PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Braulio Bata Simões

Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2017

BRAULIO BATA SIMÕES

Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros

Tese apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito do Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho.

São Paulo
2017

Agradeço ao CNPq pela bolsa concedida para a confecção desta pesquisa.

AGRADECIMENTOS

Ao Deus de cada um e de todos nós.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Renato Lopes Becho, que por uma década vem me ensinando a amar cada vez mais o Direito. Mais uma vez agradeço a orientação e os anos de dedicação para que esse sonho se realizasse.

À minha mãe, Amalia, e minha avó, Helena, por sempre terem me ajudado e confiado em meu potencial. Sem esse amor nada disso seria possível.

À minha esposa, Ana Isabel, meu amor e minha eterna companheira de vida.

À Lídia, minha tia, por sua amizade, confiança e respeito.

À Tata (*in memoriam*), Nana (*in memoriam*), Jack (meu querido), Juca, Lola, Alexandre Pereira, Luiz Felipe Pieroni e Marcelo Shintate pela grande amizade.

Banca Examinadora

_____

_____

_____

_____

_____

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a dogmática tributária, por meio do estudo pormenorizado e seguindo os critérios metodológicos escolhidos, os limites constitucionais e legais para a instituição da norma de responsabilidade tributária de terceiros, bem como as implicações da adoção de determinados posicionamentos em face das correntes filosóficas do direito, especialmente diante das concepções do neoconstitucionalismo. O objeto central consiste em analisar o sujeito passivo da obrigação tributária não só como sujeito de deveres perante a Administração, mas também, e principalmente, como sujeito de direitos no momento da satisfação do crédito tributário, tendo a dignidade da pessoa humana como vértice interpretativo do sistema. O trabalho visa o estudo profundo da responsabilidade de terceiros, alocada nos artigos 134 e 135 do CTN, diante da atual pragmática processual de responsabilização tributária, sobretudo mediante a análise da Súmula nº 435 do STJ e as possibilidades e os fundamentos de sua superação.

Palavras-chave: Direito tributário. Neoconstitucionalismo. Dignidade da pessoa humana. Responsabilidade tributária de terceiros. Súmula nº 435 do STJ.

ABSTRACT

The work aims to analyse the doctrine of tax Law, through a detailed study and following the methodological criteria chosen, the constitutional and legal limits for the institution of the third party tax liability, as well as the implications of the adoption of certain positions against the philosophical currents of law, especially in the face of neo-constitutionalist conceptions. The central object is to analyze the taxpayer's tax liability, not only as a subject of duties before the Administration, but also, and mainly, as subject of rights at the time of satisfaction of the tax credit, having the dignity of the human person as the vertex interpretative of the system. The work aims the deep study of third party responsibility, allocated in articles 134 and 135 of the CTN in the face of the current procedural pragmatics of tax accountability, especially through the analysis of Súmula nº 435 of the STJ and the possibilities and grounds for its overcoming.

Keywords: Tax Law. Fiscal proceedings. Neo-constitutionalism. Human rights. Tax liability. Precedents. Súmula nº 435 do STJ.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDA	Certidão da Dívida Ativa
CDC	Código de Direito Civil
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DERCAT	Declaração de Regularização Cambial e Tributária
EIRELI	Empresa Individual de Responsabilidade Limitada
ENFAM	Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IDPF	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
IDPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
IRPF	Imposto de Renda de Pessoas Físicas
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LEF	Lei de Execução Fiscal
LSA	Lei das Sociedades Anônimas

MEI	Microempreendedor individual
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PARR	Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade
PET	Petição
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RISTJ	Regimento Interno do STJ
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
SA	Sociedade Anônima
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 13
CAPÍTULO I – NEOCONSTITUCIONALISMO 17
1.1 INTRODUÇÃO 17
1.2 CONSTITUCIONALISMO – CONCEITO 17
1.3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONSTITUCIONALISMO – A TRIBUTAÇÃO COMO MOTE DAS REVOLUÇÕES HISTÓRICAS. 19
1.4 CONCEITO DE NEOCONSTITUCIONALISMO 26
1.5 OS TRÊS FUNDAMENTOS DO NEOCONSTITUCIONALISMO 32
1.5.1 O marco histórico do neoconstitucionalismo – A Segunda Guerra Mundial e o humanismo do Pós-Guerra. O surgimento de “novos” textos constitucionais 33
1.6 O MARCO FILOSÓFICO DO NEOCONSTITUCIONALISMO – O PÓS-POSITIVISMO E AS CORRENTES FILOSÓFICAS DO DIREITO 38
1.6.1 Jusnaturalismo 38
1.6.2 Positivismo 44
1.6.3 Realismo 52
1.6.4 A falência ou superação das escolas anteriores e o surgimento do Pós-positivismo 57
1.6.5 O papel dos princípios no pós-positivismo 66
CAPÍTULO II – O MARCO TEÓRICO DO NEOCONSTITUCIONALISMO 79
2.1 INTRODUÇÃO 79
2.2 ANÁLISE JURÍDICA DO CONSTITUCIONALISMO 79
2.2.1 A limitação do Poder mediante um documento escrito 81
2.2.2 A enunciação de direitos fundamentais 82
2.2.3 Supremacia e rigidez da Constituição 83
2.3 O MARCO TEÓRICO DO NEOCONSTITUCIONALISMO 90
2.4 O NEOCONSTITUCIONALISMO E O PAPEL DO PODER JUDICIÁRIO 99
CAPÍTULO III – NEOCONSTITUCIONALISMO E OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR 112
3.1 INTRODUÇÃO 112
3.2 O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES 113

3.3 O PRINCÍPIO MAIOR – A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO VALOR DO NEOCONSTITUCIONALISMO E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO....128
3.4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA....136
3.5 O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL....148
3.6 PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA....155
CAPÍTULO IV – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA....158
4.1 INTRODUÇÃO....158
4.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DIREITO TRIBUTÁRIO NO TEMPO....159
4.3 O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO....165
4.4 TEMAS CORRELATOS I – ANÁLISE DO GRAU DE RESPONSABILIDADE ENTRE COOBRIGADOS: SOLIDARIEDADE, SUBSIDIARIEDADE E PESSOALIDADE....173
4.5 TEMAS CORRELATOS II - RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO E RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES....178
4.6 TEMAS CORRELATOS III – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA E DIFERIMENTO....187
CAPÍTULO V – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS....191
5.1 INTRODUÇÃO....191
5.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS DO ARTIGO 134 DO CTN....192
5.3 NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS DO ARTIGO 134 DO CTN....198
5.3.1 Responsabilidade de terceiros – garantia do crédito tributário, substituição, representação ou sanção?....200
5.3.2 Conclusões a respeito da responsabilidade de Terceiros do artigo 134 e sua Regra Matriz de Incidência Tributária....213
5.4 AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA E TIPOS SOCIETÁRIOS EMPRESARIAIS....215
5.4.1 Responsabilidade de Terceiros dos sócios das sociedades empresariais – Inciso VII do artigo 134....222
5.4.2 Responsabilidade Tributária de Terceiros do artigo 135 do CTN....227

5.4.3 Conclusões a respeito da Responsabilidade de Terceiros do artigo 135 e sua Regra Matriz de Incidência Tributária.....240
5.5 APONTAMENTOS SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E GRUPO ECONÔMICO 242
CAPÍTULO VI – NEOCONSTITUCIONALISMO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS 255
6.1 INTRODUÇÃO 255
6.2 ANÁLISE DO NEOCONSTITUCIONALISMO E PROBLEMAS PRAGMÁTICOS DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS ANTES DE ABORDARMOS A SÚMULA Nº 435 DO STJ.....255
6.3 A SÚMULA 435 DO STJ 267
6.4 SÚMULA 435 DO STJ FRENTE ÀS ESCOLAS FILOSÓFICAS DO DIREITO E AO NEOCONSTITUCIONALISMO.....277
6.5 A SUPERAÇÃO DA SÚMULA 435 DO STJ.....279
6.6 A SÚMULA 435 E A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) AOS EXECUTIVOS FISCAIS.....286
CONCLUSÃO 295
REFERÊNCIAS.....299

INTRODUÇÃO

Nesse trabalho, propomos adentrar em uma fundamentação teórica que nos permita analisar a responsabilidade tributária tendo em vista os valores estabelecidos pelo neoconstitucionalismo. Para tanto, efetuaremos um estudo a respeito das conquistas históricas alcançadas pelo movimento constitucionalista no intuito de compreender em que medida o neoconstitucionalismo pode ser considerado uma evolução teórica do pensamento constitucional.

Os registros da história sempre demonstraram que os líderes de um determinado grupo eram seguidos e se mantinham no poder mediante recompensas ou vantagens materiais a seus súditos. Aos que se opunham a pena consistia geralmente em castigo ou escravidão. Dessa forma, os cidadãos eram diferenciados dos escravos por meio da constatação de que estes não seriam tributados sem o seu controle e escolha.

Eis uma das grandes razões pelas quais até hoje a Magna Carta é considerada um dos documentos mais importantes da história jurídica e da jornada pela democracia – desde seu surgimento, a promessa tem sido que os governos atuam apenas em nome do povo e para o bem do povo. Inclusive, “muitos dos grandes eventos históricos como a Magna Carta, a Revolução Americana, e a Revolução Francesa de 1789 foram originadas, largamente, como revoltas envolvendo a tributação”.[1]

Nesses termos é que o lema *no taxation without representation* se solidificou, sendo o pilar da independência dos Estados Unidos perante a Grã-Bretanha, de forma que a criação da tributação sempre necessita da concordância, em tese, dos administrados, por meio do parlamento que representa os eleitores e contribuintes. Também é certo que o sistema de arrecadação funciona mais eficazmente quando aqueles que contribuem são capazes de entendê-lo, por meio de um sistema claro e previsível, que respeite os valores colocados em nossa Constituição.

---

[1] BURG, David. F. *A World History of Tax Rebellions.* An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts and Riots from Antiquity to the Present. Londres: Routledge, 2004, p. 1: “Many major historic events, such as the Magna Carta, the American Revolution, and the French Revolution of 1789 originated largerly as tax revolts (tradução nossa).”

O entendimento de um sistema político como democrático constitucional depende, em última análise, da presença ou não de instituições efetivas por meio das quais o exercício do poder político é distribuído entre os detentores do poder, estando estes submetidos ao controle dos destinatários. Temos na Constituição o enraizamento de toda esta evolução histórica dos valores mais caros da sociedade, sendo de fundamental importância o estudo de seu conceito e dos movimentos que o originaram em sua concepção moderna, de forma que a "Constituição representa um instrumento civilizatório, tendo por finalidade conservar as conquistas incorporadas ao patrimônio da humanidade e avançar na direção de valores e bens jurídicos socialmente desejáveis e ainda não alcançados".[2]

Toda Constituição guarda um significado ideológico dúplice, quais sejam, a libertação dos destinatários do poder de controle social absoluto e, ao mesmo tempo, assinalar uma legítima participação no processo de poder. Diante dessa constatação, concebemos a Constituição como o documento que estabelece a disciplina e o conjunto de elementos essenciais ao Estado, formando sua estrutura, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício bem como fixando o regime político e disciplinando os fins socioeconômicos do Estado e, principalmente, estabelecendo os limites de sua atuação ao assegurar os direitos e garantias individuais.

Em outros termos, a Constituição é responsável por estabelecer as regras do jogo, os limites em que determinadas ações e escolhas serão legítimas ou não. É ela que determinará, em eventuais embates entre o Fisco e o cidadão contribuinte, quem será o vencedor.

Ao abordar a noção de Constituição, na obra The Power to Tax (O poder de tributar), Buchanan explica que a "analogia com as regras de um jogo pode ser útil. Um jogo é descrito por suas regras – sua Constituição".[3] Se compararmos o embate entre Fisco e contribuinte a um jogo de tênis, muitas vezes, tanto um quanto o outro sujeito podem desejar que a rede fosse mais baixa ou mais alta, a depender do saque efetuado. Contudo, previamente ao início do jogo, os limites foram estabelecidos mediante um acordo efetuado entre as duas partes, os limites e o

---

[2] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 70.

[3] BUCHANAN, James M. *The Power to Tax.* Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Indianapolis: Liberty Fund, 2000, p. 5: "The analogy with the rules of a game is perhaps useful here. A game is described by its rules – its constitution (tradução nossa)."

conteúdo do horizonte constitucional, de maneira que as regras devem ser respeitadas sob pena de não existir jogo nenhum.

É com esses ares que pretendemos estudar a fundo o neoconstitucionalismo como novo paradigma de nossa realidade jurídica. Ao analisarmos suas premissas e bases constitutivas, inclusive diante das conquistas do próprio movimento constitucionalista, teremos segurança para estudar seus marcos, quais sejam: histórico, filosófico e teórico, para revelarmos como se dá a aplicação do neoconstitucionalismo em função do direito tributário. Quanto ao marco filosófico, pretendemos abordar as concepções filosóficas do jusnaturalismo, positivismo, realismo e pós-positivismo.

De posse de tais conclusões, pretendemos passar à análise da responsabilização tributária em nosso sistema pátrio. Entendemos que se trata de campo fértil para explorarmos as premissas do neoconstitucionalismo, uma vez que, amiúde, nos perguntamos se a pragmática da responsabilidade tributária, nos dias de hoje, respeita os valores e princípios constitucionais mais caros de nossa sociedade.

Conforme pontua a doutrina, a responsabilidade tributária de terceiros disciplinada pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN) mostra-se um "tema tormentoso, que tem ocupado a atenção dos operadores do direito há décadas, porém sobre o qual falta a almejada segurança jurídica, notadamente em relação a sócios e administradores de sociedades comerciais";[4] ou, ainda, "a responsabilidade tributária é tema que traz diferentes aspectos à incidência jurídico-tributária. Na mesma proporção, provoca dúvidas pela própria complexidade com que se processa".[5] Natural que tal árduo tema seja eleito como paradigma de estudos tributários para testarmos as conclusões que chegaremos a respeito do neoconstitucionalismo.

Para tanto, pretendemos sobrevoar a obrigação tributária, com o intuito de alcançar os estudos a respeito da sujeição passiva de forma ampla e diferenciar as espécies de responsabilidade tributária previstas no CTN. Temas como substituição tributária, o grau de responsabilização (solidariedade, subsidiariedade, pessoalidade), natureza jurídica da responsabilidade serão abordados para

---

[4] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. São Paulo: Saraiva, 2014c, p. 15.
[5] CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2016. v. III, p. 81.

efetuarmos um estudo mais aprofundado da responsabilidade tributária de terceiros, alocada nos artigos 134 e 135 do CTN.

Ainda, pretendemos relacionar o tema com assuntos correlatos, como a responsabilidade de grupos econômicos, a desconsideração da personalidade jurídica, a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo CPC, e finalmente, como teste último e central, o estudo a respeito dos impactos tributários e processuais da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujo teor estabelece: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente”, do qual desconfiamos não estar de acordo com a sistemática e os valores mais caros de nosso direito constitucional.

Organizamos esse estudo em seis capítulos. No primeiro, abordaremos o conceito de neoconstitucionalismo, a evolução histórica do constitucionalismo e os marcos histórico e filosófico do neoconstitucionalismo, com o estudo das correntes filosóficas mencionadas linhas atrás; no segundo, trataremos do marco teórico do neoconstitucionalismo e uma de suas mais importantes características: a proeminência do Poder Judiciário.

O neoconstitucionalismo e os limites ao poder de tributar será tema do terceiro capítulo. No quarto, iniciaremos os estudos a respeito da responsabilidade tributária. Na medida em que estudarmos os aspectos mais gerais da responsabilização, chegaremos com mais ferramentas para analisar puramente a responsabilidade tributária de terceiros: assunto do quinto capítulo. De posse dos estudos efetuados chegaremos à necessidade de rigorosa observância entre a aplicação das premissas do neoconstitucionalismo e do molde pragmático com que a responsabilização de terceiros vem sendo tratada em nosso ordenamento, sobretudo com a aplicação da famigerada Súmula nº 435 do STJ, assunto do sexto capítulo.

A seguir, apontaremos as conclusões a que chegamos nesse estudo teórico, que entendemos ser garantia para uma correta observância e aplicação do neoconstitucionalismo à responsabilização tributária.

CAPÍTULO I – NEOCONSTITUCIONALISMO

1.1 INTRODUÇÃO

O termo neoconstitucionalismo revela compreensões múltiplas. Muitas vezes, associado a uma nova forma de se pensar o direito constitucional; em outras; comparado ao movimento do constitucionalismo; também é visto como sinônimo da corrente filosófica pós-positivismo; ou, ainda, a base do protagonismo do Poder Judiciário e do ativismo judicial.

Pretendemos elaborar um estudo profundo do neoconstitucionalismo, pois suspeitamos que seja este o modelo paradigmático de nossa atual realidade jurídica. Dessa feita, para definirmos com mais propriedade o conceito, devemos, antes de abordá-lo, pincelar os traços característicos do próprio constitucionalismo, para só então adentrar o exame do neoconstitucionalismo e suas características.

1.2 CONSTITUCIONALISMO – CONCEITO

Alguns conceitos que desejamos abordar nesse trabalho derivam das sementes lançadas pelos movimentos históricos do *constitucionalismo.* Vale lembrar que antes da existência das leis (morais ou das próprias leis do direito), a humanidade vivia em um período obscuro, onde imperavam a força e a vingança como sistemas de solução dos conflitos. Contudo, sendo o homem um ser racional viu-se que a convivência social necessitava de determinadas regras para a evolução e proteção do grupo.

André Ramos Tavares[6] afirma que o termo constitucionalismo "costuma gerar polêmica em função das diversas acepções assumidas pelo vocábulo ao longo do tempo", identificando quatro acepções para o conceito. *A primeira acepção* é tida como um movimento político-social e histórico cujo intuito reside em limitar o poder arbitrário. A *segunda acepção* visualiza a necessidade de que os documentos constitucionais sejam escritos. Tendo tal vertente sofrido algumas críticas por parte da doutrina[7], principalmente por conta de um caso emblemático, como o do Reino Unido, em que o ideal constitucionalista está presente de forma independente de uma Constituição Escrita de acordo com nossos parâmetros.[8]

A *terceira acepção* de constitucionalismo reside na indicação dos propósitos mais latentes da função e posição das constituições nas diversas sociedades. A *quarta acepção*, mais restrita, revela que o constitucionalismo se reduz à evolução histórico-constitucional de um determinado Estado. É o que veremos com a questão histórica que envolve o constitucionalismo, principalmente diante das revoluções americana e francesa.

Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior afirmam que a expressão constitucionalismo:

> [...] incorpora dois sentidos essenciais. Primeiro, o de movimento, o de organização de pessoas em torno de um ideal, de um objetivo. Segundo, o de Constituição. Parece-nos que é isso, constitucionalismo é o movimento político, jurídico e social, pautado pelo objetivo de criar um pensamento hegemônico segundo o qual todo Estado deve estar organizado com base em um documento fundante, chamado Constituição, cujo proposito essencial seria o de organizar o poder político, buscando garantir os direitos fundamentais e o caráter democrático de suas deliberações.[9]

---

[6] TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. Saraiva: São Paulo, 2013. Cap. 1, Item 1 (livro digital)

[7] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 29.

[8] CHIMENTI, Ricardo C. et al. *Curso de direito constitucional.* São Paulo: Saraiva, 2010, p. 9. Os autores observam que "mesmo a Inglaterra (exemplo normalmente lembrado de país regido por uma Constituição não escrita) assenta princípios constitucionais em textos escritos, em que pesem os costumes formarem relevantes valores constitucionais".

[9] ARAUJO, Luiz Alberto David. NUNES JUNIOR, Vidal serrano. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Verbatim, 2015, p. 24.

Luis Roberto Barroso[10] esclarece que o termo constitucionalismo significa, essencialmente, “limitação do poder e supremacia da lei”, e pontua:

> Em um Estado constitucional existem três ordens de limitação do poder. Em primeiro lugar, as limitações materiais: há valores básicos e direitos fundamentais que hão de ser sempre preservados, como a dignidade da pessoa humana, a justiça, a solidariedade e os direitos à liberdade de religião, de expressão, de associação. Em segundo lugar, há uma especifica estrutura orgânica exigível: as funções de legislar, administrar e julgar devem ser atribuídas a órgãos distintos e independentes, mas que, ao mesmo tempo, se controlem reciprocamente (*checks and balances*). Por fim, há as limitações processuais: os órgãos do poder devem agir não apenas com fundamento na lei, mas também observando o devido processo legal que congrega regras tanto de caráter procedimental (contraditório, ampla defesa, inviolabilidade do domicílio, vedação de provas obtidas por meios ilícitos) como de natureza substantiva (racionalidade, razoabilidade-proporcionalidade, inteligibilidade). Na maior parte dos Estados ocidentais instituíram-se, ainda, mecanismos de controle de constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público.

Entendemos o termo *constitucionalismo* principalmente como um importante movimento histórico, político e jurídico que visa definir a estrutura de um Estado e os termos de sua atuação, mediante um documento escrito que demande, acima de tudo, limitar poderes e estabelecer direitos fundamentais a seus indivíduos.

1.3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONSTITUCIONALISMO – A TRIBUTAÇÃO COMO MOTE DAS REVOLUÇÕES HISTÓRICAS.

