribuída a quem conste no título executivo extrajudicial (CDA), na condição de *executado* ou *responsável tributário*. Se a pessoa afetada pela eficácia jurídica e patrimonial da desconsideração da personalidade jurídica não figura na CDA, não há título executivo apto a presumir a sua legitimidade passiva.

Trata-se, portanto, de um *terceiro* na lide executiva, que não pode ser equiparado ao *executado*, sob pena de quebra da isonomia, em clara inobservância da exigência de tratamento paritário estabelecida pelo art. 7º do CPC²³.

Sobre o princípio, Hugo de Brito Machado diz que “a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo”.²⁴

²³ Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 276.

Logo, Fernando de Andrade²⁵ afirma que caso esse *terceiro* não ostente a posição de *parte executada*, não lhe pode ser aplicado o mesmo tratamento jurídico que o art. 16 da LEF prescreve para os sujeitos que têm contra si presunção legal relativa da sua condição de legitimados passivos como responsáveis tributários, por estarem indicados na CDA ou já terem sido incluídos na lide, por meio de redirecionamento deferido antes da vigência do IDPJ.

No mais, ao que aparenta, um incidente, tal como o IDPJ claro e eficiente evita futuras alegações de nulidades, o que, de resto, corrobora para a maior celeridade na solução do conflito de interesses e maior prestígio daqueles que seriam os macro princípios do processo civil – *Efetividade e Segurança Jurídica*²⁶ –, responsáveis por determinarem a adequada e lógica marcha do processo, tendente a pacificação das relações estremecidas e formação de decisão com o selo do Estado e com interessante caráter prospectivo, protetivo e chancelador dos direitos fundamentais.

A intenção última não é defender ou permitir que o IDPJ sirva de escudo ou blindagem ao adimplemento da obrigação tributária, mas que, por meio deste possa haver maior proteção e garantias às partes da relação jurídica processual e até economizando ao Fisco honorários sucumbenciais de inclusões indevidas no polo passivo – repetimos, a presunção de responsabilidade só existe pela estrita legalidade tributária, o que não é dizer que se possa presumir condutas dolosas, por ofender todo o arcabouço do princípio de boa-fé e inocência existente no ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, a título de exemplos se traz à discussão a Lei 13.606/2018 cujo conteúdo refere-se a um programa de regularização rural – PRR, mas que, isoladamente, no artigo 25 introduz os artigos 20-B, parag 3º, II e 20-E à Lei 10.522/2002 que prevê a possibilidade de averbar, mesmo antes da execução fiscal a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos, tornando-os indisponíveis para aquele contribuinte.

Quanto a este ponto, verifica-se que esta previsão não só é inconstitucional formalmente por estar inadequada à Lei Complementar e seu conteúdo destoar do objeto da Lei Ordinária em questão, mas também materialmente, pois o que se verifica é uma não observância ao princípio da legalidade de se cobrar tributo por meio de uma execução fiscal,

²⁵ DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. *IDPJ e sua aplicabilidade às execuções fiscais: Breves críticas ao posicionamento fazendário*. Resenha crítica publicada no Portal Jurídico Jota. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/idpj-e-sua-aplicabilidade-as-execucoes-fiscais-13072017#_ftn1

²⁶ Para analisar a Segurança Jurídica nas suas mais variadas vertentes e concepções Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros. 2010.

sem utilizar de instrumentos que caracterizem sanções políticas ou medidas coercitivas, já amplamente vedadas pelo STF.

É nesta deslealdade legislativa que o contribuinte se encontra, buscando no Poder Judiciário uma salvaguarda de suas garantias e direitos fundamentais.

O último ponto a ser ventilado, é a possibilidade de incriminar sujeito passivo que declare o ICMS e não o recolha.

Se estivéssemos a tratar de contribuição previdenciária de terceiros, onde a fonte pagadora retém dos seus colaboradores a referida contribuição e recolhe em nome destes. O não recolhimento, nesta hipótese configura apropriação indébita, mas dizer que a mesma sistemática se aplica ao ICMS é desconhecer a forma de apuração como conta corrente, onde em um mês pode haver débito, mas nos seguintes créditos. Como conceber responsabilidade criminal, dolo ou fraude nesta hipótese? Mas de forma bastante incoerente, se houver o pagamento a qualquer tempo, mesmo após a coisa julgada, haverá a extinção de punibilidade, logo não pode ser outra a conclusão a não ser que este tipo de medida representa uma forma coercitiva de cobrar tributo.

Seja como for, súmulas como a 435 do STJ, criações legislativas nitidamente ilegais/inconstitucionais e métodos alternativos de cobrar o tributo apenas pautados em relatórios estatísticos que precisam cobrar a qualquer preço (medidas alternativas que respeitem a legalidades e segurança jurídica são bem-vindas) acabam por retirar qualquer segurança do processo tributário brasileiro.

Afinal, inegável o desestímulo que posicionamentos como esse trazem a milhares de empreendedores em todo o Brasil, que não conseguiriam dissolver regularmente suas empresas nem se quisessem, ante a infinita burocracia reinante: comunicação à receita, ao Município, ao Estado, ao FGTS, ao INSS.