Para bem conhecer os fundamentos da Constituição e dos ideais constitucionalistas devemos ir além do estudo das noções do processo técnico de elaboração de uma Constituição escrita e dos procedimentos relacionados com sua interpretação e aplicação. É bem dizer, que, para conhecer os fundamentos do constitucionalismo, exige verificarmos as circunstâncias que, num dado momento histórico, levaram a humanidade a buscar paz e convivência organizada. Dalmo de Abreu Dallari afirma que “o novo pensamento constitucional não pode ignorar e não

[10] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 30.

ignora a importância da experiência histórica, que muitas vezes inspirou a evolução teórica e está registrada numa rica jurisprudência".[11]

Dessa feita, analisar os aspectos históricos que motivaram a criação do movimento, mesmo que de forma muito sucinta, é de extrema importância para compreendermos os fundamentos do conceito[12] de constitucionalismo. Sabemos que tais movimentos são muito antigos. Com o tempo, reconheceu-se que a melhor maneira de alcançar o objetivo de limitação e controle do poder consistiria na presença de freios que permitissem à sociedade impor limites aos detentores do poder, por meio de um sistema de regras fixas, destinadas a limitar o poder político, tornando-se a *constituição* ferramenta indispensável para tal desiderato.

Para Karl Lowenstein, [13] a primeira semente efetiva dos ideais do constitucionalismo surgiu com o povo hebreu, residindo a adoção de seu regime teocrático o grande responsável por limitar os poderes dos governantes, uma vez que estes seriam apenas representantes do poder divino. Em outras palavras, a Lei do Senhor submetia igualmente os governados e os governantes a seus termos, de forma que nesse ideal encontrava-se sua constituição material:

> Os profetas surgiram como vozes reconhecidas da consciência pública e predicaram contra os dominadores injustos e carentes da sabedoria que haviam se separado do caminho da lei, constituindo-se assim na primeira oposição legítima na história da humanidade contra o poder estatal estabelecido.[14]

O conceito de constituição também tem sua origem no pensamento grego. Não na forma como pensamos uma constituição nos tempos de hoje, como um documento escrito, formal, que estabelece os princípios de como reger um estado, uma sociedade. Os gregos consideravam a constituição um conceito mais difuso e que fazia regência a qualquer forma de governo, de organização político-social da qual se dota uma cidade – a pólis – politeia (forma/modelo de organização de uma

---

[11] DALLARI, Dalmo de Abreu. *A Constituição na vida dos povos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 12.

[12] Optamos por usar a palavra conceito, mais amplo, em vez de definição, pois o termo constitucionalismo é objeto de diversos conceitos por parte da ciência do direito.

[13] LOWENSTEIN, Karl. *Teoría de La Constituición*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976, p. 155.

[14] LOWENSTEIN. *Teoría de la Constituición.* 1976, p. 155: "Los profetas surgieron como voces reconocidas de la conciencia pública, y predicaron contra los dominadores injustos y carentes de sabiduría que se habían separado del camino de la Ley, constituyéndose así en la primera oposición legítima en la historia de la humanidad contra el poder estatal establecido (tradução nossa)."

cidade grega). Também foram responsáveis pela ideia de democracia, mediante a realização de assembleias onde se estabeleciam uma série de procedimentos administrativos.

Nas palavras de Barroso:[15]

> Ali se conceberam e praticaram ideias e institutos que ainda hoje se conservam atuais, como a divisão das funções estatais por órgãos diversos, a separação entre o poder secular e a religião, a existência de um sistema judicial e, sobretudo, a supremacia da lei, criada por um processo formal adequado e válido para todos.

Posteriormente, o movimento constitucionalista destacou-se na Idade Média.[16] Neste período, imperavam os regimes absolutistas em que nenhum limite era imposto aos governantes, uma vez que estes eram verdadeiras reencarnações do soberano ou entidades divinas, cujo poder era originado da vontade de Deus, com o fito de comandar o povo e o Estado. Dessa feita, suas decisões estavam acima das leis e do povo não podendo ser juridicamente combatidas.

Não obstante a importância dos *forais* e das *cartas de franquia*, é neste período que surge, como marco histórico, compondo a doutrina pactista, a **Magna Carta Libertatum** de 1215. Pela importância da Magna Carta para o contexto jurídico,[17] dedicaremos mais algumas linhas a respeito de seu surgimento e consequências. A Magna Carta consiste num acordo celebrado entre o Rei João (King John, também conhecido por João Sem-Terra ou João Sem-Herança) e os barões feudais, pela qual se lhes reconheciam certos foros, isto é, privilégios especiais.

---

[15] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 28.

[16] Período da história da Europa que teve início com a queda do Império Romano e cuja duração terminou com a transição para a Idade Moderna, mais precisamente entre os anos 400 a 1500. HOLMES, George. *The Oxford illustrated history of medieval Europe*. Oxford: Oxford University Press, 1988.

[17] Para se ter uma ideia da importância e do valor da Magna Carta para a humanidade e para o âmbito jurídico, em 2007 um de seus exemplares foi leiloado pela famosa empresa Sotheby's, em Nova Iorque, pelo valor de USD$ 21 milhões de dólares, representando a página de texto mais cara da história. NEW YORK TIMES, 06 de janeiro de 2008. *Magna Carta auctions*. Disponível em: <http://www.nytimes.com/2008/01/06/magazine/06wwln-lede-t.html?_r=0>. Acesso em: 20 set. 2017.

O contexto histórico envolvendo a Magna Carta demonstra que o Rei João, diante de inúmeros insucessos em batalhas travadas, vinha perdendo muito território e recursos financeiros para continuar suportando toda a extensão de seu reinado. O alto preço das batalhas o levou a explorar seus direitos feudais, pressionando a nobreza e os oficiais reais por meio da exigência de tributos, além do costumeiramente aceito, e o confisco de propriedades.

Exemplos dessas condutas exorbitantes não faltam. A título de exemplo, quantias gigantescas eram exigidas para que os descendentes pudessem herdar as terras de seus pais; as viúvas que quisessem se casar novamente, ou até aquelas que preferissem permanecer viúvas, tinham também de arcar com altos custos para exercer tal vontade. No desespero para aumentar sua renda, o rei João até mesmo angariava recursos por meio do sistema judicial. Nesses termos,

> O rei também fazia dinheiro por meio do sistema de justiça. Independentemente do complexo sistema de multas para os infratores da lei ou de irregularidades processuais, os litigantes, algumas vezes, ofereciam grandes somas na esperança de obter uma decisão favorável na corte do rei.[18]

A exigência frequente de novas contribuições, cada vez mais penosas, aliada às ações cruéis e exorbitantes; a perda de poder e de espaço do rei João e dos conflitos com os religiosos,[19] induziram os barões a renunciar à aliança com o rei, declarando uma guerra civil e buscando um encontro com o rei em Runnymede. De tal reunião surgiu, preliminarmente, o documento *The Articles of the Barons*, e na sequência a *Magna Charta Libertatum*.

---

[18] BREAY, Claire. *Magna Carta*. The Brittish Library: London, 2007, p. 12: “The king also made money from the justice system. Quite apart from the complex system of fines for both infringements of the law and procedural irregularities, litigants sometimes offered large sums in the hope of a favourable decision in the king’s courts (tradução nossa).”

[19] COMPARATO, Fabio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 72. O Rei João chegou a ser excomungado pelo Papa Inocêncio III. Posteriormente, diante da crise financeira e política vivida, entregou a Inglaterra à Roma, tendo sua excomunhão revogada.

A Carta, desenhada com o intuito de estabelecer os poderes feudais do Rei limitando-os e regulando-os, fixou limites de pagamento para recebimento de heranças; limitou o poder de tutela sobre os menores de idade e suas propriedades e definiu os direitos das viúvas detalhadamente. Nesses termos, Claire Breay pontua que a "Carta impôs restrições escritas para a autoridade real nos campos da tributação, direitos feudais e justiça, e reafirmou o poder dos costumes para limitar condutas injustas ou arbitrárias cometidas pelo rei".[20]

Contudo, apenas três cláusulas da Magna Carta ainda são legalmente válidas na Inglaterra: uma defendendo a liberdade e os direitos da Igreja; outra confirmando as liberdades e os costumes de Londres e outras cidades; a terceira, presente no item 39 do documento, possui o legado mais famoso:

> Nenhum homem livre será detido ou preso, nem privado de seus bens (*disseisiatur*), banido (*utlager*) ou exilado ou de algum modo, prejudicado (destruatur), nem agiremos ou mandaremos agir contra ele, senão mediante um juízo legal de seus pares ou segundo a lei da terra (*nisi per legale iudicium parium suorum vel per legem terre*).[21]

Tal cláusula é a origem do *due process of law* – princípio do devido processo legal – em todo o Ocidente, de forma que, eficaz ou não, a Magna Carta de 1215 traduz-se num marco na história, sendo de fundamental importância para o constitucionalismo no mundo ocidental.

De acordo com Mateucci,[22] o princípio da primazia da lei, que afirma que o poder político deve ser legalmente limitado, equivale à maior contribuição que a Idade Média concedeu ao constitucionalismo, mesmo que tenha sido expresso por meio de um *simples princípio*, até mesmo pouco eficaz, já que não existia um instituto legítimo que controlasse o exercício deste poder ou os direitos dos cidadãos envolvidos.[23]

---

[20] BREAY, Claire. *Magna Carta.* Manuscripts and Myths. London: The British Library, 2010, p. 7: "The charter imposed written constraints on royal authority in the fields of taxation, feudal rights and justice, and it reasserted the power of customary practice to limit unjust or arbitrary behaviour by the King (tradução nossa)."

[21] COMPARATO, Fabio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 2003, p. 83.

[22] MATTEUCCI, Nicola. *Organizzazione del potere e liberta-storia del costituzionalismo modern*o. Torino: Utet, 1976.

[23] Vale ressaltar que alguns autores defendem que existiam sim, órgãos incumbidos de assegurar os princípios estampados na Carta. Por todos eles, Claire Breay explica que: "A cláusula mais radical estabeleceu uma comissão eleita composta por vinte e cinco barões para monitorar e assegurar a

Em outros termos, até mesmo a Magna Carta nunca pretendeu se constituir numa declaração duradoura de princípios legais, mas sim numa solução prática à crise política envolvendo nobres e religiosos que desejavam limitar o comportamento despótico do rei.

Sem dúvida, o tom mais importante deste documento acha-se no fato de um governante, mesmo que por absoluta necessidade, e pela primeira vez na história, ter concordado com a limitação de seu poder, mediante um documento escrito que pudesse ser utilizado como fundamento de defesa para os destinatários, inclusive e principalmente no campo da tributação.

Os reflexos da Magna Carta no direito brasileiro são múltiplos, já que vários legados desse documento estão presentes na nossa Constituição Federal de 1988, por exemplo, em seu artigo 5º, incisos: "XI - inviolabilidade de domicílio; XXXVII – juiz natural: XXXVIII – tribunal do júri; LIV – devido processo legal e artigo 150, III "b" – princípio da anterioridade tributária".

Historicamente, a Magna Carta representa o início da era dos direitos e um marco importante na evolução da organização constitucional medieval. Embora não se trate, ainda, de uma afirmação de direitos inerentes à própria condição humana, mas sim do início do movimento para a instituição de limites ao poder dos governantes, a Carta Magna forneceu aberturas à transformação dos direitos corporativos em direitos do homem, sendo seu estudo indispensável ao constitucionalismo.

Já na Idade Moderna,[24] os ventos do constitucionalismo também foram responsáveis pela transição do absolutismo para o Estado liberal de Direito, no qual o governo seria norteado por leis fundamentais, as chamadas cartas constitucionais, tendo como marco histórico do constitucionalismo moderno a *Petition of Rights*.

---

cooperação do Rei com os termos da Carta. A comissão podia confiscar as terras do rei para forçá-lo a retificar qualquer falha em aderir às limitações de autoridade e de autonomia do rei inerentes na Magna Carta: "The most radical clause set up an elected commission of twenty-five barons to monitor and enforce the king's compliance with the charter. The commission could seize the king's land to force him to rectify any failure to adhere to the limitations on the authority and autonomy of the king inherent in Magna Carta" (BREAY, Claire. *Magna Carta*. 2007, p. 6; tradução nossa).

[24] A maioria dos historiadores toma como ponto de partida dos tempos modernos acontecimentos de caráter político ou técnico, tendo na queda de Constantinopla e no encerramento da Guerra dos Cem Anos um importante marco do início da Idade Moderna, perdurando até os eventos que culminaram na Revolução Francesa, de 1789. CORVISIER, André. *História Moderna*. Barcelona: Labor, 1980, p. 27.

Sem adentrar no mérito da realização do documento, como já fizemos com a *Magna Charta Libertatum*, vale ressaltar que o *Petition of Rights* teve como centro da discórdia, mais uma vez, a tributação – o Rei Carlos I havia reestabelecido tributos sem consultar o Parlamento, de forma que os parlamentares, liderados por Sir Edward Coke, apresentaram ao soberano uma petição de direitos exigindo que este a cumprisse. Ressaltamos um trecho do citado documento em que fica claro o intuito de limitação de poderes, sobretudo o de tributar, sendo considerado como uma reiteração da doutrina do *no taxation without representation*:

> Os lordes espirituais e temporais e os comuns [...] humildemente imploram a Vossa Majestade que, a partir de agora, ninguém seja obrigado a contribuir com qualquer dádiva, empréstimo ou benevolência e a pagar qualquer taxa ou imposto, sem o consentimento de todos, manifestado por ato do Parlamento.[25]

Segundo observamos, todos os movimentos históricos envolvendo a criação do constitucionalismo são responsáveis e legitimados, sobretudo, pela limitação dos poderes do Estado. O movimento gerou transformações, como o fim das monarquias absolutistas e o surgimento de um Estado de Direito com objetivo garantístico. Também conforme vimos, os movimentos tiveram como folego questões financeiras, envolvendo, na maioria dos casos, a cobrança desmedida, desregrada e imprevista de tributos.

---

[25] VILE, John R. *Founding Documents of America*. California: Abc-clio, 2015, p. 17: “They do therefore humbly pray your most excellent Majesty, that no man hereafter be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, tax, or such like charge, without common consent by act of parliament (tradução nossa).”

1.4 CONCEITO DE NEOCONSTITUCIONALISMO

Barroso[26] sublinha que o novo direito constitucional, ou neoconstitucionalismo, deve ser relacionado a uma característica descritiva, uma vez que simboliza o modo como se pensa e se pratica o direito na atualidade. Também é passível ser tratado como um ideal propositivo, uma maneira de se lidar com a realidade. Mas por que um novo direito constitucional? As grandes mudanças de paradigma ao longo do século XX modificaram a realidade constitucional, nesses termos, Barroso explica:

> Em sua história curta, mas intensa, o direito constitucional conservou a marca da origem liberal: organização do Estado fundada na separação dos Poderes e definição dos direitos individuais. Um contínuo processo evolutivo, todavia, agregou-lhe outras funções. O conteúdo dos direitos ampliou-se para além da mera proteção contra o abuso estatal transformando-se na categoria mais abrangente dos direitos fundamentais. Novos princípios foram desenvolvidos e princípios clássicos foram redefinidos. O Poder Público continuou a pautar-se pelo princípio da legalidade, mas passou a qualificar-se, igualmente, pela legitimidade de sua atuação. A fundamentalidade da Constituição já não reside apenas nas decisões que traz em si, mas também nos procedimentos que institui para que elas sejam adequadamente tomadas pelos órgãos competentes, em bases democráticas. Progressivamente, o direito constitucional foi deixando de ser um instrumento de proteção da sociedade em face do Estado para se tornar um meio de atuação da sociedade e de conformação do poder político aos seus desígnios. Supera-se, assim, a função puramente conservadora do Direito, que passa a ser, também, mecanismo de transformação social. O direito constitucional já não é apenas o Direito que está por trás da realidade social, cristalizando-a, mas o que tem a pretensão de ir à frente da realidade, prefigurando-a na conformidade dos impulsos democráticos.[27]

Em termos semelhantes, Renato Lopes Becho vê o neoconstitucionalismo como uma *mudança*, um marco de transição constitucional, podendo ser relacionado aos direitos humanos, exaltando os valores presentes na Constituição. Nesse sentido, afirma:

---

[26] BARROSO, Luis Roberto. Palestra realizada na EMAG do TRF3, em 08 de maio de 2013. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=-sOewnGL60M>. Acesso em: 08 jan. 2017.
[27] BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 71.

> Para o neoconstitucionalismo, pois, a Constituição não é superior às leis infraconstitucionais apenas porque provinda de uma fonte hierárquica superior. A Constituição, para o neoconstitucionalismo e para os direitos humanos, é também materialmente superior às demais leis, por veicular comandos de conteúdo mais abstrato, que exigem técnicas especificas de interpretação. Quem nivela a Constituição com as demais leis, não concordará com o neoconstitucionalismo.[28]

E arrebata, em outra obra de sua autoria:

> [...] cremos que vivemos na era do neoconstitucionalismo ou pós-positivismo. Ela se caracteriza pela supremacia constitucional, notadamente pela vinculação de princípios jurídicos que informam e conformam todo o ordenamento, reforça o caráter interpretativo da norma jurídica e tem como pano de fundo o respeito aos direitos humanos. Também assim o é para o pós-positivismo tributário. Até porque a Carta de 1988 contém um extenso e imperioso sistema constitucional tributário que reduz significativamente a liberdade para o legislador tributar.[29]

Também Walber Agra estabelece que, não obstante existir ainda uma imprecisão do termo, trata-se de um novo modelo que estabelece importantes avanços à teoria do direito:

> Infelizmente, não existe ainda uma precisão conceitual para a terminologia neoconstitucionalismo. Esse neologismo nasceu pela necessidade de exprimir algumas qualificações que não poderiam ser devidamente explicadas pelas conceituações vigentes no constitucionalismo, no juspositivismo ou no jusnaturalismo. Ele também é chamado de constitucionalismo de direitos, constitucionalismo avançado ou paradigma argumentativo. O neoconstitucionalismo é propulsionado pelos seguintes aspectos: a) falência do padrão normativo, que fora desenvolvido no século XVIII, baseado na supremacia do parlamento; b) influência da globalização; c) pós-modernidade; d) superação do positivismo clássico; e) centralidade dos direitos fundamentais; f) diferenciação qualitativa entre princípios e regras; g) revalorização do Direito.[30]

---

[28] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 246.
[29] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 14.
[30] AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Item 3.3 (livro digital).

Como podemos conferir, o termo, longe de ser pacífico, já está bem difundido e debatido na doutrina nacional. Max Moller resume de forma interessante algumas celeumas e características e principalmente antecipa algumas críticas que ajudam na definição do movimento neoconstitucionalista:

> Protagonismo judicial, perda da hegemonia da lei como fonte de direito, aplicação direta da constituição, presença de enunciados normativos abertos ou sem consequências jurídicas preestabelecidas, influência de conteúdos e discussões morais na aplicação das normas jurídicas, violação da separação dos poderes, desrespeito às decisões das maiorias por autoridades não democraticamente legitimadas como os juízes, falta de segurança jurídica sobre as possibilidades de intepretação permitida pela aplicação direta das constituições, etc. Enfim, todos os debates acima elencados tem ocupado grande espaço na cena jurídica atual. Decorrem, como pode ser percebido de uma mudança de cultura jurídica, que provocou a consolidação da constitucionalização forte de muitos ordenamentos jurídicos. Essa mudança de paradigma tem como grande responsável um movimento que, já desde o pós-guerra, criticava o modelo jurídico do Estado legislativo liberal. [...]. Tanto o movimento jurídico quanto a própria mudança de paradigma que vem sofrendo o direito – principalmente nos países que adotam o sistema do civil law, acabam por serem conhecidos como neoconstitucionalismo.[31]

O constitucionalista mexicano Miguel Carbonell, um dos maiores estudiosos do tema, afirma que o neoconstitucionalismo é algo que pode ser explicado por meio de duas questões que devem ser analisadas separadamente: em primeiro lugar, a existência de uma série complexa de fenômenos evolutivos que revelam algo novo no paradigma do Estado Constitucional; em segundo lugar, uma nova teoria do Direito que tem sofrido uma evolução positiva e inclusiva que é marcante em muitos sentidos[32].

Contudo, como veremos mais à frente, existem questionamentos se realmente carecemos de operacionalizar um neologismo (neoconstitucionalismo) para “vender” ideias antigas, pois algumas características presentes no neoconstitucionalismo já existiam na metade do século XX evidenciadas em determinados países e de forma isolada de outros avanços.

---

[31] MOLLER, Max. *Teoria geral do neoconstitucionalismo, bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 21.

[32] CARBONELL, Miguel. Prologo: nuevos tiempos para el constitucionalismo. In: *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003a, p. 10.

Os exemplos para ilustrar tal afirmação ficam por conta da anterior existência da expansão da jurisdição constitucional nos Estados Unidos, por meio do julgamento mais famoso para explicar a lógica do estado constitucional – o caso *Marbury contra Madison,* que, de uma forma ativista, inventou o controle de constitucionalidade das leis –; ou então a existência de textos constitucionais com fortes mandatos materiais antes da Segunda Guerra (como as constituições do México e de Weimar); ou até mesmo alguns desenvolvimentos teóricos que de maneira incipiente já revelavam seus traços.

Porém, a diferença que sedimenta esse novo paradigma, o neoconstitucionalismo, é a presença dos elementos citados funcionando todos ao mesmo tempo. Essa é a ideia principal e o segredo para compreendermos este fenômeno. Nunca tivemos esse quadro de enormes complexidades e virtudes para explicar o funcionamento do Estado Constitucional. Dessa forma, os elementos analisados – quais sejam, o surgimento de novos textos constitucionais pós-guerra, com um amplo rol de direitos fundamentais, somados à força normativa da Constituição; a superação do formalismo jurídico com o resgate da moral no direito por meio da intersecção entre os valores e o direito, sobretudo pela atuação dos princípios jurídicos, numa característica jurídica filosófica pós-positivista; e o fortalecimento do Judiciário como protagonista político – caracterizam o novo direito constitucional ou o neoconstitucionalismo.

Também pudemos perceber a grande relação do termo com os mais variados assuntos do direito – o que está em consonância com a proposta neoconstitucional da irradiação das normas constitucionais para todos os ramos jurídicos. A título de exemplo, no âmbito processual, Cambi relaciona o neoconstitucionalismo a uma crítica ao formalismo processual, criando um novo direito processual (o neoprocessualismo) que passa a ser um:

> [...] instrumento democrático de transformação social. Busca critérios lógicos, éticos e políticos para aperfeiçoar os mecanismos jurídicos de implementação dos valores essenciais à melhoria da qualidade de vida da população [...] O neoconstitucionalismo, ao propor uma nova metodologia jurídica, e o neoprocessualismo, ao incorporar a necessidade de compreender e utilizar as técnicas processuais, a partir das bases constitucionais, trazem novas ideias que permitem revisar posições tradicionais, incapazes de transformar a realidade pela via jurídica.[33]

No direito administrativo também vemos a doutrina se manifestar favoravelmente aos ditames do neoconstitucionalismo. Diogo Neto, no capítulo inaugural de sua obra a respeito das mutações do direito público, assevera:

> [...] as Constituições pós-modernas passam a expressar princípios que transcendem as próprias regras dimanadas das escolhas democráticas dos Parlamentos no âmbito de cada país, com o sentido de proteger, além das minorias nacionais, todo e qualquer ser humano, apenas por sê-lo e onde quer que se encontre. Com isso, as novas Constituições, distanciando-se aos poucos dos modelos clássicos, passaram a ostentar características impares, levando a literatura, que sobre elas se desenvolveu, a designar o movimento, ao cabo dessas mutações constitucionais, pela expressão neoconstitucionalismo. Com ela se indica, como uma de suas mais marcantes tipicidades, a força vinculante dos princípios.[34]

O termo também já se encontra devidamente incorporado pela jurisprudência pátria. A título de exemplo, dois trechos da ementa do famoso julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da união entre pessoas do mesmo sexo, RE 477554:

> [...] A FORÇA NORMATIVA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O FORTALECIMENTO DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL: ELEMENTOS QUE COMPÕEM O MARCO DOUTRINÁRIO QUE CONFERE SUPORTE TEÓRICO AO **NEOCONSTITUCIONALISMO** [...] A FUNÇÃO CONTRAMAJORITÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A PROTEÇÃO DAS MINORIAS. - A proteção das minorias e dos grupos vulneráveis qualifica-se como fundamento imprescindível à plena legitimação material do Estado Democrático de Direito. - Incumbe, por isso mesmo, ao Supremo Tribunal Federal, em sua condição institucional de guarda da Constituição (o que lhe confere “o monopólio da última palavra” em matéria de interpretação constitucional), desempenhar função contramajoritária, em ordem a dispensar efetiva proteção às minorias contra eventuais excessos (ou omissões) da maioria, eis que ninguém se

---

[33] CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo.* Direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 11.
[34] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 21.

> sobrepõe, nem mesmo os grupos majoritários, à autoridade hierárquico-normativa e aos princípios superiores consagrados na Lei Fundamental do Estado. Precedentes. Doutrina[35] (grifo nosso).

Da mesma forma que em todas as teorias e debates, se existem os adeptos dessa nova vertente do direito constitucional, temos também seus críticos, os quais basicamente sustentam os perigos de se conceder um poder maior ao Judiciário, de forma que estaríamos ofendendo a democracia, a qual também representa um importante valor constitucional. Outros afirmam que não se trata de nada novo, mas sim ideias antigas vendidas sob um novo rótulo. Também existem aqueles que visualizam nos princípios o grande problema de se adotar esta teoria, por conta da subjetividade e ampla liberdade interpretativa destes veículos normativos. Vejamos alguns desses posicionamentos, reservando as demais críticas para as análises mais aprofundadas ao longo dessa tese.

Nas palavras de Bulos, o neoconstitucionalismo não possui nenhuma caraterística verdadeiramente nova, uma vez que tais facetas já faziam parte do constitucionalismo contemporâneo. Em crítica contundente, elenca as "verdadeiras" características do neoconstitucionalismo:

> [...] não se trata de um movimento, muito menos de uma escola; não agrega, de modo sistematizado, um corpo coerente de postulados nem de propostas cientificas que venham a acrescer algo, verdadeiramente novo, àquilo que a humanidade já sabia; trabalha com teses, ideias e descobertas que vêm de priscas eras, mas que encontraram seu apogeu na contemporaneidade; e seus defensores são chamados de 'neoconstitucionalistas'. Adoram propagar concepções velhas como se fossem 'novas', tomando como suporte constatações do pensamento jusfilosófico dos dias correntes.[36]

Do mesmo lado da moeda encontra-se José Afonso da Silva, para quem o neoconstitucionalismo também não revela nada de novo a toda evolução que naturalmente o constitucionalismo já vinha propagando. Em suas palavras:

---

[35] BRASIL. Supremo Tribunal Federal - RE 477554 AgR/MG – Minas Gerais, Relator: Min. Celso de Mello, Julgamento: 16/08/2011, Segunda Turma.
[36] BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 81.

> Direi apenas algumas palavras sobre o neoconstitucionalismo, sem comprometimento. O prefixo 'neo', que pretende sinalizar para o novo, não raro retrocede para o velho e superado, mormente quando, no caso, a partir dele já se fala em 'Estado neoconstitucional'. [...] na verdade o neoconstitucionalismo é uma doutrina de conteúdo incerto. Ainda não se firmou como uma nova ideia ou nova teoria do fenômeno constitucional. [...] tudo isso mostra que neoconstitucionalismo é um conceito desnecessário, se não equivocado.[37]

Contudo, entendemos que os críticos não se atentam aos fatores incontestes das mudanças revolucionários por que passou não só o conceito de direito, mas também o modo de se ver, filosofar e teorizar esse campo de estudo. Também relevam a segundo plano os acontecimentos ocorridos na Segunda Guerra Mundial, de forma que não se atentam aos fatores históricos que sustentam tal teoria.

Pretendemos desenvolver mais o estudo para entendermos se realmente esse movimento é o novo paradigma de nossa realidade constitucional e jurídica e a sua possível aplicação prática no campo da tributação. Passemos a analisar mais profundamente as características desse fenômeno mediante o estudo dos três fundamentos ou marcos do neoconstitucionalismo.

1.5 OS TRÊS FUNDAMENTOS DO NEOCONSTITUCIONALISMO

Conforme a doutrina de Barroso, podemos visualizar três marcos fundamentais do direito constitucional nas últimas décadas: o histórico, o filosófico e o teórico. Nestes marcos "estão contidas as ideias e as mudanças de paradigma que mobilizaram a doutrina e a jurisprudência nesse período, criando uma nova percepção da Constituição e de seu papel na interpretação jurídica em geral".[38] Analisemos os dois primeiros marcos e algumas características do neoconstitucionalismo.

---

[37] DA SILVA, José Afonso. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 72-74.

[38] BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 279.

1.5.1 O marco histórico do neoconstitucionalismo – A Segunda Guerra Mundial e o humanismo do Pós-Guerra. O surgimento de “novos” textos constitucionais

Quando da análise do constitucionalismo, efetuamos uma pausa no estudo ao adentrarmos os fatos que marcaram a Segunda Guerra Mundial. A razão da pausa proposital é que os acontecimentos envolvendo esta guerra estão intrinsecamente relacionados ao surgimento do neoconstitucionalismo. Como se sabe, os horrores cometidos pelo nazismo ainda assombram gerações: estima-se que mais de 50 milhões de pessoas pereceram nesta guerra tornando-a um símbolo das crueldades que a humanidade pode cometer.[39]

As razões do nascimento deste conflito são ecléticas. Conforme vimos anteriormente, as depressões econômicas e as desigualdades sociais sempre figuraram como combustíveis importantes para o surgimento de conflitos bélicos. Após a Primeira Guerra Mundial e a vitória da Tríplice Entente sobre a Tríplice Aliança, os termos do Tratado de Versalhes geraram profundos impactos nas nações derrotadas, especialmente de ordem econômico-social. O Tratado de Versalhes não só gerou o armistício, como também reduziu o exército alemão a uma centena de homens, proibiu a existência da força aérea e da marinha e impôs severas alterações territoriais, como a perda de extensas e importantes regiões estratégicas, à Alemanha.

A doutrina especializada[40] afirma que os termos do tratado falharam por se revelarem uma vingança dos Ingleses e Franceses, sendo impossíveis de serem alcançados pelos germânicos. De fato, acabaram pavimentando o nascimento do Socialismo Nacional, a renovação das hostilidades e semearam a Segunda Guerra Mundial.

---

[39] RAUM, Elizabeth. *A World War II Timeline*. Minnesota: Capstone Press, 2014, p. 45.
[40] KENNAN, George F. *At a Century’s Ending*. New York: WW Norton, 1996, p. 20.

A realidade é que tais problemas, somados à depressão econômica, foram responsáveis pelo surgimento de regimes ditatoriais brutais, como o nazismo de Hitler, na Alemanha, o fascismo de Musssolini, na Itália, e os regimes de crueldade de Stalin, na União Soviética, e do General Franco, na Espanha. Regimes que desrespeitavam não só os direitos de seus cidadãos, mas também de cidadãos ao redor do mundo. E é nesse contexto que a invasão da Polônia pela Alemanha, em 1939, inicia a Segunda Guerra Mundial.

Esta guerra ficou marcada na história pelos horrores e abusos cometidos, a exemplo do holocausto, e também pela crueldade de suas características gerais, como a utilização de armas de alta letalidade e o desrespeito total aos direitos humanos, com maior morte de civis do que de combatentes e danos na casa de 1 trilhão de dólares.[41] Os abusos, cometidos de ambos os lados, como a título de exemplo podemos mencionar a utilização da bomba atômica pelos Estados Unidos e as câmaras de gás, de destruição em massa, manuseadas pelos nazistas. Foram tais abusos e atrocidades que sopraram os ventos para uma mudança paradigmática nos direitos humanos.

Nesses termos, Forsythe sublinha:

> A brutalidade horripilante e o tremendo sofrimento humano revelam, como talvez nada possa, uma crueldade inimaginável e as últimas consequências: apatia, permanecer em silêncio diante do abuso, ou permitir que os líderes se escondam atrás da capa da soberania nacional e nunca sejam responsabilizados por suas ações. Estes tipos de atrocidades tem a capacidade de provocar revolta e de mover o que geralmente tem sido chamado de a consciência humana [...] as longas e doloridas experiências da Segunda Guerra e a violação brutal dos direitos humanos que a caracterizaram – assim como as promessas feitas durante o curso da guerra – influenciaram profundamente os indivíduos escolhidos para estabelecer a paz e a segurança em uma fundação mais duradoura quando a guerra acabou. Isto pode ter sido visto nos esforços feitos por aqueles que criaram as Nações Unidas e que se concentraram em mudanças que constituem a revolução da história dos direitos humanos.[42]

---

[41] RAUM, Elizabeth. *A World War II Timeline*. 2014, p. 45.

[42] FORSYTHE. David P. *Encyclopedia of Human Rights*. New York: Oxford University Press, 2009. v. 2, p. 404: “Horrific brutality and tremendous human suffering reveal, as perhaps nothing else can, unimagined cruelty and the ultimate consequences: apathy, remaining silent in the face of abuse, or allowing leaders to hide behind the cloak of national sovereignty and never be held accountable for their actions. These kind of atrocities have the capacity to provoke outrage and to move what often has been called the conscience of mankind. […] The long and painful experiences of World War II and the brutal assaults on human rights that characterized it – as well as the promises made during the course of the war – heavily influenced those called upon to establish peace and security on a more

É no pós-guerra que veremos o nascimento da proteção internacional dos direitos humanos, ao se constatar que a proteção destes direitos não deve ser reduzida ao domínio reservado do Estado, pois se trata de legítimo interesse internacional, o que revela duas consequências:[43] a) a revisão da noção tradicional de soberania absoluta do Estado com sua relativização por conta da possibilidade de intervenção e responsabilização no plano internacional; b) a conclusão de que o indivíduo deve ter mecanismos de proteção na esfera internacional. É a partir de tais concepções que surge no pós-guerra, em 1945, a Organização das Nações Unidas (ONU) e, em 1948, é concebida a Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Outra importante consequência do pós-guerra é que os países constatam que os ordenamentos falharam na proteção dos indivíduos, de forma que surge um novo movimento constitucionalista. O grande marco na Europa, a Lei Fundamental de Bonn de 1949 – a Constituição alemã – representou um paradigma de mudança no modo de se pensar e exercitar a teoria jurídica e o avanço jurisprudencial para se privilegiar o direito constitucional, reconhecendo força normativa direta das normas constitucionais, "rompendo com a tradição de se tomar a Constituição como documento antes político que jurídico, subordinado às circunstancias do parlamento e da Administração".[44]

Também são exemplos desta constatação os textos fundamentais de Itália (1947), Portugal (1976) e Espanha (1978), de forma que o "constitucionalismo contemporâneo definiu seus traços característicos nos últimos cinquenta anos, sobretudo a partir do final da Segunda Guerra Mundial".[45] Tais mudanças são responsáveis pela criação do que a doutrina[46] convencionou chamar de *Estado constitucional de direito*:

---

enduring foundation once the war was over. This could be seen in the efforts made by those who created the United Nations and who set into motion developments that would constitute a revolution in the history of human rights (tradução nossa)."

[43] PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Cap. 1. Item 1 (livro digital).

[44] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 280.

[45] CARBONELL, Miguel. *Nuevos tiempos para el constitucionalismo*. In: CARBONELL, Miguel (Org) Neoconsttituonalismo(s). Madrid: Trotta, 2003b, p. 9: "El constitucionalismo contemporáneo ha definido sus rasgos característicos en los últimos cincuenta años, sobre todo a partir del final de la Segunda Guerra Mundial (tradução nossa)"

[46] FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del estado de derecho. In: CARBONELL, Miguel (Org). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003, p. 14.

> O Estado constitucional de direito desenvolve-se a partir do término da Segunda Guerra Mundial e se aprofunda no último quarto do século XX, tendo por característica central a subordinação da legalidade a uma Constituição rígida. A validade das leis já não depende apenas da forma de sua produção, mas também da efetiva compatibilidade de seu conteúdo com as normas constitucionais, às quais se reconhece a imperatividade típica do Direito. Mais que isso: A constituição não apenas impõe limites ao legislador e ao administrador, mas lhes determina, também deveres de atuação. A ciência do Direito assume um papel crítico e indutivo da atuação dos Poderes Públicos, e a jurisprudência passa a desempenhar novas tarefas, dentre as quais se incluem a competência ampla para invalidar atos legislativos ou administrativos e para interpretar criativamente as normas jurídicas à luz da Constituição.[47]

Outro marco deste período histórico que merece ser destacado foi a criação do Tribunal de Nuremberg, ao estabelecer o princípio da responsabilidade pessoal daqueles que cometeram genocídio e um senso de crimes internacionais contra a humanidade. Na realidade, a criação do Tribunal consistiu num experimento, pois lidava com questões e objeções delicadas nunca antes examinadas pela comunidade internacional. Dentre as críticas principais citamos: ter sido um tribunal criado *post factum* (após o cometimento dos crimes) e estabelecido pelos vencedores *(victor's justice* ou justiça e "vingança" dos vencedores)[48] com interesses e receios do que este "teste" poderia ocasionar ao mundo.[49]

Mesmo diante desses argumentos, estabeleceu-se que a criação do Tribunal de Nuremberg funcionou como um ato de justiça, importante para criar um paradigma de atuação internacional e uma verdadeira revolução na concepção dos direitos humanos e do papel da comunidade internacional. Ali o que estava em análise "não era o direito nacional que vigia à época do cometimento dos atos, mas uma noção de justiça mais ampla, que ultrapassaria as fronteiras entre os países e estaria acima de qualquer lei estatal".[50]

---

[47] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 279.
[48] ROBERTSON, David. *A Dictionary of Human Rights*. 2. ed. London: Europa Publications, 2005, p. 128.
[49] A doutrina especializada chega a citar que os Americanos tinham um certo receio de que este tribunal *post factum* pudesse ocasionar outros julgamentos com relação a injustiças cometidas contra direitos humanos. No caso, o receio dos Estados Unidos era de que eles também pudessem ser julgados no futuro, pela comunidade internacional, pelos maus-tratos ocasionados aos negros durante o período da escravidão. Desta forma, ficou estabelecido que a premissa para a criação do Tribunal de Nuremberg era de que ele só poderia ser estabelecido com base na ocorrência de um conflito armado. SANDS, Philippe. *From Nuremberg to the Hague*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 43.
[50] DA SILVA, Virgílio Afonso. Transição e direito: culpa, punição, memória. In: Helmut Galle e Rainer Schmidt (Orgs). *A memória e as ciência humanas*. São Paulo: Humanitas, 2001, p. 88.

A tese jurídica que sustentou a existência de tal Tribunal residiu na da necessária conexão entre direito e moral, de forma que os imputados deveriam ser julgados de acordo com a justiça, e não de acordo com o direito. Em última análise, várias pessoas foram julgadas e condenadas à morte, porque em vez de seguirem a moral e a dignidade humana resolveram cumprir a lei.[51] Nas palavras de Marmelstein:

> A partir do Julgamento de Nuremberg, qualquer violação à dignidade humana praticada como política de governo passou a constituir desrespeito à humanidade como um todo. “Os direitos do homem estão acima dos direitos do Estado” – eis, em síntese, o significado do julgamento de Nuremberg.[52]

Outra consequência histórica dos horrores causados no período é o surgimento de textos constitucionais diferentes dos modelos anteriores, detentores de duas grandes características: primeiro, a existência de um amplo catálogo de direitos fundamentais. Tanto é assim que, se compararmos o primeiro modelo de constituição dos EUA (o *bill of rights*) ou até mesmo a declaração francesa com o catálogo de direitos estabelecido em nossa Constituição, veremos que o rol é alargadíssimo, sendo nossos direitos fundamentais dispostos em toda a Constituição, mas de forma especial, quase todos em um só artigo, o artigo 5º, com nada menos que 78 incisos.

Em segundo lugar, os “novos” textos constitucionais caracterizam-se como constituições fortemente materializadas que não se limitam na tarefa de estabelecer apenas a divisão de poderes e distribuição de competências, mas sim desejam ser vistas como impositivas, atuando fortemente no desenho das sociedades em um grau de detalhamento muito forte. Exemplos destes textos são as constituições da Itália, em 1947, e da Alemanha, em 1949. Em nosso continente, são de grande destaque as Constituições do Brasil, em 1988, e da Colômbia, em 1991.

---

[51] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 220.
[52] MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 9.

O legado jurídico dos acontecimentos históricos aqui retratados, que estabelece o marco histórico do neoconstitucionalismo, é que o direito não pode aspirar a uma desvinculação completa para com a moral e o justo. Neste aspecto, o neoconstitucionalismo sustenta uma convivência harmônica entre o positivismo e a moral: respeitam-se as leis e os comandos advindos da potestade, mas estas devem ser éticas, morais e respeitosas aos ditames e valores presentes numa Constituição normativa.

1.6 O MARCO FILOSÓFICO DO NEOCONSTITUCIONALISMO – O PÓS-POSITIVISMO E AS CORRENTES FILOSÓFICAS DO DIREITO

Uma vez que o pós-positivismo é considerado o marco filosófico do neoconstitucionalismo, torna-se indispensável traçar algumas palavras a respeito de cada uma das correntes filosóficas que fundamentam o pensamento jurídico, justamente para podermos diferenciá-las desta última. Reputamos tal estudo de cabal importância ao desenvolvimento do presente trabalho. Dentre a miríade de escolas que tentam explicar o direito, escolhemos aquelas que consideramos as quatro principais: o jusnaturalismo, o positivismo, o realismo e, finalmente, o famigerado pós-positivismo, justamente por este último ser considerado como sinônimo de neoconstitucionalismo.

1.6.1 Jusnaturalismo

O Jusnaturalismo, ou simplesmente direito natural, representa a primeira corrente a ser conhecida pelo homem. Prega que só é direito o que estiver de acordo com a moral, a ética, e os valores da justiça e liberdade que acompanham o homem desde que ele nasce. Acredita-se que Aristóteles, em suas obras Política, Ética a Nicômaco e Retórica, é quem tenha providenciado a primeira relação entre ética e direito, colocando os diplomas legislativos como pertencentes ao sistema moral. A título de exemplo, o filósofo, numa passagem da Retórica, afirma:

> Ora, como dissemos que há duas espécies de actos justos e injustos (uns fixados pela escrita e outros não), ocupámo-nos até aqui dos que as leis registram; mas dos que as leis não registram há também duas espécies: a dos que, por um lado, representam o mais elevado grau da virtude e do vício, a que se reservam censuras e elogios, desonras, honras e recompensas; por exemplo, agradecer a quem nos faz bem, pagar o bem com o bem, acudir aos amigos e coisas semelhantes a estas; e as do que, por outro, correspondem a uma omissão da lei particular e escrita. **Pois o equitativo parece ser justo, e é equitativa a justiça que ultrapassa a lei escrita**[53] (Grifos nossos).