Nessa linha, posiciona-se o mesmo Superior Tribunal da Justiça:

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – REDIRECIONAMENTO – CDA NÃO CONSTA NOME DO SÓCIO – ÔNUS DA PROVA - FAZENDA PÚBLICA.

1. A exceção de pré-executividade, segundo o Min. Luiz Fux (REsp 573.467/SC), é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva.

2. In casu, a questão da ilegitimidade passiva, argüida pelo sócio-gerente, em exceção de pré-executividade, constitui matéria de ordem pública, por configurar condição da ação que, quando defeituosa ou inexistente, leva à nulidade do processo. Assim, por ser causa extintiva do direito exequente, é possível sua veiculação em exceção de pré-executividade. 3. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou:

1) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN. 4. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa não incluiu o sócio-gerente como co-responsável tributário, cabendo à exequente os ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN. Agravo regimental improvido. (AGRESP 200701588350, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 14/04/2018)".

Observa-se que a referida decisão é clara ao mencionar que no caso em que a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN o que reforça a aplicação do IDPJ.

É nesse sentido que se defende que em tese, como garantia processual, o princípio da vedação ao confisco deve ser invocado, pois tais medidas, mesmo que administrativas (como a inclusão na CDA de sócio) podem ter efeitos negativos multiplicadores aos contribuintes.

4 CONCLUSÃO

Destarte, lembra-se que os direitos sociais não se limitam apenas aos direitos positivos (demandam prestações ativas estatais), mas também às liberdades sociais, como a liberdade de sindicalização, o direito de greve, a garantia do salário-mínimo etc.²⁷

Os direitos sociais representam a pilar central para o gozo dos direitos individuais de liberdades, de modo que promovem a igualdade real e aumentam as condições de realizações das liberdades individuais²⁸.

Ademais, resta patente, a interdependência desses direitos, pois os mesmos só funcionam se estiverem concomitantemente garantidos. Nos moldes do processo de conscientização para afirmar que os direitos sociais são direitos fundamentais e que sua eficácia necessariamente depende da inter-relação com os direitos civis e políticos, muitos embates ocorreram até que se alcançasse esse entendimento.

Nesse panorama, ratifica-se que os direitos sociais precisam ter a plena eficácia da norma, sob pena, de depender de uma regulação ordinária e, possivelmente, nunca gozar da eficácia que merecem.

²⁷SARLET, I. W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.41.

²⁸SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 285 e ss.

Assim a finalidade central deste artigo, após defender a fundamentalidade dos direitos sociais, foi buscar demonstrar que mesmo havendo uma ineficiência de prestações positivas pelo Estado, por uma desorganização arrecadatória tributária, não poderá este mesmo Estado deixar de observar as garantias constitucionais da vedação ao confisco que deve ter ampla extensão e proteção, ainda assim considerando as inovadoras medidas alternativas de cobrança do crédito tributário.

E é exatamente nesse contexto que se introduz o conceito construído do respeito à vedação ao confisco como limite ao Poder de Tributar do Estado. Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas, na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias etc. devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco; podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/processual por ser uma garantia constitucional.

Além disso, se defende que o Judiciário pode dar nova interpretação a esse primado tributário aplicando ao mesmo, a conjugação com o princípio da capacidade contributiva como forma de ampliar a proteção dos direitos e garantias fundamentais no Brasil.

Reitera-se, portanto, à luz da fundamentalidade dos direitos fundamentais a necessidade do órgão judicante brasileiro buscar efetivar esses direitos, não de forma deturpada, mas promovendo estudos contextuais fáticos, não se limitando às estruturas estatais, transcendendo, se for o caso, às iniciativas privadas, sem deixar de considerar a efetividade maior desses direitos por ações coletivas, e a tributação nacional, faz se necessário ter claro que a efetividade dos direitos sociais pela via do Poder Judiciário requer do órgão judicante brasileiro decisões com os pés no chão, mas com os olhos voltados para o céu (futuro) para uma maior lealdade e boa-fé tributária e efetividade na cobrança do crédito tributário.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Trad. Zilda Silva. São Paulo, Landy, 2005.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2017. BECHO, R. L. **Lições de Direito Tributário**. 3a Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CANOTILHO, J. J. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: parte geral. Vol. 1**, 5a ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 366.

COSTA, R. H. **Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil: In** Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. **IDPJ e sua aplicabilidade às execuções fiscais: Breves críticas ao posicionamento fazendário.** Resenha crítica publicada no Portal Jurídico Jota. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/idpj-e-sua-aplicabilidade-as-execucoes-fiscais-13072017#_ftn1

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.p. 68 e 69.

KRELL, A. J. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: Os (dês)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”.** Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 276.

NUNES JÚNIOR, V. S. **A Cidadania Social na Constituição de 1988: Estratégias de Positivção e Exigibilidade Judicial dos Direitos Sociais.** São Paulo: Editora Verbatim. 2009.

RIBAS, L. M. L. R. **Defesa Ambiental: utilização de instrumentos tributários.** In Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

RODAS, João Grandino. **Sociedade Comercial e Estado.** São Paulo, Saraiva, 1995. p.05).

SARLET, I. W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: Teoria Geral e direito societário.** 7ª edição revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2016. p. 249.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 14ed. São Paulo: Renovar, 2007.