Para o direito natural, tanto a lei como a moral requerem uma fundamentação na razão, devendo ser aplicados em consonância com a prudência. Contudo, na eventualidade de as leis se revelarem falhas em casos específicos, devem a probidade e a equidade revogar tais lei. Dando respaldo a esta afirmação, é marcante na doutrina a citação da tragédia de Sófocles, a Antígona, a respeito do pensamento de uma lei imoral não poder ser considerada como lei:

> [...] e a Justiça, a deusa que habita com as divindades subterrâneas, jamais estabeleceu tal decreto entre os humanos; nem eu creio que teu édito tenha força bastante para conferir a um mortal o poder de infringir as leis divinas, que nunca foram escritas, mas são irrevogáveis; não existem a partir de ontem, ou de hoje; são eternas sim! E ninguém sabe desde quando vigoram! Tais decretos, eu, que não temo o poder de homem algum, posso violar sem que por isso me venham a punir os deuses![54]

A moralidade, a ética e a razoabilidade defendidas pelo direito natural equivaleriam a um escudo da sociedade contra os déspotas, os soberanos autoritários e suas leis exorbitantes. Isso porque a lei apresenta-se como a "garantia do bem comum. Mas o bem comum é exatamente aquilo que queremos quando mencionamos o justo. As leis são justas na medida em que promovem o bem comum".[55]

---

[53] ARISTÓTELES. *Retórica*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda. Trad. Manuel Alexandre Júnior, Paulo Farmhouse e Abel do Nascimento Pena, 2005, p. 146.
[54] SÓFOCLES. *Antígona*. Intr. Versão e notas Maria Helena da Rocha Pereira. Brasília: UnB, 1997.
[55] STRAUSS, Leo. *Direito natural e história*. Trad. Miguel Morgado. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 88.

São Tomás de Aquino, considerado um dos precursores do direito natural, reconheceu que os princípios da conduta racional humana se fundamentam nos princípios da lei natural. Aquino pontua, em trecho sempre revisitado de sua obra Summa Theleologiae (volume IV, questão 95, artigo 4), sobre o tratado da lei em geral, ao responder ao questionamento*: Toda lei imposta humanamente deriva da lei natural?*

> Respondo. Como diz Agostinho, 'não parece ser lei aquela que não for justa'. Portanto, quanto tem de justiça tanto tem de força de lei. Nas coisas humanas diz-se que algo é justo pelo fato de que é reto, segundo a regra da razão. A primeira regra da razão, entretanto, é a lei da natureza, como fica claro pelo acima dito. Portanto, toda lei humanamente imposta tem tanto de razão de lei quanto deriva da lei da natureza. Se, contudo, em algo discorda da lei natural, já não será lei, mas corrupção da lei.[56]

Mesmo antes de qualquer positivação, quando se seguia única e exclusivamente a vontade dos deuses, o direito natural já servia como uma limitação a ordens de líderes do grupo, mesmo que não positivadas. Contudo, com a evolução do direito e o reconhecimento empírico de uma ordem posta pelo homem, o direito natural passa a ser visto como um importante limite e paradigma de validade.

A partir desse novo papel, Brandão e Barbas[57] esclarecem que as duas principais características do direito natural resultaram do legado grego ao estabelecerem que: a) existem duas ordens jurídicas em vigor, uma do Estado com o direito posto e outra que decorre da natureza e é cronologicamente anterior àquela; b) o direito natural exerce um claro papel de limitador da ordem estatal por ser superior a ele: se o direito estatal contrariar a ordem natural ela pode limitá-lo.

É inclusive tal questão, a limitação do poder, a tese fulcral do direito natural e o que faz o elo desta escola filosófica com os direitos humanos, visto que a principal preocupação de uma teoria jusnaturalista é "explorar os requisitos de razoabilidade prática em relação ao que é bom para os seres humanos"[58], já que, por viverem em comunidade, são confrontados com problemas de justiça e de direitos, de autoridade

---

[56] TOMAS DE AQUINO. *Suma teológica*. Trad. G. C. Galache et al. São Paulo: Loyola, vol. IV, p. 576.
[57] BRANDÃO, Claudio; BARBAS HOMEM, Antônio Pedro. *Do direito natural aos direitos humanos*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 22.
[58] FINNIS, John. *Natural Law & Natural Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 351: "The principal concern of a theory of natural law is to explore the requirements of practical reasonableness in relation to the good of human beings […] (tradução nossa)."

da lei e o cumprimento de suas obrigações, o que nos leva ao teorema subordinado de que *lex injusta non est lex*.

O problema e grande dilema da escola do direito natural reside em saber qual seria sua fundamentação, seu paradigma para afirmar uma lei como justa ou injusta. Seria a razão, a religião ou pura e simplesmente a moral? É nesses termos que esta escola sofre duras críticas por parte da doutrina que chega a afirmar: "como uma prostituta, o direito natural está à disposição de todos. Não há ideologia que não possa ser defendida recorrendo-se à lei natural".[59] Precisamente esta diversidade de fontes de embasamento constitui a maior condenação que sofre o jusnaturalismo.

José Rocha esclarece que a questão que estava em jogo era "o poder medieval. A igreja não aprecia isto, e questiona o que foi colocado no lugar ao retirar Deus do Direito; a resposta é o homem [...]"[60]. Grócio defende que, "de fato, o homem é um animal, mas um animal de uma natureza superior e que se distancia muito de todas as demais espécies de seres animados [...]",[61] pois dotado de linguagem e da faculdade de conhecer e agir – em outros termos, dotado de razão. Dessa feita, ao se constatar que homem faz escolhas para viver em sociedade, conclui-se que ele tem de também fazer escolhas racionais, daí derivando ser de sua natureza humana, racionalista, o direito natural.[62]

A queda da vertente racionalista ocorre com o empirismo social do contratualismo e a necessidade de criação de um direito posto. Vejamos que os contratualistas não desconsideram o direito natural, mas sim afirmam que apenas o direito natural não é "suficiente para sustentar o Poder do Estado Moderno".[63] Por esse motivo, a sedimentação em uma lei escrita dos ideais constitucionais e o triunfo do movimento de codificação significaram a vitória do direito natural, o seu apogeu e também, de forma paradoxal, a sua ultrapassagem histórica e teórica.[64]

No mesmo sentido, explicando a glória do direito natural e o nascimento do direito positivo, Bobbio pontua:

---

[59] ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000, p. 304.
[60] ROCHA, José Manuel de Sacadura. *Fundamentos de filosofia do direito.* Da antiguidade a nossos dias. São Paulo: Atlas, 2011, p. 52.
[61] GROTIUS, Hugo. *O Direito da guerra e da paz*. Trad. Ciro Mioranza. Ijuí: Unijuí, 2004, p. 37
[62] BORGES DE MACEDO, Paulo Emílio Vauthier. *Hugo Grócio e o direito.* O jurista da guerra e da paz. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 53.
[63] ROCHA, José Manuel de Sacadura. *Fundamentos de filosofia do direito.* 2011, p. 58.
[64] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 272.

> Com a promulgação dos códigos, principalmente do napoleônico, o Jusnaturalismo exauria a sua função no momento mesmo em que celebrava o seu triunfo. Transposto o direito racional para o código, não se via nem se admitia outro direito senão este. O recurso a princípios ou normas extrínsecos ao sistema do direito positivo foi considerado ilegítimo. Negou-se até, tirante o código austríaco de 1811, que se pudesse recorrer ao direito natural em caso de lacuna no ordenamento jurídico positivo: triunfou o princípio, característico do positivismo jurídico (ou seja, da posição oposta ao Jusnaturalismo), de que para qualquer caso se pode encontrar solução dento do ordenamento jurídico do Estado.[65]

Por ora, ainda necessitamos analisar a última vertente do direito natural: a valorativa. Vertente pela qual sentimos maior simpatia e apreço, tendo muita relação com alguns ideais desenvolvidos nesse trabalho. Becho sustenta que "atualmente permanece uma concepção do direito que pode ser considerada dentro do direito natural, muitas vezes sem usar o rótulo desgastado, mas que sustenta o direito controlado pelos valores"[66], citando, como autor desta corrente, Gustav Radbruch.

É com base nesses ideais, de que o direito positivo existe e deve ser valorado, que nos inspiraremos para estudar a presença dos valores no direito positivo bem como a relação entre direito e moral.

Destacamos que a doutrina internacional ainda se debruça, e muito, sobre o direito natural. Em recente e interessante artigo, Jonathan Crowe afirma a existência de um "novo direito natural", sobretudo uma "jurisprudência do direito natural":

> [...] O aspecto mais discutido da jurisprudência do direito natural concerne sua caracterização da noção de lei. [...] os teóricos do direito natural não negam que a fonte opera um papel necessário na validade legal. Ao invés, eles suplementam o papel das fontes ao postular um teste moral adicional. Para os teóricos do direito natural, em outras palavras, existe um duplo teste para a validade legal: para se avaliar se algo é lei, devemos indagar tanto se aquilo foi positivado de forma apropriada por uma autoridade reconhecida, como também se existe razão moral suficiente para que haja obediência. Os positivistas, em contraste, afirmam que apenas a primeira parte se faz necessária.[67]

---

[65] BOBBIO, Norberto. et al. *Dicionário de política*. 11. ed. Brasília: UnB, 1998, p. 659.
[66] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 162.
[67] CROWE, Jonathan. *Natural Law Beyond Finnis*. Queensland: Univerity of Queensland, 2011. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2152780>. Acesso em: 14 fev. 2016. "The most widely discussed aspect of natural law jurisprudence concerns its characterization of the notion of law. […] Natural law theorists do not deny that sources play a necessary role in legal validity. Rather, they supplement the role of sources by positing an additional moral test. For natural law theorists, in other words, there is a two-pronged standard for legal validity: in order to assess whether something is a law, we must ask both whether it was posited in an appropriate form by a recognized authority and

Consideramos que o direito natural teve (e ainda tem) extensa importância, devendo ser valorizado como escola filosófica. É por esse motivo, que, ao analisar o direito natural, Cunha[68] destaca uma frase francesa interessante das fábulas de La Fontaine: “Qu’on lui ferme la porte au nez Il reviendra par les fenêtres”[69] (Aquele a quem fechamos a porta ao nariz voltará pelas janelas).

É exatamente o que ocorre com o direito natural: quando a sociedade resolveu se distanciar por completo dos conteúdos valorativos para se fixar apenas no direito positivo, acabou por ter a necessidade de um retorno ao direito natural. Foi o que vimos, por exemplo, com a instalação paradigmática do Tribunal de Nuremberg, que não estava fixado em nenhum direito posto para sua atuação, a não ser em uma ordem valorativa superior.

Nesse sentido, José Rocha afirma:

> Que limites existiriam para o Estado moderno se não fosse a concepção de que o Direito Natural da condição humana caminha lado a lado com o Direito Positivo e lhe dá limites? Nenhum Direito moderno pode ‘ignorar’, ‘passar sobre’ o Direito Natural, porque se o fizer será repudiado. [...] O que ficou: o Direito não é só a lei escrita e não pode passar sobre a dignidade humana. O Estado deve saber o que o povo pensa. O Direito do Estado não é absoluto, os homens têm direitos e dignidades inalienáveis e universais, intransponíveis pelas razões de Estado.[70]

Realmente, leis que revelem uma completa incongruência com a moral ou com os valores supremos de um ordenamento podem ter sua validade questionada perante a sociedade e os tribunais. Contudo, apesar de extremamente importante e ainda em pauta, acreditamos que uma filiação “às cegas” ao direito natural encontra-se superada por escolas modernas e mais avançadas do pensamento jurídico filosófico, a exemplo do pós-positivismo, o qual abordaremos mais à frente.

---

whether there is sufficient moral reason to comply with it. Legal positivists, by contrast, hold that only the first limb is required (tradução nossa).”

[68] CUNHA, Paulo Ferreira da. Direito natural: contributos para um estado da arte. In: HOMEM, António Pedro Barbas; BRANDÃO, Cláudio. *Do direito natural aos direitos humanos*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 35.

[69] LA FONTAINE. *Fábula XVIII*. Disponível em: <https://www.pensador.com/fabulas_de_jean_de_la_fontaine/>. Acesso em: 20 mar. 2017. Fábula XVIII, Fables de La Fontaine (tradução nossa).

[70] ROCHA, José Manuel de Sacadura. *Fundamentos de filosofia do direito.* 2011, p. 54.

1.6.2 Positivismo

O positivismo jurídico pode ser considerado como um movimento antagônico à escola do jusnaturalismo, para a qual, como já analisado, afirmava que o direito emana de certas leis ou princípios imutáveis em todo tempo e lugar. O positivismo surge na ânsia de mudar tal paradigma, de forma que, por meio da codificação napoleônica e da doutrina contratualista, passa a ser a *lei* a principal fonte do direito, "tendo Thomas Hobbes fornecido o principal arcabouço teórico dessa fase de transição do direito natural para o direito positivo".[71]

Essencialmente, a escola positivista buscava uma autonomia para o direito em face das outras áreas, como a filosofia (a mãe de todas as ciências), a ética, a moral, a história, a sociologia etc. A escola positivista, filosófico-jurídica, combate o jusnaturalismo no momento em que afirma que suas teses são fundadas em juízos de valor que não correspondem a nenhuma realidade objetiva, sendo apenas opiniões subjetivas, circunstanciais e acidentais. Tanto é assim que todas as doutrinas jusnaturalistas diferem justamente no conteúdo do conceito de justiça. Como resposta a essa falácia, apenas uma ciência "pura" e distante de qualquer juízo de valor, limitando-se à descrição de seu objeto, pode ser considerada autêntica.

Dessa forma, lei e justiça passam a ser termos que se confundem: o direito se torna monista quanto à sua fonte, de forma que somente a lei é fonte do direito, não havendo que se falar em justiça ou injustiça da legislação. Tal posicionamento gera importantes reflexos no modo de se pensar o direito, principalmente no campo do judiciário, uma vez que o juiz passa a ser considerado um mero repetidor da vontade da lei, ou *la bouche de la loi* (a boca da lei) na expressão de Montesquieu:[72]

---

[71] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 173.

[72] MONTESQUIEU. *Oeuvres completes de Montesquieu*. Paris: Librairie de L. Hachette, 1859, p. 136: "Il pourroit arriver que la loi, qui est en même temps clairvoyante et aveugle, seroit, en de certains cas, trop rigoureuse. Mais le juges de la nation ne sont, comme nous avons dit, que la bouche qui prononce les paroles de la loi, des êtres inanimés qui n'en peuvent modérer ni la force ni la rigueur (tradução nossa)."

> Poderia acontecer de a lei, que é ao mesmo tempo clarividente e cega, ser, em alguns casos, muito rigorosa. Os juízes da nação não são mais que a boca que pronuncia as palavras da lei, meros seres passivos, incapazes de moderar nem a sua força nem o seu rigor.

É o que preconizava a Escola da Exegese, de origem francesa, no início do século XIX, ao sustentar que o direito se configuraria num sistema completo e coerente de normas, o qual eliminaria quaisquer dúvidas interpretativas ou ambiguidades existentes. Seus adeptos entendiam que a "lei era o produto da razão da vontade geral e que o juiz, no quadro de separação dos poderes, era um mero servidor público da lei"[73].

Em outros termos, diante da objetividade da lei, o papel do juiz seria "meramente funcional. Ele busca na lei o comando do legislador e o aplica no caso concreto, sem exteriorizar nenhum traço de vontade pessoal".[74] É a aplicação da lógica formal, do silogismo, da subsunção do fato à norma, "com a dedução lógica do encadeamento de premissas previamente dadas: premissa maior (fato); premissa menor (norma) e; por fim, a conclusão lógica (decisão obtida pela subsunção)".[75]

Uma abordagem que necessita ser explorada é a origem e a consistência dessa escola, a *teoria jurídico-filosófica* do positivismo jurídico, a qual, não obstante já beber em fontes da antiguidade e ter seu nascimento relacionado ao movimento de codificação, está umbilicalmente ligada à concepção moderna do direito, podendo ser, também, considerada como reflexo ou resultado do positivismo científico do século XIX.

O positivismo científico, que tem em Augusto Comte seu grande expoente, é entendido como um movimento ou doutrina filosófica que estabelece um sistema baseado na experiência e na ciência. Preconiza que o objeto da ciência reside em descobrir as leis naturais e as constantes relações existentes entre os fatos, o que só pode ser realizado por meio da observação e da experiência. O conhecimento que resulta desta observação é o conhecimento positivo e só ele pode ser exitosamente aplicado, pois pode ser verificado pela ciência positiva.[76]

---

[73] CRUZ, Alvaro Ricardo de Souza. *Jurisdição constitucional democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 74.
[74] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 2009, p. 180.
[75] FREITAS, Hudson Couto Ferreira de. *Teoria(s) do direito: do jusnaturalismo ao pós-positivismo*. Belo Horizonte: D'Placido, 2015. Item 3.1 (livro digital).
[76] THILLY, Frank. *A History of Philosophy*. New York: Henry Holt and Company, 1924, p. 506.

O termo positivo significa real, aproveitável, certo e indubitável, exato. Em outros termos, tudo que for metafísico, intuitivo ou fruto de asserções apriorísticas deve ser colocado fora de um discurso científico positivo. O positivismo científico foi levado ao extremo com o círculo de Viena e o positivismo lógico, ou neopositivismo.[77]

Tal metodologia acabou sendo transportada para o pensamento jurídico,[78] que passou a isolar o direito diante de uma teoria reducionista e verificável da validade de estudo de seu objeto singular – as normas jurídicas e só elas, de tal forma que "o positivismo jurídico e o positivismo científico convergem não no nível da teoria jurídica, mas no nível da metodologia jurídica".[79]

Positivistas jurídicos clássicos, como Bentham e Austin, são profundamente influenciados pela epistemologia e pelo empirismo, na tentativa de livrarem-se da vagueza e da falta de linguagem substancial que permeavam o discurso jurídico da época.[80]

Nossa constatação é que, enquanto a ideia de lei positivada remonta à antiguidade, a doutrina aponta que a escola jurídico-filosófica, conhecida como

---

[77] CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 42-43. A autora explica que o Neopositivismo Lógico, também conhecido como Filosofia Analítica ou Empirismo Lógico, "estruturou-se com a formação do círculo de Viena, um grupo heterogêneo de filósofos e cientistas de diferentes áreas (físicos, sociólogos, matemáticos, psicólogos, lógicos, juristas etc.), profundamente motivados e interessados em seus respectivos campos de especulações, que se encontravam, sistematicamente, em Viena, para discutir e trocar experiências sobre os fundamentos de suas ciências. […] Os neopositivistas reduziram o estudo do conhecimento à Epistemologia e esta à análise das condições para se produzirem proposições científicas. Para esta corrente o discurso científico caracterizava-se por proporcionar uma visão rigorosa e sistemático do mundo. E, neste sentido. A preocupação da Epistemologia dirigia-se à identificação dos pressupostos para a construção de uma linguagem rígida e precisa, isto é, uma linguagem ideal para as Ciências. […]. Imaginava-se a possibilidade de abstração de todos os valores e a redução de todas as Ciências a um modelo lógico."

[78] BOBBIO, Norberto. *O Positivismo jurídico.* Lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 2006, p. 15. Vale destacarmos que Bobbio não vê identidade entre o positivismo científico e o positivismo jurídico. Para ele, a essência da origem do direito positivo deriva da dualidade e da diferença com o direito natural, tendo identificado já no pensamento grego essa distinção: "A expressão 'positivismo jurídico' não deriva daquela de 'positivismo' em sentido filosófico, embora no século passado tenha havido uma certa ligação entre os dois termos, posto que alguns positivistas jurídicos eram também positivistas em sentido filosófico: mas em suas origens (que se encontram no início do século XIX) nada tem a ver com o positivismo filosófico – tanto é verdade que, enquanto o primeiro surge na Alemanha, o Segundo surge na França. A expressão 'positivismo jurídico' deriva da locução *direito positivo* contraposta àquela de *direito natural*."

[79] DEDEK, Helge; PRAAGH, Shauna Van. *Stateless Law*. Surrey: Ashgate, 2015, p. 76: "legal positivism and scientific positivism converge not at the level of legal theory, but at the level of legal methodology (tradução nossa)".

[80] CAMPBEL, Tom. *Prescriptive Legal Positivism: Law, Rights and Democracy*. London: UCL Press, 2004, p. 29: "The classical positivists, Bentham and Austin, are strongly influenced by the empiricist epistemology that underlies their efforts to rid the law of vague and insubstantial language which, in their view, pervades the common law (tradução nossa)".

positivismo jurídico, tem suas origens nos trabalhos dos utilitaristas britânicos dos séculos XVIII e XIX – Bentham e Austin.[81] Não obstante tal afirmação não ser unanimidade na doutrina, em função de poder ser combatida tendo em conta movimentos regionais, [82] históricos ou teóricos, concordamos com tal posicionamento, essencialmente por causa da elaboração e popularização das teorias dos citados autores.

O positivismo mostrou-se importante para a evolução do direito e sua contribuição é notória, pois esta escola forneceu uma dimensão integrada e científica do Direito, constituindo sua autonomia e proporcionando métodos de verificação próprios, transformando o direito numa técnica de realização de determinados fins.

Bittar e Almeida pontuam:

> [...] a metodologia do positivismo jurídico identifica que o que não poder ser provado racionalmente não pode ser conhecido, ao estilo da exatidão matemática da influência juvenil kelseniana; sem dúvida nenhuma, retira os fundamentos e as finalidades, contentando-se com o que *ictu oculi* satisfaz as exigências da observação e da experimentação, daí restringir-se ao posto (*positium – ius positivum*).[83]

---

[81] LEITER, Brian. *Legal Positivism*. Chicago: Oxford University Press, 2010, p. 5: “While the idea of posited law dates back to antiquity, the *theory* of law known as legal positivism has its origins in the works of British utilitarians of the 18th and 19th centuries (tradução nossa)”.

[82] BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico. Lições de Filosofia do Direito*. 2006, p. 15. A título de exemplo, Bobbio coloca esses autores como os representantes da doutrina inglesa que contribuíram para o surgimento da doutrina positivista.

[83] BITTAR, Eduardo; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 336.

Renomado e sempre lembrado autor do positivismo jurídico, que não pode deixar de ser mencionado ao falarmos desta escola,[84] Hans Kelsen e sua obra Teoria Pura do Direito, contribuíram com a relação e os estudos entre o direito posto e a ciência do direito; focando o seu trabalho na norma jurídica e nos modais deônticos do obrigatório, proibido e permitido, reduzindo o complexo campo do direito à compreensão restrita da norma jurídica:

> Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação - menos evidente - de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou - por outras palavras - na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas. Pelo que respeita à questão de saber se as relações inter-humanas são objeto da ciência jurídica, importa dizer que elas também só são objeto de um conhecimento jurídico enquanto relações jurídicas, isto é, como relações que são constituídas através de normas jurídicas.[85]

Na realidade, Kelsen não negava o aspecto multifário do direito, de forma que, a despeito de ser considerado reducionista, desejava, com efeito, apontar um aspecto do direito que correspondesse autonomamente ao jurista, visto que uma ciência que se ocupasse de tudo poderia perder-se em discussões inúteis. A obra de Kelsen se ocupava do cientista, daquele a quem cabe descrever o direito, do jurista. Os operadores do direito não interessavam a ele a não ser sob o ponto de vista de aplicadores do direito e produtores de normas.

Dessa forma, reduzindo o objeto de estudo do jurista à norma posta, emancipa-se o direito de outras influências ou valores morais, o fundamento de validade da norma posta, para sua teoria, não são valores morais, políticos, históricos, religiosos ou econômicos, mas sim a norma pressuposta, ou norma hipotética fundamental: o direito deve ser obedecido porque ele é obedecido.

---

[84] Poderíamos elencar diversos outros pensadores: Alf Ross e Herbert Hart, também considerados autores clássicos do positivismo Jurídico, no entanto, tal abordagem acabaria desvirtuando as propostas de nosso trabalho, no qual visamos fornecer as diferenciações jurídico-filosóficas para pontuarmos as características do neoconstitucionalismo. Apenas para orientação do leitor, indicamos as doutrinas: ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000; HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

[85] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 50.

Diante de tais concepções, podemos reafirmar que Kelsen foi um ardoroso defensor da neutralidade científica aplicada à ciência jurídica: “Sempre insistiu na separação entre o ponto de vista jurídico e o moral e político. À ciência do direito não caberia fazer julgamentos morais nem avaliações políticas sobre o direito vigente. [...]”.[86] De forma que “A pureza da ciência do direito, portanto, decorre da estrita definição de seu objeto (corte epistemológico) e de sua neutralidade (corte axiológico)”.[87]

Continuando na análise dessa corrente jurídico-filosófica, visualizamos em Bobbio[88] *sete pontos fundamentais do positivismo jurídico*, quais sejam: 1) *quanto ao modo de abordar o direito*, considerando-o como um fato e não como um valor, refletindo na teoria da validade do direito, o qual é encarado apenas do ponto de vista formal sem perquirir seu valor; 2) *quanto à definição do direito*, definindo-o como elemento da coação – teoria da coatividade do direito; 3) *quanto à fonte*, como já havíamos afirmado, visualizando a lei como fonte do direito – teoria da legislação como fonte do direito; 4) *quanto à teoria da norma jurídica*, considerando-a como um comando, formulando a teoria imperativa do direito; 5) *quanto à teoria do ordenamento jurídico*, considera a estrutura não mais da norma isoladamente tomada, mas sim o conjunto de normas vigentes, formulando a teoria da coerência e completitude do sistema; 6) *quanto ao método da ciência jurídica*, visualiza o jurista como um repetidor da norma já exposta – um robô ou calculadora –, consiste numa teoria de interpretação mecanicista na qual o juiz declara e não constrói com sua intepretação; 7) *quanto à teoria da obediência*, adota a teoria da obediência absoluta da lei, adentrando o campo ideológico ao estabelecer o axioma de que “lei é lei”.

Tais pontos ou características fundamentais podem divergir um pouco em caso da adoção dos ângulos distintos do positivismo – inclusivo ou exclusivo. Dimoulis retrata a existência de tais “versões do positivismo” afirmando que o positivismo exclusivo, basicamente, sustenta uma separação forte entre direito e moral ao passo que o positivismo inclusivo busca um meio termo entre as escolas jusnaturalista e positivista, permitindo a inserção da moral em determinadas ocasiões, como quando, por exemplo, “os imperativos morais desempenhem um

---

[86] COELHO, Fabio Ulhoa. *Para entender Kelsen*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. XVI. In: FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Por que ler Kelsen, hoje. Suplemento Cultura, *O Estado de São Paulo*, 1º de novembro de 1981 (n. 73, p. 12/13).
[87] COELHO, Fabio Ulhoa. *Para entender Kelsen*. 2001, p. XVI.
[88] BOBBIO, Norberto*. O Positivismo jurídico...* 2006, p. 131-134.

papel crucial na identificação da validade das normas jurídicas e, principalmente, em sua interpretação".[89]

Contudo, Dimoulis tece severas críticas ao positivismo inclusivo, com as quais concordamos, afirmando que as propostas de um positivismo valorativo "destroem a principal vantagem cognitiva da teoria que oferece certeza na identificação e descrição do direito em vigor".[90] Em outros termos, ao inserir elementos morais na validade do direito o positivista estará trilhando um caminho perigoso e abandonando as premissas que o caracterizam como positivista, pois, assim como estatui o provérbio inglês: "he that all men will please shall never find ease"[91] – não se pode agradar a todos.

Nas palavras de Hans Kelsen:[92]

> O que sobretudo importa, porém – o que tem de ser sempre acentuado e nunca o será suficientemente – é a ideia de que não há uma única Moral, 'a' Moral, mas vários sistemas de Moral profundamente diferentes uns dos outros e muitas vezes antagônicos, e que uma ordem jurídica positiva pode muito bem corresponder – no seu conjunto – às concepções morais de um determinado grupo, especialmente do grupo ou camada dominante da população que lhe está submetida – e, efetivamente, verifica-se em regra essa correspondência – e contrariar ao mesmo tempo as concepções morais de um outro grupo ou camada de população.

Contudo, mesmo na atualidade, a doutrina não se desvincula dos preceitos morais e éticos, conforme podemos visualizar nas esclarecedoras palavras de Regina Helena Costa:[93]

> Forçoso pensar-se numa ética tributária, assim entendida como o conjunto de princípios e regras que devem ser observados pelo legislador e pelo administrador tributários e que lhes impõe, mais que a estrita obediência às leis, o prestígio aos valores da probidade, lealdade, boa-fé, decência e justiça, enfim.

---

[89] DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. São Paulo: Método, 2006, p. 139.
[90] DIMOULIS. *Positivismo jurídico*. 2006, p. 144.
[91] "Quem deseja agradar a todos acaba por não agradar ninguém" (tradução nossa).
[92] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 77.
[93] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 58.

Conforme visto nas correntes destacadas, é de essencial importância retratar a diferença entre direito e moral. Seja para o jusnaturalismo, para o qual a moral e o conceito de justo compõe o próprio direito, seja diante da separação entre a moral e o direito para o positivismo, sempre se faz necessário analisar a intrincada relação entre o Direito e a Moral, precisamente para justificarmos a base ética do ordenamento e a necessidade de se sustentar valores no âmbito jurídico.

A despeito do grande progresso conquistado, assim como o jusnaturalismo o positivismo sofreu importantes críticas. Uma delas se dá com a constatação de que a tarefa de um puro silogismo legal é impossível diante da intepretação da lei, uma vez que é o interprete quem constrói o real significado do texto.[94] Outra crítica tida como principal é que, ao se distanciar do campo da justiça em busca de sua autonomia didática, o direito acaba perdendo a sua verificação com o campo da moral e da ética.

A frieza de tal modelo filosófico pode levar a todos os tipos de arbitrariedades e ser utilizado como fundamento do poder e de escolhas desumanas de determinados regimes e governantes. Essa é, inclusive, a crítica que o direito positivo sofre diante dos horrores causados pela Segunda Guerra Mundial e o regime nazista. Estudaremos melhor essa queda do positivismo quando fundamentarmos a escola pós-positivista. Passemos a analisar a próxima corrente filosófica, o realismo jurídico.

---

[94] Nesse sentido, destacamos trecho da obra de Eros Grau: “Por ora, repitamos: a norma encontra-se, em estado de potência, involucrada no texto. Mas ela se encontra assim nele involucrada apenas parcialmente, porque os fatos também a determinam – insisto nisso: a norma é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos que se desprendem do texto (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de elementos da realidade (mundo do ser). Interpreta-se também o caso, necessariamente, além dos textos e da realidade - no momento histórico no qual se opera a interpretação - em cujo contexto serão eles aplicados.” GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 25.

1.6.3 Realismo

A terceira escola a ser retratada, o realismo jurídico, pode ser considerada como um movimento intelectual surgido a partir de 1920, nos Estados Unidos da América, e cujo influxo continua a ser sentido no presente. Influenciados pelos ideais de Oliver Holmes, tal como quando proferiu a célebre frase: “As profecias do que as cortes farão de fato, e nada mais pretencioso, é o que eu entendo por Direito”,[95] é que os realistas desenvolveram e aperfeiçoaram uma teoria empírica do direito.

Os realistas eram advogados, em sua maioria, buscando combater a teoria do formalismo ou mecanicismo, que defendia a previsibilidade das decisões, já que os juízes decidiam as disputas na base da distinção das normas e casos legais, o que justificava resultado único na maioria dos casos. Em vez disso, os realistas afirmavam que uma constatação empírica da maneira pela qual os juízes realmente decidiam os levava a crer que os casos eram decididos não primariamente com base na lei, mas sim no que seria um senso de justiça, a depender dos fatos específicos do caso.

O realismo revolucionou o pensamento sobre o direito vez que, na essência, entendia que os juízes são os verdadeiros criadores da lei. Schultz explica que “graças ao realismo, os advogados e juízes modernos reconhecem que ao juiz não compete apenas a aplicação de uma regra legal aos fatos do caso, mas na verdade, pode escolher a regra a ser aplicada e como aplicá-la”.[96] Essa afirmação de que a intepretação da lei é afetada não meramente por ideais abstratos, mas por meio das experiências concretas e das perspectivas individuais dos indivíduos, representa a ideia central do realismo.

---

[95] HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Path of The Law*. Auckland: The Floating Press, 2009, p. 9: “The prophecies of what the courts will do in fact, and nothing more pretentious, are what I mean by the law (tradução nossa)”.

[96] SCHULTZ, David. *Encyclopedia of American Law*. New York: Facts on File, 2002, p. 281: “Thanks to legal realism, modern lawyers and judges recognize that to judge is not merely to apply a fixed legal rule to the facts of a case but, instead, to choose witch rule to apply and how to apply it (tradução nossa).”

Renato Lopes Becho explica que para o realismo:

> [...] o foco principal deixa de ser o Poder Legislativo, para centrar-se no Poder Judiciário. Ou, a ênfase deixa de ser a validade das leis, para destacar a eficácia normativa" [...] O direito, para o realismo jurídico, não é aquele encontrado na justiça enquanto dado metafisico, não é o conjunto de normas jurídicas controladas por valores subjetivamente apresentados. Não é, também, o contido nas leis, ao menos não de modo essencial e exclusivamente. O direito é o decidido pela Justiça, enquanto órgão do poder estatal, do Poder Público. A fonte do direito, por excelência, está – para os realistas – no Poder Judiciário.[97]

O realismo não pretende uma negação total da função das normas, e sim estabelecer qual é sua função real em cada caso e qual a incidência de outros fatores que intervêm sistematicamente nas decisões judiciais. Tal posicionamento questionava o formalismo do positivismo, pois transformava o estudo do Direito em uma tarefa pragmática, empírica e realista. Daí o nome da escola – realismo: o real no mundo do direito.

Entendemos que o realismo afetou e afeta ainda hoje o pensamento jurídico filosófico. Exemplo contemporâneo são os estudos do ativismo judicial no mundo e no Brasil. Criticando o ativismo judicial no Brasil, Elival da Silva Ramos expõe:

> Entre os fatores de impulsão ao ativismo judicial no Brasil, alguns são de ordem geral, como o modelo de Estado intervencionista, que leva juízes e tribunais a relevar, em algumas situações, a existência de limites impostos pelo próprio ordenamento cuja atuação lhes incumbe, na ilusão de poderem 'queimar' etapas, concretizando, no presente, o programa que a Constituição delineou prospectivamente.[98]

Voltaremos a visitar o conceito de ativismo judicial em sede própria nesse trabalho. Por ora, vale ressaltarmos que existe uma doação importante do realismo jurídico para o modo como as decisões são tomadas contemporaneamente por nossas Cortes Superiores, no que pode ser considerado uma aproximação de nosso sistema à *Common Law,*[99] – sistema este que não tem grande dificuldade em lidar

---

[97] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 187.
[98] RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial.* Parâmetros dogmáticos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 330.
[99] Guido Soares explica que a expressão *Common Law* pode ser entendida em sentidos diversos: a) o Direito Comum nascido das decisões do Tribunal de Westminster (Londres), criado pela monarquia, e que acabaria se sobrepondo ao Direito consuetudinário e distinto do *Equity* destinado a aplicar a

com as lacunas do direito, uma vez que tende a privilegiar o precedente jurisprudencial, sendo entendido como o "aperfeiçoamento artificial da razão extraído por longos estudos, observações e experiência, e não pela razão natural de cada homem".[100]

Em outros termos, a *Common Law* seria o aperfeiçoamento do direito por meio de longos debates e criteriosos estudos que levam à criação da interpretação mais aceita. Contudo, somos levados a crer que, no Brasil, muitas vezes não se trata de preenchimento de lacunas normativas ou de adequação fática, mas sim de uma perigosa atividade de desprestígio da norma constitucional, como pretendemos demonstrar ao longo desse trabalho.

O problema da adoção de tal corrente jusfilosófica em nosso país é exatamente o fato de adotarmos uma hierarquia de normas, centrada na rigidez constitucional, sendo esta a fonte suprema para nosso ordenamento e o ponto fulcral de qualquer intepretação legítima do/no direito. Nesse sentido, interessante as palavras de Dimoulis ao afirmar:

> Parece que o realismo inverte a pirâmide da hierarquia das fontes do direito, situando em primeiro lugar as decisões concretas, que, na visão tradicional, são consideradas como atos de aplicação/execução de normas preexistentes. Mas a imagem da hierarquia normativa não é feliz. Na perspectiva jus-realista não há hierarquia, faltando um nexo causal entre a norma supostamente superior e a norma concreta. A partir do momento que o juiz pode decidir de acordo ou não com a norma superior, influenciando-se por uma série de fatores pessoais e sociais, o realismo considera juridicamente existentes somente as decisões que, na visão tradicional, se encontram na base da pirâmide. Temos aqui a (impossível) imagem da 'pirâmide de um andar só'. Isso significa que não se reconhece, no âmbito jus-realista, a dinâmica normativa que permitiria classificar hierarquicamente as normas e explicar sua criação com referência a outras normas. Só existe (o fato de) uma manifestação de vontade da autoridade e (o fato de) sua decisão com base nessa vontade: o juiz é soberano.[101]

---

equidade e amenizar os rigores daquele tribunal; b) a distinção entre o Direito criado pelos juízes (*judge-made-law*) e aquele criado pelo legislador (*Statute Law*); c) a distinção entre o Direito anglo-saxão e o Direito continental europeu (romano-germânico). SOARES, Guido Fernando Silva. *Common Law.* Introdução ao direito dos EUA. 2. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 31.

[100] SEBOK, Anthony, J. *Legal Positivism in American Jurisprudence*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998, p. 26: "but artificial perfection of reason gotten by long sudy, observation, and experience, and not of every man's natural reason (tradução nossa)".

[101] DIMOULIS. *Positivismo jurídico*. 2006, p. 152.

Tal abordagem do direito pode revelar, muitas vezes, uma interpretação inconstitucional, baseada em experiências, fatores e interesses pessoais do ser humano julgador, sem se ater ao sistema jurídico no qual está inserido. Pretendemos verificar e revelar, ao longo do desenvolvimento desse trabalho, exemplos temerários de julgamentos, no âmbito tributário, totalmente alheios aos ditames constitucionais, sobretudo no campo da responsabilidade tributária.

Não estamos alheios ao fato de ser aceita e difundida a aproximação do *civil law* ao *common law*, inclusive com o reconhecimento expresso de inovações em nosso sistema, como bem preceitua Didier ao retratar que a teoria geral do direito passou por profundas transformações recentes, reconhecendo, dentre elas, que a "jurisprudência passa a ser reconhecida como fonte do Direito [...] Certamente, o intercâmbio entre as tradições jurídicas do civil law e do common law é umas das principais causas desta transformação".[102]

Nesse ponto, é interessante destacarmos que a doutrina passou a se debruçar com afinco na teoria dos precedentes, conforme ensina Renato Becho:

> Na Common Law, no âmbito do que gostaríamos de destacar, a nomenclatura mencionada, (interpretação sistemática, subsunção etc.) vai ser substituída por outras, relacionadas à decisão judicial anterior utilizada como paradigma para o julgamento, ou seja, o precedente. Por exemplo, a identificação de qual parte do julgado anterior contem a razão de decidir (*ratio decidendi*), que forma a própria regra jurídica (os "fundamentos determinantes" do citado inciso V do § 1º do art. 489); a parte que é relevante para o caso anterior (*obter dictum*), mas que não gera precedente obrigatório (*binding*), ainda que tenha efeito persuasivo (*persuasive*) etc. Essa teoria vai mencionar a aplicação (*applying*) da decisão anterior ('o caso sob julgamento se ajusta' ao precedente, conforme redação do citado inciso V do §1º do art. 489), a 'distinção' (*distinguishing*) do caso presente com o anterior (inciso IV, citado), a 'superação do entendimento' (*overruling*) da decisão pretérita (inciso VI, citado) e outros, como veremos em seguida. É a esse conjunto de regras que damos o nome de teoria do precedente. Vejamo-la. A principal regra da teoria do precedente é a aplicação da decisão anterior ao caso presente, via analogia. Assim, identifica-se que, dados os mesmos aspectos fundamentais de um acontecimento sub judice com os identificados em um julgado anterior, a decisão dada será a mesma que já forma afirmada.[103]

---

[102] DIDIER, Fredie. *Sobre a teoria geral do processo.* Essa desconhecida. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 157.

[103] BECHO, Renato Lopes. O desprestígio da lei em decisões "descuidadas" no aniversário do CTN. In: *Revista do Advogado,* n. 132, ano XXXVI, São Paulo, AASP, dezembro de 2016, p. 96.

Contudo, o perigo da *commonlização* do direito nacional já levanta críticas por parte da doutrina, até mesmo no passado, durante a tramitação do projeto do novo CPC, como no contundente texto de Streck intitulado “Novo CPC decreta a morte da lei. Viva o *common law*!”[104], em que o autor aborda o risco de se dar certo destaque aos precedentes sob o arrepio de violação do princípio da legalidade, o qual passaria a ser revisitado mediante a inversão da máxima de que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” para uma nova na qual “os juízes não serão obrigados a decidir senão em virtude dos precedentes”.

Nesse ponto, entendemos que deva haver ponderação e até mesmo antecipação de esclarecimentos que exploraremos ao longo desse nosso estudo. A adoção dos princípios jurídicos como vetores de inserção dos valores na interpretação do ordenamento mostra-se atitude válida e que deve ser adotada em função de se prestigiar a máxima da dignidade da pessoa humana, até mesmo diante da relativização da frieza do texto legal.

Contudo, sempre devemos estar atentos aos limites e ao modo de realização de tal façanha, tendo na Constituição Federal nosso paradigma máximo. Em outros termos, não podemos adotar, pelo menos no Brasil, a corrente filosófica do realismo jurídico, principalmente no momento em que ela se desvincula dos preceitos e valores constitucionais para estabelecer como norma interpretativa vinculante, seja por meio de precedentes ou de súmulas, normas que estão em plena dissonância com nossa Constituição Federal.

Tais conclusões são de observância vital no âmbito tributário, uma vez que lidam com a liberdade e a propriedade dos sujeitos da dignidade humana. Em outros termos, não sabemos se criar obrigação tributária por precedente pode ser aceito em outros países do mundo, mas temos certeza de que no Brasil, detentor de uma Constituição Federal rígida e extensa/analítica, não se pode criar tributo por precedente, pois temos uma cláusula expressa proibindo tal desiderato.

---

[104] STRECK, Lenio Luiz. *Novo CPC decreta a morte da lei.* Viva o common law! 12 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-set-12/senso-incomum-cpc-decreta-morte-lei-viva-common-law>. Acesso em: 24 dez. 2016.

Nessa sintonia, nunca é (ou será) tarefa inútil repetir, grifar e destacar, o que preceitua o artigo 150 de nossa Constituição Federal: "**Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça**". Pretendemos explorar tal conclusão no caminhar desse trabalho, sobretudo diante dos ditames da Súmula 435 do STJ e da responsabilização de terceiros no processo tributário.

1.6.4 A falência ou superação das escolas anteriores e o surgimento do Pós-positivismo

Até o momento de nossa incursão passamos por algumas escolas filosóficas, como jusnaturalismo, positivismo e realismo e tocamos na função do princípio da legalidade ao longo da evolução das concepções de Estado, demonstrando, mesmo que de forma incipiente, as influências que tais ideais exerceram sobre o modo de se pensar e filosofar o direito.

O jusnaturalismo representou (e ainda representa) uma escola de extrema importância. E seu propósito de defender os direitos naturais do homem mostrou-se essencial para ostentar a bandeira das revoluções e fundamentar os ideais liberalistas em face do Estado absolutista opressor. Graças às suas conquistas, tivemos a sedimentação dos ideais constitucionais em textos escritos; contudo, tal apogeu também representou sua superação histórica, de forma que os ordenamentos passaram a buscar as convicções positivistas e "já não traziam a revolução, mas a conservação. Considerado metafísico e anticientífico, o direito natural é empurrado para a margem da história pela onipotência positivista do século XIX".[105]

[105] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo.* 2015, p. 272.

Em sequência, o positivismo almejou a autonomia do direito ao substituir a ideologia de justiça pela legalidade, se afastando de outros campos de análise do conhecimento científico. Tudo que fosse extrínseco ao direito não deveria ser analisado sem discussões a respeito da legitimidade ou justiça de sua existência. O foco do positivismo gravita em torno da *segurança jurídica* e a *justiça* da norma fica relegada à sua verificação de validade: ter sido produzida por uma autoridade competente, respeitando-se seu processo formal de elaboração. Ao intérprete caberia apenas revelar o sentido que já se encontrava na lei, independentemente de uma valoração de seu conteúdo ou se os efeitos de sua aplicação são bons ou ruins, justos, injustos ou cruéis, de forma que, restringindo-se, entende que a lei é feita para ser cumprida pois *dura lex sed lex.*[106]

Essa ideologia refletiu e ainda reflete em todos os campos do Direito. Folloni ressalta que a adesão a tal paradigma impactou a dogmática tributária, pois o problema do cientista do direito era a validade da norma e não sua justiça, uma vez que se fazia necessário "separar a tarefa do jurista da tarefa do político: conhecer a norma que existe é problema do jurista; avaliar a norma, para sua possível mudança, de acordo com valores quaisquer, é assunto do político".[107] Tal assertiva também pode ser conferida no CTN, que detém um cunho extremamente positivista, como visualizamos, a título de exemplo, em seu artigo 111[108], ao afirmar que a legislação tributária deve ser *interpretada literalmente* em alguns assuntos.

É assim que o direito inicia o século XX sobre duas grandes premissas filosóficas: a lei é a expressão de um ideal de justiça, trazendo em si uma expressão da razão; e, em segundo lugar, o papel do juiz como apenas lógico-dedutivo, sendo de sua responsabilidade identificar a solução prevista na norma e de fazê-la incidir no caso concreto.

---

[106] CUNHA, Paulo Ferreira da. Direito Natural... In: HOMEM; BRANDÃO, Cláudio. *Do direito natural aos direitos humanos*. 2015, p. 38: "Para o juspositivismo, mesmo que admita que, no plano político ou moral, pode haver o problema da lei injusta e da desobediência à mesma, as coisas são muito mais plácidas. Embora sempre haja teóricos que enredem o problema, claro. O positivista legalista dirá que, no limite, a lei é dura, mas é a lei (*dura lex sed lex*) e que é pra cumprir".

[107] FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil.* Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. Item 4.2.1 (livro digital).

[108] "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

Este juiz não desempenhava um papel criativo, mas sim uma função técnica de conhecimento. Todavia, ao longo do século XX, essas duas premissas não se sustentam; a norma jurídica passa a ser a expressão de vontade de uma maioria; e o juiz, em muitas situações, não desempenhará apenas uma função técnica de conhecimento porque, em muitos casos, a solução não estará pré-pronta na norma, tendo a solução de ser construída argumentativamente por meio dos valores constitucionais. É a superação do formalismo jurídico pela decadência do positivismo.

O esfacelamento do positivismo exaltou-se com os horrores cometidos pelos regimes ditatoriais da Segunda Guerra, os quais encontraram na legalidade positivista os fundamentos de sua atuação. A sociedade como um todo, bem como a comunidade jurídica que lhe faz parte, verificaram que "o legislador, mesmo representando uma suposta maioria, pode ser tão opressor que o pior dos tiranos".[109]

Atento a tais problemas, Eros Grau [110] enumera os quatro principais problemas do positivismo, quais sejam: a) a não admissão de lacunas ou de meios para solucioná-las, pois não admitem os princípios como normas jurídicas; b) a dificuldade de enfrentar e explicar os conceitos indeterminados e as cláusula gerais; c) é inoperante diante do conflito entre princípios não lhe restando nada mais a não ser negar-lhes existência; b) como não consegue tratar da legitimidade do direito a desloca para a legalidade.

Nesse sentido, Luiz Lenio Streck chega a utilizar a superação do positivismo como principal ponto de definição do termo *neoconstitucionalismo*; sinal de que se trata de uma forte característica do atual estágio teórico:

> A superação do positivismo dá-se pelo constitucionalismo instituído pelo e a partir do Estado Democrático (e Social) de Direito. Esse novo modelo de constitucionalismo – que pode ser denominado de neoconstitucionalismo – aparece no segundo pós-guerra, contrapondo-se ao papel desempenhado pelo constitucionalismo tradicional.[111]

---

[109] MARMELSTEIN. *Curso de direitos fundamentais*. 2008, p. 10.
[110] GRAU, Eros. *Direito posto e pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 31.
[111] STRECK, Lenio Luiz. Ontem, os códigos; hoje, as constituições: o papel da hermenêutica na superação do positivismo pelo neoconstitucionalismo. In: *Direito constitucional contemporâneo:* estudos em homenagem a Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 525.

Diante da constatação de que somente a garantia da existência da lei não atendia aos valores mais caros da humanidade, houve a necessidade de reavaliar o conteúdo da lei para verificar sua legitimidade, de forma que a separação entre o direito e a ética não poderia ser mais acolhida. Assim, com o fim da Segunda Guerra, a comunidade internacional vai procurar novos caminhos a trilhar, "a ética e os valores começam a retornar ao Direito, inicialmente na forma de um ensaio de retorno ao Direito natural, depois na roupagem mais sofisticada do pós-positivismo".[112]

Posteriormente, a obra de Rawls mostrou-se indispensável para tal comutação, representando a chamada "virada kantiana". Em seu trabalho, Uma teoria da justiça, o autor expõe a necessidade de fundamentar princípios organizadores de uma sociedade justa, na qual todos compartilhem os mesmos ideais de justiça, para a construção de uma *sociedade organizada*, estabelecendo os princípios da *liberdade* e *igualdade* como os fundamentos para tal desiderato.[113] De forma que essa teoria "abre caminho para a ascensão do pós-positivismo, por meio da revalorização da razão prática e da inserção dos princípios de justiça no interior da ordem jurídica."[114]

É com base nesses estudos que Ricardo Lobo Torres explica:

> De uns trinta anos para cá assiste-se ao retorno dos valores como caminho para a superação dos positivismos. A partir do que se convencionou chamar de 'virada kantiana' (*kantische Wende*) [...] Nesse contexto é claro que o problema do tributo passa também pelo crivo dos valores e o seu exame se faz sob a perspectiva da liberdade, da justiça, da igualdade e da solidariedade. A opção em torno da tributação é sempre valorativa. O retorno aos valores se apoia no pós-positivismo.[115]

---

[112] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 2015, p. 282.
[113] RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 333. Entendemos que em importante trecho de sua obra, tal conclusão possa ser destacada: "Depois de apontar esses casos de prioridade, desejo agora apresentar a formulação final dos dois princípios da justiça para instituições. Em nome da completude, fornecerei uma formulação total, que inclui as anteriores. *Primeiro Princípio*. Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de **liberdades básicas** que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para todos. *Segundo Princípio*. As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo: a) tragam maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa, e b) sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de **igualdade equitativa** de oportunidades" (grifos nossos).
[114] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 282.
[115] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.* 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 54.

É nesse contexto que a academia começa a visualizar o surgimento de um novo paradigma concebido no âmbito da teoria jurídica: a criação da cultura pós-positivista.[116] Nascido em função da provocação que a falência do positivismo e a superação do jusnaturalismo causavam, o pós-positivismo aparece como uma terceira via teórica jurídica, detentora de bases filosóficas ecléticas até mesmo o seu conceito ainda se encontra em construção pela doutrina, por isso não havendo ampla aceitação do termo em ambiente acadêmico.[117]

Contudo, o prefixo “pós” representa algo que ultrapassa, que supera modelos e pensamentos anteriores. Ora, ao nos referirmos ao termo pós-positivismo só nos resta conceber uma mudança paradigmática na teoria jurídica quanto às premissas positivistas. Entendemos que tal mudança tem seu núcleo racional na relativização da legalidade em face de moral e dos valores constitucionais, principalmente pelo estudo e pela utilização dos princípios jurídicos. Trata-se da reaproximação entre Direito e Justiça, uma vez que “se não houver na atividade jurídica um forte conteúdo humanitário, o direito pode servir para justificar a barbárie praticada em nome da lei.”,[118]

Em imperioso texto sobre o tema, Calsamiglia revela:

> Oferecer um panorama das teorias pós-positivistas não é simples porque deveríamos ter um critério claro do que é o pós-positivismo e em que difere o positivismo do pós-positivismo. Pode-se argumentar que é pós-positivista toda teoria que ataca as duas teses mais importantes do positivismo conceitual: a tese das fontes sociais do direito e a não conexão necessária entre o direito e a moral. Creio que esta é uma possibilidade, mas me parece que dentro do positivismo estas teses têm sofrido modificações importantes. Em um certo sentido, a teoria jurídica atual pode ser denominada pós-positivista precisamente porque muitos dos ensinamentos do positivismo têm sido aceitos e hoje todos em um certo sentido somos positivistas. [...] denominarei pós-positivistas as teorias contemporâneas

---

[116] O termo pós-positivismo foi utilizado pela primeira vez no Brasil por Paulo Bonavides em sua quinta edição do curso de Direito Constitucional.

[117] DINIZ, Antonio Carlos; MAIA, Antonio Cavalcanti. Pós-positivismo. In: BARRETO, Vicente de Paulo (Coord). *Dicionário de filosofia do direito.* Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 650. Os autores explicam que “o próprio termo pós-positivismo (também conhecido como não-positivismo ou não-positivismo principiológico) possui um status provisório e genérico, enquanto categoria terminológica, posto que seu emprego não é de todo pacífico, mesmo entre os autores que partilham de suas teses axiais.”

[118] MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. 2008, p. 10.

> que colocam o foco nos problemas da indeterminação do direito e nas relações entre o direito, a moral e a política.[119]

Interessante destacar que Maia e Diniz explicam que sustentar um enfoque pós-positivista não significa, necessariamente "um retorno a posições jusnaturalistas devedoras de concepções metafísicas incompatíveis com o atual estágio de compreensão científica".[120] Com a depreciação do positivismo poderia se pensar que haveria um retorno total às premissas do jusnaturalismo, ou seja, o retorno a um direito acima daquele positivado pelo Estado, que efetivamente protegesse os indivíduos da legalização do mal. Não obstante, a evolução da teoria geral do direito espelhou novos caminhos a trilhar:

> Na verdade, o que houve foi uma releitura ou reformulação do direito positivo clássico. Ao invés de se pensar um direito acima do direito estatal (direito natural), trouxeram-se os valores, **especialmente o valor dignidade da pessoa humana, para dentro do direito positivo**, colocando-os no topo da hierarquia normativa. Protegidos de maiorias eventuais. O direito natural, na verdade, positivou-se. Antes, com o positivismo kelseniano, tudo girava em torno da lei, e a lei qualquer que fosse seu conteúdo, era tudo; agora, com o pós-positivismo, a lei cede espaço aos valores e aos princípios [...][121] (grifos nossos).

---

[119] CALSAMILGLIA, Albert. Postpositivismo. In: *Doxa*, n. 21, 1998: "Ofrecer un panorama de las teorías postpositivistas no es sencillo porque deberíamos tener un criterio claro do qué es positivismo y en qué difiere el positivismo del postpositivismo. Se podría afirmar que es postpositivista toda aquella teoría que ataca las dos tesis más importantes del positivismo conceptual: la tesis de las fuentes sociales del derecho y la no conexión necesaria entre el derecho y la moral. Creo que ésa es una posibilidad pero me parece que en el seno del positivismo esas teses han sufrido modificaciones importantes. En un cierto sentido la teoría jurídica actual se puede denominar postpositivista precisamente porque muchas de las enseñanzas del positivismo han sido aceptadas y hoy todos en un cierto sentido somos positivistas. [...] denominaré postpositivistas a las teorías contemporáneas que ponen el acento en los problemas de la indeterminación del derecho y las relaciones entre el derecho, la moral y la política (tradução nossa)."

[120] DINIZ, Antonio Carlos; MAIA, Antonio Cavalcanti. Pós-positivismo. In: BARRETO, Vicente de Paulo (Coord). *Dicionário de filosofia do direito.* 2006, p. 651.

[121] MARMELSTEIN. *Curso de direitos fundamentais*. 2008, p. 12.

É nesse ponto que Renato Lopes Becho, aproveitando-se das vantagens até aqui conquistadas pela teoria geral do direito, com as influências do jusnaturalismo e do positivismo, revela e sintetiza a essência da doutrina pós-positivista com "a seguinte máxima ou norma fundamental: cumpra-se a Constituição de modo que o seu cumprimento possa coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal".[122]

Não obstante, como sabemos, não existem unanimidades na teoria jurídica, especialmente quanto à aceitação de novas teorias. Críticas à corrente pós-positivista são variadas, principalmente por parte daqueles que defendem vigorosamente o positivismo, afirmando que o pós-positivismo nada mais significa que uma volta ao jusnaturalismo, ou então, "apenas" a tentativa de reinserção da moralidade no direito, sem se saber sua fonte.

A título de exemplo, Dimitri Dimoulis tece severas críticas a esta corrente no seguinte sentido:

> Essa premissa de abertura do direito e de flexibilização de sua metodologia tem como consequência a reintrodução do *idealismo* e da *metafísica* na teoria do direito. Em obras recentes se multiplicam as referências a conceitos como justiça, verdade, moral, ética e dignidade humana como valores que impõem o abandono ao positivismo jurídico. Encontraremos, inclusive, obras que sugerem a retomada dos ensinamentos do direito natural que é apresentado, a despeito de sua história no pensamento ocidental, como repositório 'da democracia e da justiça'. [...] Retomam-se, assim, as vetustas tradições do idealismo e de exaltação retórica da missão ética dos operadores do direito, na tentativa de legitimar o atual ('nosso') ordenamento jurídico como justo e moralmente adequado, sem indicar os fundamentos jurídicos 'desse dever de justiça' e sem explicitar os métodos que permitiram encontrar a solução justa em cada caso.[123]

Não concordamos com tais posicionamentos visto que, fundamentados na experiência histórica da falência da doutrina positivista (conforme já explicamos a respeito do nazismo e do paradigma do Tribunal de Nuremberg), temos que o pós-positivismo não se consiste única e exclusivamente numa inserção metafísica no direito. Reafirmar os perigos de uma fonte subjetiva de valores que não ofereça parâmetros de controle é reduzir a corrente pós-positivista ao jusnaturalismo.

---

[122] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 2009, p. 324.
[123] DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. 2006, p. 51-53.

Dessa forma, torna-se necessário entender que o pós-positivismo é uma releitura do positivismo clássico: se a solução nem sempre estará pré-pronta na norma, o juiz terá de procurar a solução em outro lugar e por isso surge o pós-positivismo. Como o direito não basta em si mesmo, o juiz deve buscar a solução na Constituição e em valores relevantes ali positivados. E, com isso, supera-se a dualidade do positivismo: a separação do direito e da moral, já abordada no início dessa tese.

No centro do sistema do pós-positivismo encontra-se o princípio da dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais, os grandes valores morais,[124] e daí decorre que a norma continua a ser muito importante, mas não basta mais por si mesma.

A Jurisprudência pátria também já demonstrou o devido acatamento da corrente pós-positivista, ou neoconstitucionalista, no âmbito tributário, conforme destacamos em trechos de julgados a seguir colacionados:

> [...] 6. Deveras, 'a regra insculpida no art. 111 do CTN, na medida em que a interpretação literal se mostra insuficiente para revelar o verdadeiro significado das normas tributárias, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de interpretar e aplicar as normas de direito, de se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas' (RESP n.º 411704/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07.04.2003). 7. **O Sistema Jurídico hodierno vive a denominada fase do pós-positivismo** ou Estado Principiológico na lição de Norberto Bobbio, de sorte que, na aplicação do direito ao caso concreto é mister ao magistrado inferir a ratio essendi do princípio maior informativo do segmento jurídico sub judice. 8. Consectariamente, a aplicação principiológica do direito implica em partir-se do princípio jurídico genérico ao específico e deste para a legislação infraconstitucional, o que revela, *in casu*, que a solução adotada pelo Tribunal a quo adapta-se ao preceito constitucional da defesa da dignidade da pessoa humana. 9. A isenção do Imposto de Renda, em favor dos inativos portador de moléstia grave tem como objetivo, diminuir o sacrifício do aposentado, aliviando os encargos financeiros relativos ao tratamento. 10. Recurso especial da Fazenda Nacional improvido[125] (grifos nossos).

[124] BARROSO, Luis Roberto. Palestra realizada na EMAG do TRF3, em 08/05/2013.
[125] RESP 200401344318. Relator LUIZ FUX. STJ. PRIMEIRA TURMA. DJ DATA:25/04/2005.

Conforme sustentamos, a Constituição expressa valores, muitas vezes implícitos, que devem ser seguidos pelos operadores do direito, sobretudo mediante os princípios jurídicos. Não se trata de beber na fonte da religião ou exclusivamente em dogmas morais, mas sim nas pilastras constitucionais. É nesse sentido que os princípios constituem importante ferramenta para se buscar a justiça do caso concreto. Barroso ensina:

> A doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação democrática. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem recorrer a categorias metafísicas. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na interpretação jurídica, com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em relação às regras; a reabilitação da razão pratica e da argumentação jurídica, a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidade da pessoa humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a ética.[126]

Vale destacar que a corrente pós-positivista ainda se encontra em construção, de forma que etiquetar autores internacionais como pós-positivistas representa tarefa perigosa e ingrata. Por esse motivo, a própria doutrina nacional, em face das bases ecléticas desta teoria, já buscou dividir duas vertentes pós-positivistas:[127] a de autores que buscam no conceito de justiça e de valores as razões de suas teorias; a de autores mais pragmáticos que se preocupam com a concretude da norma jurídica diante de sua aplicação.

Autores sempre citados por essa transformação paradigmática de se entender e fundamentar o direito, também considerados responsáveis pela superação da frieza do positivismo, Ronald Dworkin e Robert Alexy, sobretudo por conta do desenvolvimento de teorias que dão gênese à normatividade dos princípios jurídicos como ferramenta de inoculação da moral no direito. Tais autores, apesar de não se autodenominarem pós-positivistas, são considerados como tal por parte da

---

[126] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p, 283.
[127] CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e argumentação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 137-138.

doutrina.[128] Outra vertente, mais pragmática, também denominada de pós-positivista, acha-se na teoria desenvolvida por Friedrich Müller.

A seguir, nos debruçaremos sobre a teoria de tais autores para analisar suas posições quando estudarmos a normatividade dos princípios jurídicos. Por ora, desejamos deixar assentado que o núcleo da filosofia pós-positivista é o resgate da moral e da justiça para o direito, almejando lograr êxito em tal propósito mediante a outorga de normatividade aos princípios jurídicos. Passemos agora a estudar como se desenvolveu tal raciocínio analisando as espécies dos preceitos jurídicos: os princípios e as regras jurídicas.

1.6.5 O papel dos princípios no pós-positivismo

A *norma jurídica*[129] é o resultado interpretativo que o sujeito cognoscente extrai do preceito jurídico, o qual, por sua vez, encontra-se alocado no texto legal. É preciso termos em mente, para desde já sedimentar tal premissa, que texto e norma não se confundem, "o texto da norma é o sinal linguístico; a norma é o que se revela ou designa".[130] Caberá ao intérprete, munido de sua bagagem técnica e cultural, revelar a norma que se encontra "parcialmente em estado de potência, involucrada no enunciado (texto ou disposição). O intérprete a desnuda".[131]

Em outras palavras, ao ler o texto, o intérprete vai construindo o sentido da norma, de forma que, apesar de sua íntima relação, texto e norma não se confundem. Mesmo porque nem sempre a norma estará expressa em determinado texto jurídico, mas sim será compreendida e revelada mediante a análise do sistema como um todo. É por isso que Grau ressalta que "os princípios gerais de um

---

[128] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 281.
[129] Para Ana Paula Barcellos, o que distingue a norma jurídica das outras normas sociais são a *imperatividade* e a *sindicabilidade*. Imperatividade significa que sua observância é obrigatória, ao passo que a sindicabilidade é a permissão para se exigir, mesmo que pela força, o seu cumprimento. BARCELLOS, Ana Paulo. *A eficácia dos princípios constitucionais*. São Paulo: Renovar, 2011, p. 43.
[130] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.218.
[131] GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 48.

determinado direito são encontrados no direito pressuposto que a ele corresponda".[132]

E é diante dessa complexa estrutura, posta ou pressuposta, que encontraremos as normas e os valores que devem ser protegidos pela Constituição. Muitas vezes, também a norma encontrar-se-á implícita no texto – a título de exemplo, não existe uma norma específica e expressa revelando que o sistema jurídico é composto pelo princípio da segurança jurídica, contudo, tal princípio é amplamente aceito pela doutrina[133] e pela jurisprudência de nosso Supremo Tribunal.[134]

A construção da norma também é ressaltada por um doutrinador considerado pós-positivista,[135] Friedrich Müller,[136] que, ao desenvolver a sua *teoria estruturante do direito*, entende o processo de realização da norma como uma integração entre direito e realidade. Não obstante a existência de preceitos mais fechados e preceitos mais abertos, como a presença dos conceitos indeterminados e dos preceitos gerais abstratos, sempre caberá ao operador do direito concretizar a norma. Dessa forma, Muller estabelece que:

> O conceito legal proveniente do constitucionalismo tardio, com sua visão de norma jurídica como poder da vontade cujo conteúdo não é especificado em detalhes, ou seja, como um comando, deve ser deixado de lado, assim como a equiparação positivista de norma e texto normativo e a concepção lógico-normativa de disposição legal como uma estrutura conceitual logicizada e passível de ser logicizada também como objeto de aplicação.[137]

---

[132] GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 71.
[133] ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014; BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *RDDT* 22, p. 24, São Paulo, 1997.
[134] Inúmeras vezes os Ministros do STF ressaltam a importância e a presença da segurança jurídica para o ordenamento jurídico. A título de exemplo, citamos acórdãos recentes onde o princípio da segurança jurídica consta da ementa de julgamento: ARE 926872 com julgamento em 15/12/2015 e RE 584023 com julgamento em 25/11/2015.
[135] CAMARGO, Margarida. *Hermenêutica e Argumentação*. 2003, p. 138.
[136] MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. 3. ed. São Paulo: RT, 2011.
[137] MÜLLER. *Teoria estruturante do direito*. 2011, p. 216.

No processo de ida e vinda entre a realidade e a norma, busca-se uma teoria da decisão, de forma que o autor abre uma fenda entre os conceitos de positividade e normatividade, vez que a qualidade da norma reside na realidade. A norma não é formada apenas por dados linguísticos: não se pode simplesmente falar em interpretação, mas sim em concretização, realização, nisso consistindo o pós-positivismo estruturante, que alça voos além da positividade para buscar na realidade e no âmbito normativo a fundamentação para uma *teoria da decisão jurídica*:

> A teoria estruturante do direito não é apenas uma nova concepção – é uma concepção inovadora da teoria do direito. Resulta, pela primeira vez, de um *conceito pós-positivista de norma jurídica*: a norma jurídica não se encontra já pronta nos textos legais; nestes se encontram apenas formas primárias, os *textos normativos*. A norma só será produzida em cada processo particular de solução jurídica de um caso, em cada decisão judicial. [...].[138]

Independentemente do grau de pragmatismo que essa teoria defende, uma constatação é patente: contempladas em sua totalidade, as normas jurídicas são vistas como pertencentes a um todo, a um determinado *sistema*[139] normativo que lhes dá unidade e propósito. Entendemos que os elementos pertencentes a este sistema estão vinculados em função de um conjunto de valores e princípios que lhes dão coesão, harmonia e ordem.

Nesse sentido, Bobbio ressalta que para que se possa contemplar uma ordem, "é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si"[140]. Estabelecidas as premissas de construção da norma pelo intérprete e/ou aplicador, bem como da unidade e coerência do sistema jurídico, uma indagação seria natural de ocorrer: Existem espécies de normas jurídicas a ser construídas

---

[138] MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. 2011, p. 218.

[139] Não adentraremos aqui no intrincado campo do conceito de sistema para a ciência jurídica, pois extrapolaria os anseios desse trabalho. Apenas vale ressaltarmos que esse é um dos temas mais controvertidos da metodologia do direito, conforme Canaris sublinha: "A questão do significado da ideia de sistema para a Ciência do Direito é dos temas mais discutidos da metodologia jurídica. Em poucas controvérsias, estão, ainda hoje, as opiniões tão divididas". CANARIS, Claus-Wilhem. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, p. 5.

[140] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 8. ed. Brasília: UnB, 1996, p. 71.

pelo intérprete? Em outras palavras, existem diferenças entre os elementos estruturais que constituem o sistema jurídico?

Acreditamos que sim. Existem diferenças de gênero, de estrutura e de hierarquia[141] entre os elementos que constituem o sistema normativo e que se apresentam ao intérprete quando da contemplação e compreensão do texto legal. Em outras palavras, as normas poderão ser reveladas, ora mediante a estrutura de *regras*, ora de *princípios jurídicos.*[142] Contudo, tal distinção não é pacífica na doutrina.

Entendemos que, para alguns positivistas, o sistema jurídico constitui-se unicamente por regras. Grau ressalta tal característica ao analisar o posicionamento de Hans Kelsen frente aos princípios jurídicos, concluindo que recusa "qualquer importância jurídica a eles".[143] Realmente, analisando a obra póstuma de Kelsen, Teoria geral das normas, nos parece que ele refutava a existência dos princípios jurídicos. Em interessante trecho de seu trabalho, especificadamente ao combater a teoria de Josef Esser, podemos perceber que os princípios, para Kelsen, não se encontram no direito positivo:

> Como princípios do 'Direito' podem-se indicar os princípios que interessam à Moral, Política ou Costume, só enquanto eles influenciem a produção de normas jurídicas pelas competentes autoridades do Direito. Mas eles conservam seu caráter como princípios da Moral, Política ou Costume, e precisam ser claramente distinguidos das *normas* jurídicas, cujo conteúdo a eles corresponde. Que eles são qualificados como princípios de 'Direito', não significa – como a palavra parece dizer – que eles são Direito, que tem o caráter jurídico. O fato de que eles influenciam a produção de normas jurídicas não significa – como Esser aceita – que eles estejam 'positivados', i.e., sejam partes integrantes do Direito positivo.[144]

---

[141] O estudo a respeito da hierarquia entre princípios e regras já foi por nós tratado, inclusive com a análise da questão da *derrotabildade* entre normas, e não merece, por ora, repetição. SIMÕES, Braulio Bata. *Execução Fiscal e Dignidade da Pessoa Humana.* Belo Horizonte: Fórum. *2015*. Também como referência sobre o assunto, sugerimos os livros: Teoria dos Direitos Fundamentais, de Robert Alexy e O império do Direito, de Ronald Dworkin. Para uma crítica à utilização exacerbada dos princípios, interessante a leitura da obra Teoria dos Princípios, de Humberto Ávila.

[142] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 2003, p. 1.159.

[143] GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes.* 2014, p. 103.

[144] KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. 1986, p. 148.

Entendemos que os positivistas, ora negam valor jurídico aos princípios, ora os entendem como ferramentas que serviriam “apenas” para preencher lacunas, para fundamentar a existência das verdadeiras normas jurídicas – as regras – ou então como preceitos gerais a ser invocados em segundo plano, sem a devida importância.

Nesse sentido, Nader afirma que “na vida do direito os princípios são importantes em duas fases principais: na elaboração das leis e na aplicação do Direito, pelo preenchimento das lacunas da lei”,[145] de forma que seriam carecedores de normatividade para ser aplicados aos casos concretos, o que levaria à conclusão de o Direito figurar como um sistema composto apenas de regras.

E é exatamente esta uma das grandes críticas que a doutrina tece contra as premissas do pós-positivismo e, por conseguinte, ao neoconstitucionalismo, cujo ponto nevrálgico, a chamada “era dos princípios”, ou *pan-principiologismo*, é muito combatida por parcela da doutrina. Nas palavras de Streck:

> Com efeito, venho denunciando de há muito um fenômeno que tomou conta da operacionalidade do direito. Trata-se do pan-principiologismo, verdadeira usina de produção de princípios despidos de normatividade. Há milhares de dissertações de mestrado e teses de doutorado sustentando que ‘princípios são normas’. Pois bem. Se isso é verdadeiro – e, especialmente a partir de Habermas e Dworkin, pode-se dizer que sim, isso é correto – qual é o sentido normativo, por exemplo, do ‘princípio’ (*sic*) da confiança no juiz da causa? Ou do princípio ‘da cooperação processual’? Ou ‘da afetividade’? E o que dizer dos ‘princípios’ da ‘proibição do atalhamento constitucional’, da ‘pacificação e reconciliação nacional’, da ’rotatividade’, do ‘deduzido e do dedutível’, da ‘proibição do desvio de poder constituinte’, da ‘parcelaridade’, da ‘verticalização das coligações partidárias’, da ‘possibilidade de anulamento’ e o ‘subprincípio da promoção pessoal’? Já não basta a bolha especulativa dos princípios, espécie de *subprime* do direito, agora começa a fábrica de derivados e derivativos. Tem também o famoso ‘princípio da felicidade’ [...].[146]

---

[145] NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 37. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 200.
[146] STRECK, Luiz Lenio. *O pan-principiologismo e o sorriso do lagarto*. Conjur. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>. Acesso em: 30 jan. 2017.

Contudo, conforme bem pontua Avilés, atualmente, diante do estágio de evolução da teoria do direito, temos um consenso nas doutrinas, sejam nacionais ou internacionais, de que descrever o direito como "um modelo puro de regras é insuficiente para dar conta da realidade do fenômeno jurídico".[147] Vale ressaltar que, mesmo para aqueles que admitem tal divisão ou conceituação, o conceito encontra-se longe de ser unânime na doutrina.

A título de exemplo, Becho afirma que por conta do caráter muitas vezes implícito da norma seria melhor estabelecer a noção de que "os princípios e as regras não são normas, mas componentes, veículos normativos, partes de normas"[148]; ao passo que Eros Grau afirma que "nada distingue os princípios das regras de direito. Regra é gênero do qual são espécies os princípios explícitos e implícitos e as regras estrito senso".[149]

Mesmo diante dessas divergências conceituais, nosso posicionamento é que as regras e os princípios são espécies de normas distintas, com características próprias, sobretudo sob o prisma qualitativo. Canotilho afirma que "saber como distinguir, no âmbito do superconceito norma, entre regras e princípios é uma tarefa particularmente complexa", mas sugere alguns "critérios de diferenciação"[150] que podem auxiliar na tarefa de interpretar o texto jurídico. São eles: a) o *grau de abstração*: os princípios costumam ser mais abstratos do que as regras que são mais concretas; b) o *grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: princípios costumam ser vagos e indeterminados de forma que precisam do elemento concretizador (o operador do direito) ao passo que as regras são aplicadas de forma direta; c) o *caráter de fundamentalidade* superior dos princípios por se revelarem normas de natureza estruturante do sistema; d) a *proximidade da ideia de direito*: enquanto os princípios se radicalizam mais na ideia de justiça, as regras possuem um caráter mais funcional; e) a *natureza normogenética dos princípios*, que se revelam como normas estruturantes de outras normas, são fundamentos de regras.

---

[147] AVILÉS, Maria del Carmem Barranco. *La teoria juridica de los derechos fundamentales*. Madrid: Dykinson, 2000, p. 139: "un 'modelo puro de reglas' es insuficiente para dar cuenta de la realidad del fenómeno juridico (tradução nossa)".
[148] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 2009, p. 133.
[149] GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes.* 2014, p. 04.
[150] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 2003, p. 1.160.

Conforme anteriormente assinalamos, a doutrina começa a verificar que existe uma discrepância *qualitativa* entre regras e princípios. Mendes estabelece que "a doutrina em torno da distinção entre regras e princípios recebeu contribuição de relevo, tanto teórico como prático, com os estudos de Ronald Dworkin e Robert Alexy". [151] Tais estudos foram e são fundamentais para a compreensão do neoconstitucionalismo, da existência e do papel dos princípios no discurso jurídico bem como da insuficiência de um modelo de discurso jurídico apenas composto de regras ou que não visualize a normatividade dos princípios jurídicos.

Nesses termos, Figueroa sublinha, destacando a importância da doutrina dos autores já citados:

> [...] o argumento dos princípios tem representado, com o argumento da injustiça (*Unrechtsargument*), o máximo desafio ao positivismo jurídico na Alemanha do século XX. Caberia inclusive falar de um não positivismo principialista cujos principais representantes seriam Ronald Dworkin no âmbito americano e Robert Alexy no continente europeu. Este não positivismo principialista constitui uma das bases sobre as quais se está desenvolvendo um novo paradigma jurídico que se tem chamado de neoconstitucionalismo. Em síntese, o argumento dos princípios poderia ser formulado assim: Se existem princípios no Direito, então existe uma relação conceitual necessária entre o Direito e a moral. É dizer, metateoricamente: Se existem princípios no Direito, então o positivismo jurídico é uma teoria inviável.[152]

---

[151] MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional.* 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 73.

[152] FIGUEROA, Alfonso Garcia. *Ontología y función de los mandatos optimización*. Disponível em: <http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada1/Garc%C3%ADa%20Figueroa.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2016: "el argumento de los principios ha representado, con el argumento de la injusticia (*Unrechtsargument*), el máximo desafío al positivismo jurídico en la Alemania del siglo XX. Cabría incluso hablar de un no-positivismo principialista cuyos principales representantes serían Ronald Dworkin en al ámbito angloamericano y Robert Alexy en el continente europeo. Este no positivismo principialista constituye una de las bases sobre las que se está desarrollando un nuevo paradigma jurídico que se ha dado en llamar neoconstitucionalismo. En síntesis, el argumento de los principios podría formularse así: Si existen principios en el Derecho, entonces existe una relación conceptual necesaria entre Derecho y moral. Es decir, metateóricamente: Si existen principios en el Derecho, entonces el positivismo Jurídico es una teoría inviable (tradução nossa)."

Realmente, entendemos que Dworkin [153] contrapõe-se ao positivismo no momento em que busca reaproximar o direito de conteúdos morais, por meio da verificação empírica das ferramentas utilizadas pelo juiz na solução dos casos jurídicos, afirmando que o positivismo representa um "modelo de e para um sistema de regras" sendo que alçar o teste fundamental do direito apenas à legalidade/positividade equivale a "ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras". Tais padrões são *standards*, como princípios, parâmetros e orientações que se afastam da lógica das regras sendo os princípios as normas que precisam ser contempladas não para "promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é exigência da justiça, da equidade ou de alguma outra dimensão da moralidade".[154]

Dessa feita, princípios e regras são similares sob o ponto de vista normativo, vez que os dois criam liames obrigacionais aos seus destinatários, todavia diferem profundamente sob o aspecto qualitativo: a regra opera sob um modelo disjuntivo, de "tudo ou nada", de forma que "dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão".[155] Se porventura ocorrer alguma espécie de colisão entre determinadas regras jurídicas, o intérprete deverá se socorrer dos critérios clássicos de solução de antinomias buscando a norma que prevalecerá, no caso concreto, com base nos critérios da hierarquia da fonte legislativa, da especialidade da norma que se apresenta ou então de sua colocação cronológica.

Com os princípios não é assim, pois "mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas", de forma que, continua Dworkin, estes apresentam uma "dimensão do peso ou importância" [156] e podem influir conjuntamente no caso concreto. Prevalecerá o princípio de maior peso, sem a definição de critérios exatos como no caso das regras. O intérprete cotejará as hipóteses de aplicação mutual dos princípios e definirá aquele a ser aplicado no caso concreto sem que ocorra uma anulação do outro princípio. Entendemos que a

---

[153] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
[154] DWORKIN. *Levando os direitos a sério*. 2002, p. 36.
[155] DWORKIN. *Levando os direitos a sério*. 2002, p. 39.
[156] DWORKIN. *Levando os direitos a sério*. 2002, p. 42.

originalidade da doutrina de Dworkin está em visualizar nos princípios a capacidade de captarem os valores morais de uma sociedade, tornando-os elementos próprios da manifestação jurídica.

A seu turno, a doutrina de Robert Alexy possui semelhanças com os estudos de Dworkin, pois também visualiza os princípios como normas jurídicas ao lado das regras. Contudo, difere e avança nos estudos ao estabelecer os princípios como "mandamentos de otimização".[157] Em outros termos, Alexy entende que a diferença entre regras e princípios não é somente de grau, mas sim de qualidade. Nas palavras do autor:

> O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as *regras* são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige, nem mais nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio.[158]

Este trecho essencial de sua teoria é desenvolvido tendo como mote os direitos fundamentais, visualizando a dogmática jurídica como "uma tentativa de se dar uma resposta racionalmente fundamentada a questões axiológicas que foram deixadas em aberto pelo material normativo previamente determinado" [159] e constatando como tais espécies de normas se comportam em eventuais colisões. As regras, em caso de colisão, acabam se anulando diante dos critérios de antinomia já abordados acima. Contudo, os princípios, visualizados como comandos de otimização, qualitativamente diferentes, não se anulam, devendo o intérprete ponderar, diante de um caso concreto, qual princípio prevalecerá.

---

[157] ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2008, p. 90.
[158] ALEXY. *Teoria dos direitos...* 2008, p. 90-91.
[159] ALEXY. *Teoria dos direitos...* 2008, p. 36.

Vejamos que, se cotejados em abstrato, os princípios não revelariam choque algum, porém, diante de uma situação tangível, podem ocasionar certa primazia de um sobre o outro. E isso ocorre, diante do intérprete, em inúmeras ocasiões, sobretudo quando estão envolvidos direitos fundamentais, como bem observa Paulo Ayres Barreto:

> A atribuição de um caráter Principiológico a um enunciado prescritivo surge no plano dogmático. Por essa razão, são comuns as divergências sobre quais enunciados veiculam verdadeiros princípios, quais estatuem meras regras. Subjaz a esta discussão a questão da prevalência de uma norma sobre a outra.[160]

Em nosso ramo de estudo, o direito tributário, também os tribunais são levados a, constantemente, cotejar entre princípios que na teoria estariam em colisão, como no caso da colisão entre os princípios da livre iniciativa *versus* a livre concorrência, julgado pelo STF[161] e tendo como pano de fundo o direito tributário. Em interessante artigo sobre o caso, Carvalho e Mattos pontuam:

> O denominador comum nos votos foi a colisão entre o princípio da livre-iniciativa e o princípio da livre-concorrência. Interessante notar que ambos os valores são decorrentes do valor mais geral da liberdade econômica, não obstante o primeiro ser uma típica liberdade negativa, enquanto o último é uma liberdade positiva, que depende de intervenção do Estado, no caso, de proteção à 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, o que é vedado, inclusive, pela Súmula nº 70 do STF. 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 também acaba invocando o princípio da isonomia, que, não obstante ser de natureza negativa, também funda, por assim dizer, a livre concorrência. [...] No caso concreto colacionado, o Supremo Tribunal Federal, premido pela restrição normativa, adotou uma solução de canto, privilegiando um dos princípios colidentes (princípio da livre concorrência).[162]

---

[160] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições:* regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 17.
[161] BRASIL. STF. AC-MC 1657/RJ. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ 27/06/2007.
[162] CARVALHO, Cristiano. MATTOS, Ely José de. Análise econômica do direito tributário e colisão de princípios jurídicos: um caso concreto. *ALACDE Annual Conference*, Mexico City, 2008. Disponível em: <http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/20/>. Acesso em: 09 fev. 2016.

Em suma, diante de um determinado caso concreto, o intérprete será levado a cotejar situações, valores, que o mundo das regras não consegue solucionar satisfatoriamente, de forma que necessita dos princípios – estruturas normativas qualitativamente diversas que permitem a inserção dos valores no caso concreto –, fazendo uma escolha, uma determinação de qual valor prevalecerá em detrimento de outro que continuará plenamente vigente em nosso ordenamento. Também entendemos que a solidez e excelência de um sistema jurídico depende do reconhecimento de ambas as estruturas de normas tanto de regras quanto de princípios. Nesses termos, Ana Paula Barcellos revela:

> [...] a harmonia de um sistema jurídico reside no equilíbrio eficiente entre segurança e justiça. Princípios e regras desempenham cada qual um papel diferenciado, porém da maior importância para manter esse equilíbrio. Com efeito, é possível identificar uma relação, no âmbito do sistema romano-germânico ocidental, entre a segurança, a estabilidade e a previsibilidade e as regras jurídicas. Isso porque, na medida em que veiculam efeitos determinados, pretendidos pelo legislador de forma específica, as regras contribuem para a maior previsibilidade do sistema jurídico. A justiça, por sua vez, depende em geral de disposições mais flexíveis, à maneira dos princípios, que permitam uma adaptação mais livre ás infinitas possibilidades do caso concreto e que sejam capazes de conferir ao intérprete liberdade de adaptar o sentido geral do efeito pretendido, muitas vezes impreciso e indeterminado, às peculiaridades da hipótese examinada. Nesse contexto, portanto, os princípios são espécies normativas que se ligam de modo mais direto à ideia de justiça ou, ao menos, são instrumentos mais capazes de produzir justiça no caso concreto.[163]

Em suma, ao diferenciarmos princípios de regras temos também revelada a sua função no ordenamento. As duas ferramentas são importantes para o intérprete chegar à norma do caso concreto. Contudo, o estudo dos princípios jurídicos demonstra uma nova aspiração da teoria jurídica: são responsáveis pela inserção de valores no ordenamento. Também, os princípios constituem as principais ferramentas responsáveis pela superação do positivismo jurídico e fundamentadores da corrente neoconstitucionalista. Nesse sentido, Nojiri explica:

---

[163] BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. São Paulo: Renovar, 2005, p. 186-187.

> O discurso neoconstitucionalista é pautado, como se viu, por uma crítica ao positivismo jurídico, considerado um paradigma superado. No intuito de descrever os principais pontos sobre os quais se apoia referido discurso, foi feita uma distinção entre princípios e regras. No entendimento praticamente unânime de neoconstitucionalistas, o positivismo jurídico equivocadamente vê o sistema jurídico como um conjunto de (apenas) regras, simplesmente ignorando a existência dos princípios ou, o que é pior, não dando conta, sob o aspecto teórico, de compreendê-los e explicá-los. O neoconstitucionalismo, de outro lado, não só reconhece os princípios jurídico como ainda os coloca em um lugar privilegiado no sistema jurídico.[164]

Também são pontuais as palavras de Rossi ao afirmar a queda do positivismo em face da realidade das ordens constitucionais atualmente estabelecidas:

> Assim, no atual momento da teoria constitucional e da própria teoria do direito, é necessário ter uma postura doutrinária sincera e corajosa e admitir que o positivismo jurídico e a mentalidade que lhe deu sustentação encontram-se desajustados em face da realidade das ordens constitucionais atuais, estabelecidas como sistemas abertos de regras e princípios. A normatividade atribuída hoje aos princípios e o tipo de interpretação que o direito passa a requerer em função do abrigo deles são incompatíveis com os postulados do positivismo jurídico, singularmente, conforme já se observou, com a tese da neutralidade ou separação entre o direito e a moral. A necessidade atual da teoria do direito e do próprio constitucionalismo contemporâneo, pressuposto o vencimento do suporte positivista, é avançar no sentido de melhor desenvolver uma teoria adequada da argumentação jurídica e da adjudicação.[165]

Eis o motivo pelo qual os princípios consistem na pedra de toque do pós-positivismo, sob um ponto de vista filosófico, sendo revelados como as ferramentas para a solução de casos concretos. Bonavides esclarece o papel e a importância dos princípios para o recente momento constitucional:

---

[164] NOJIRI, Sergio. *Neoconstitucionalismo versus democracia.* Um olhar positivista. Curitiba: Juruá, 2012, p. 70.

[165] ROSSI, Amélia Sampaio. *Neoconsittucionalismo. Ultrapassagem ou releitura do positivismo juridico?* Curitiba: Juruá, 2011, p. 188.

> Com o pós-positivismo, os princípios passam a ser tratados como direito. [...] pós-positivismo, que corresponde aos grandes momentos constituintes das últimas décadas do século XX. As novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais. [...] em verdade, os princípios são o oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo. É graças aos princípios que os sistemas constitucionais granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa.[166]

Também queremos destacar nosso entendimento de que a escolha não se mostra totalmente livre ao intérprete ou ao julgador. Conforme abordaremos mais à frente, acreditamos que o neoconstitucionalismo alça a dignidade da pessoa humana como vetor do sistema. Sim, há a construção da norma pelo intérprete com abandono da adoção às cegas do positivismo jurídico, contudo, os limites impostos por uma Constituição normativa devem ser observados e respeitados. No âmbito operacional da tributação, ao se cotejarem as normas e as situações no caso concreto prevalecerá aquela norma que enaltecer o valor maior da dignidade da pessoa humana.

---

[166] BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 273-298.

CAPÍTULO II – O MARCO TEÓRICO DO NEOCONSTITUCIONALISMO

2.1 INTRODUÇÃO

Já devidamente analisados os marcos histórico-filosóficos do neoconstitucionalismo, com os amplos estudos a respeito das correntes filosóficas, entendemos que seria de boa prática teórica efetuar um corte metodológico, com a abertura de um novo capítulo para abordar exclusivamente o marco teórico do neoconstitucionalismo. Longe de mera eleição, pretendemos justificar a alocação em capítulo próprio tanto em decorrência de todas as conquistas e profundas diferenças teóricas que o neoconstitucionalismo propiciou como novo modelo de se pensar o direito constitucional como também na análise do papel do Poder Judiciário neste novo modelo.

2.2 ANÁLISE JURÍDICA DO CONSTITUCIONALISMO

A Constituição nasce das revoluções, revelando a "superação da ordem jurídica anterior – a subordinação colonial, no caso dos Estados Unidos, e o *Ancien Régime*, na experiência francesa – e a reconstrução do Estado em novas bases".[167] Passada a análise histórica do constitucionalismo devemos analisar o resultado jurídico que o movimento provoca – o nascimento e os ideais de uma Constituição e sua relevância jurídica e social. Como visto, movimentos históricos, como a Revolução Francesa e a Independência Americana, aliados à construção de teorias desenvolvidas pelo Iluminismo, tal como a separação dos poderes, levaram aos ideais constitucionalistas, cuja filosofia política sempre consistiu na limitação do poder e no intuito de se formar uma constituição para se estabelecer o limite entre o poder e a liberdade do povo. Em outras palavras, o constitucionalismo moderno deu à ideia de Constituição sentido, forma e conteúdo específicos.

---

[167] BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 99.

Vale mencionarmos que a doutrina costuma separar o conceito de Constituição em termos ou acepções (sentidos).[168] Basicamente, há três acepções mais importantes: a primeira corresponde a Ferdinand Lassale e o *sentido sociológico* de Constituição, considerando que esta apenas teria legitimidade se representasse o efetivo poder social e, se assim não fosse, corresponderia a uma simples "folha de papel". A segunda é o *sentido político*, de Carl Schmidt, sendo a Constituição uma decisão política do titular do poder, consubstanciada nas normas que definam os alicerces fundamentais do poder.

Já a terceira acepção, de Hans Kelsen, aloca a Constituição em seu sentido jurídico, representando uma vontade racional do homem e funciona como fundamento de validade das demais normas. Logo, Bulos, ao tratar do sentido jurídico criado por Kelsen, explica:

> O mestre de Viena vislumbrou o fenômeno jurídico em *automovimento*, ou seja, na sua perspectiva *dinâmica*. Demonstrou que as funções do Estado correspondem a um processo evolutivo e graduado de criação de normas jurídicas. Aquilo que a teoria tradicional assinala como sendo três Poderes ou funções distintas do Estado, para Kelsen nada mais é do que a forma jurídica positiva de certos aspectos relativos ao processo de criação jurídica, particularmente importantes do ponto de vista político. [...] é nesse ponto que aparece a constituição em sentido *jurídico-positivo*. Ela surge como grau imediatamente inferior ao momento em que o legislador estabelece normas reguladoras da legislação mesma. Do ângulo *lógico-jurídico*, a "constituição" consigna a norma fundamental hipotética não positiva, pois sobre ela embasa-se o primeiro ato legislativo não determinado por nenhuma norma superior de Direito Positivo.[169]

Quanto ao conteúdo, segundo vimos, os documentos constitucionais, tal como a Declaração dos Direitos do Homem (declaração francesa) estipulavam no item 16 que o conteúdo mínimo de uma constituição é revelado pela inserção de dois assuntos nucleares, visando um fim comum: a divisão dos poderes e a garantia dos direitos em prol da limitação do Estado. Dessa feita, a constituição vem a decidir como será exercido o poder (monarquia ou república; de caráter parlamentar ou presidencial) e como se dará a organização do Estado (federal ou centralizado). A opção por aquilo que será inserido em uma constituição é bem ampla, cada povo vai

---

[168] LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 85.
[169] BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 103.

adaptá-la a suas necessidades, de forma que não há receitas únicas no direito constitucional.

Isso também se aplica às espécies de direitos a ser colocados na constituição. Basicamente dependerá de cada país, que optará por aquilo que se mostrará importante ao desenvolvimento daquela sociedade e ao reconhecimento da dignidade de seus habitantes no decorrer de sua história – motivo pelo qual, ao longo do tempo, vão se incorporando vários outros direitos. Como podemos ver, os ideais construídos pelo constitucionalismo revelam pontos cardeais da compreensão de própria constituição e dos efeitos que esta ocasiona no ordenamento jurídico.

Separamos três pontos que entendemos juridicamente nucleares para a ideia de constitucionalismo. Os dois primeiros já foram tratados linhas atrás, como consequência da análise histórica do constitucionalismo, de forma que apenas faremos referência, mais uma vez e a título de fixação, dos ideais jurídicos do constitucionalismo.

2.2.1 A limitação do Poder mediante um documento escrito

Provavelmente, o efeito mais importante do constitucionalismo reside em estabelecer que não existe poder absoluto, devendo este ser limitado, mediante técnicas apropriadas. Conforme vimos, documentos como a Magna Carta e os ideais da teoria da separação dos poderes procuram dar prevalência a esta diretriz. Também significa que o Estado não pode ser despótico, invadindo direitos essenciais do cidadão, revelando-se a Constituição um importante documento e escudo contra as arbitrariedades dos governantes. Analisando a classificação das Constituições quanto à forma temos que estas podem ser de dois tipos: escritas/instrumentais ou costumeiras/não escritas. A diferença é que estas últimas não trazem o conteúdo constitucional em um único texto solene e codificado, mas formam-se por textos esparsos e reconhecidos pela sociedade como fundamentais. Já as escritas, como a brasileira de 1988, são formadas por um conjunto de regras e princípios sistematizados e organizados num único documento.

De acordo com Bonavides, a importância da constituição escrita, consubstanciada em um documento formal, é “fruto das lutas políticas inglesas que redundaram no trunfo parlamentar e, por outra parte, o produto doutrinário do contrato social de Rousseau [...]” de forma que “a primazia das Constituições escritas sobre as Constituições costumeiras ou consuetudinárias tem sido fortemente sustentada por vários constitucionalistas”[170]. A razão para a supremacia da constituição escrita deu-se pela verificação de que o desejado efeito estabilizador e racionalizador da Constituição mostra-se maior quando esta é escrita, vez que quando o documento escrito capta o conteúdo da Constituição num texto, a Constituição acaba por limitar as possibilidades de entendimentos diferentes, dando pontos firmes de referência à atuação e concretização efetuadas pelo intérprete.[171]

2.2.2 A enunciação de direitos fundamentais

Também como já delineamos, o constitucionalismo é responsável por estabelecer a enunciação de direitos essenciais do ser humano em documentos escritos. Citamos, mais uma vez, a Magna Carta e a enumeração de direitos, tais como a impossibilidade de prisão, o confisco de bens sem um devido processo legal e a proteção contra arbitrariedades na seara da tributação. Também é emblemática a Declaração dos Direitos do Homem surgida com a Revolução Francesa e considerada por parte da doutrina como o “marco mais importante da história dos direitos fundamentais”.[172] Veremos que posteriormente ocorre uma ampliação desta enunciação, característica do novo constitucionalismo.

O próximo item também revela características do constitucionalismo, as quais, entretanto, surgiram e se sedimentaram apenas a partir dos ideais do constitucionalismo moderno.

---

[170] BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 2013, p. 90.
[171] HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Lael, 1983, p. 22.
[172] PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. Primeira Parte, item II (livro digital).

2.2.3 Supremacia e rigidez da Constituição

Mesmo quando de nossa análise histórica do constitucionalismo, podemos sentir que ao longo do tempo veio se atribuindo uma noção de peso diferenciado para a produção legislativa, com espécies mais importantes dentre o complexo legislativo – tal como quando mencionamos os gregos e a existência de uma separação entre os tipos de leis vigentes nas cidades-estados gregas; ou até mesmo quando visualizamos como as colônias britânicas procuraram estabelecer a hierarquia de sua própria Constituição quando de sua independência. Tais constatações nos levam a um importante ideal do constitucionalismo: a supremacia da constituição.

A origem da supremacia da Constituição em face do restante do ordenamento tem origem no constitucionalismo norte-americano. Enterria explica:

> A técnica de atribuir à Constituição o valor normativo superior, imune às leis ordinárias e determinante da validez destas, valor superior juridicamente tutelado, é a mais importante criação, com o sistema federal, do constitucionalismo norte americano e sua grande inovação frente à tradição inglesa de que surgiu. [...] A ideia de um Direito fundamental ou mais alto (*higher law*) era claramente tributária da concepção de direito natural como superior ao direito positivo e inderrogável por este, foi reafirmada pelos colonos americanos em sua luta contra a Coroa inglesa [...] se atacam as medidas fiscais que açoitam os colonos como contrárias aos *fundamental principles of law*, do que se deduz que *an Act against Constitution is void* (uma lei contra a Constituição é nula) [...].[173]

[173] ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La constitución como norma y el tribunal constitucional*. Madrid: Civitas, 1985, p. 50: “La técnica de atribuir a la Constitución el valor normativo superior, inmune a las Leyes ordinarias y más bien determinante de la validez de éstas, valor superior judicialmente tutelado, es la más importante creación, con el sistema federal, del constitucionalismo norteamericano y su gran innovación frente a la tradición inglesa de que surgió. […] La ideia de un Derecho fundamental o más alto (*higher law*) era claramente tributaria de la concepción del Derecho natural como superior al Derecho positive e inderogable por este y va a ser reafirmada por los colonos americanos en su lucha contra la Corona inglesa […] se atacan las medidas fiscales que azotan a los colonos como contrarias a *the fundamental principles of law*, de lo que deduce que *an Act against Constitution is void* (una Ley contra la Constitución es nula) […] (tradução nossa)”.

A história demonstra que os colonos americanos se nutriram das ideias de John Locke a respeito de um direito natural que deveria ser protegido pelo pacto social, passando os direitos naturais a ser considerados o último teste de validez das leis positivas. Nas palavras de Locke:

> Assim a comunidade perpetuamente retém o poder supremo de se salvar das insurgências e desígnios de qualquer um, até mesmo de seus legisladores, sempre que estes demostrem um certo grau de tolice ou de insensatez em produzir ou desenvolver projetos contrários às liberdades e propriedades do sujeito.[174]

Com esses influxos, os Estados Unidos da América estabelecem o ideal responsável pelas mudanças necessárias à revolução contra a Coroa Inglesa. A "grande contribuição americana é plasmar em uma Constituição escrita este parâmetro normativo que decide a validez das leis do Parlamento"[175]. Conforme dissemos anteriormente, as Revoluções Francesa e Americana, a despeito de se influenciarem mutuamente, se deram em contextos distintos, o que ocasionou profundos reflexos para o método de intepretação constitucional.

Expliquemos: a Revolução Francesa estabeleceu a ideia do triunfo da lei, vista como a expressão da vontade majoritária infalível. Este ideal, aliás, tem relação com a ideia de supremacia do parlamento, com a intenção de calar os juízes, que deveriam ser meros reprodutores da ideia do legislador; e também influencia as constituições europeias que estabelecem o sistema parlamentarista [176], diferentemente do continente americano que opta pelo presidencialismo. O ideal de supremacia da lei na Europa só vem a mudar após a Segunda Guerra Mundial. Diversamente, os americanos foram os primeiros a estabelecer o triunfo da

---

[174] LOCKE, John. *The second Treatise of Government*. New York: Barnes & Nobles, 2004, p. 89: "And thus the community perpetually retains a supreme power of saving themselves form the attempts and designs of anybody, even of their legislators, whenever they shall be so foolish or so wicked as to lay and carry on designs against the liberties and properties of the subject (tradução nossa)".

[175] ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La constitución como norma y el tribunal constitucional*. 1985, p. 53: "La gran aportación Americana será plasmar en una Constitución escrita ese parámetro normativo superior que decide la validez de las Leyes del Parlamento (tradução nossa)".

[176] Vale ressaltarmos que a ideia de supremacia parlamentarista difere muito nos países europeus, especialmente a supremacia do parlamento inglês. Sarlet, Marinoni e Mitidiero afirmam: "na Inglaterra o fortalecimento do parlamento não enfraqueceu ou calou o Judiciário. Na verdade, os legisladores e os juízes, na Inglaterra, uniram-se contra o poder do monarca em prol dos direitos do povo." SARLET, Ingo Wolfgang. Et al. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: RT, 2012, p. 710.

Constituição e a possibilidade de o Poder Judiciário tornar-se a sede do controle de constitucionalidade.

Esta ideia de supremacia é que vai fornecer a instrumentalização para o princípio do *judicial review*, que reconhece o poder dos Tribunais de declararem nulas as leis que contrariem a Constituição, sendo exemplo desse pensamento o célebre caso *Marbury versus Madison*, julgado em 1803 pela Suprema Corte americana. Tal julgamento, além de responsável por incorporar definitivamente ao direito norte-americano o controle das leis pelo Judiciário, é considerado pela doutrina a origem do controle de constitucionalidade no mundo, bem como a sedimentação da supremacia constitucional,[177] conforme explica a doutrina:

> Trata-se do precedente judicial no qual a Suprema Corte norte-americana, pela primeira vez, reconheceu sua competência para declarar inválidos atos legislativos contrários à Constituição. O voto representativo da decisão do tribunal foi redigido pelo *Chief Justice* Marshall: 'Se, então, os tribunais devem observar a Constituição, e a Constituição é superior a qualquer ato ordinário emanado do Legislativo, então é a Constituição, e não o ato ordinário, que deve reger o caso ao qual ambos se aplicam'. [...].[178]

O contexto envolvendo este precedente judicial residiu numa disputa entre John Adams e os Federalistas contra seu sucessor, Thomas Jefferson e os Republicanos: antes de deixar seu cargo, Adams nomeara William Marbury para ocupar o cargo de juiz de paz do distrito de Columbia. A nova administração de Jefferson se recusou a aceitar a nomeação porque ela não havia se completado inteiramente. Marbury se insurgiu contra a decisão, levou o caso à Suprema Corte norte-americana, ao então secretário de Estado de Jefferson – James Madison – para que este fosse obrigado a nomeá-lo.

---

[177] SARMENTO, Leonardo. *Controle de constitucionalidade e temáticas afins*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 240. Em comentários ao Controle de Constitucionalidade nos Estados Unidos da América o autor afirma: "Foi com o caso Marbury v Madison, julgado em 1803 pela Suprema Corte americana, que se dá início ao controle de constitucionalidade."

[178] SARLET, Ingo Wolfgang. et al. *Curso de direito constitucional*. 2012, p. 46.

E aqui entra em cena a figura do Juiz Marshall como célebre criador do controle de constitucionalidade pelo Judiciário e do ideal de supremacia da Constituição. Primeiramente, ele verificou que o direito de insurgência de Marbury confrontava uma norma constitucional vigente, concluindo que se uma Corte identifica um conflito entre um preceito constitucional e um ato do congresso, ela tem a autoridade e o dever de declarar o ato inconstitucional. Emanuel Steven explica que, diante desse cenário, Marshall concluiu que a insurgência de Marbury não poderia ser atendida, chegando a duas conclusões jurídicas inéditas:

> i) A Constituição é suprema: O verdadeiro propósito de uma constituição escrita é de estabelecer uma lei suprema e fundamental. Disto decorre que qualquer ato do legislativo contrário à Constituição deve ser considerado nulo.
>
> ii) Quem interpreta: É função e dever do departamento judicial de dizer o que é a lei. Ou seja, é a corte e não o legislativo que deve determinar, em um caso concreto, se o ato do Congresso está em conflito com a Constituição. Denegar esta permissibilidade da revisão judicial da constitucionalidade de um ato do congresso seria o mesmo que dizer que a corte deve 'fechar os olhos para a constituição, e olhar apenas para a lei. Tal ideal enfraqueceria a verdadeira fundação de todas as constituições escritas'.[179]

Esses ideais estabelecem a Constituição como o paradigma último de um certo ordenamento positivo, com o que a observância de suas regras é exigida em maior intensidade do que a de outros textos jurídicos. Tal superioridade pode vir explícita ou implicitamente no texto constitucional, tanto pela criação de uma Justiça Constitucional quanto pela constatação de um processo mais dificultoso de alteração da Constituição do que para as leis ordinárias.

---

[179] EMANUEL, Steven L. *Constitutional Law*. New York: Aspen Publishers, 2010, p. 9: "i. Constitution is paramount: The very purpose of a written constitution is to establish a fundamental and paramount law. It follows from this that any act of the legislature repugnant to the Constitution must be void. ii. Who interprets: "It is emphatically the province and duty of the judicial department to say what the law is." That is, it is the court, not the legislature, which must make the determination whether, in a particular case, an act of Congress is in conflict with the Constitution. To deny the permissibility of judicial review of the constitutionality of a congressional statute would be to say that the courts "must close their eyes on the constitution, and see only the law. This doctrine would subvert the very foundation of all written constitutions (tradução nossa)."

André Ramos Carvalho defende que a supremacia da Constituição brasileira é colhida pela leitura de "inúmeros dispositivos tais como os artigos 60, 102 e 103 da Constituição de 1988, podendo-se acrescentar o art. 23, I"[180] que estabelece a competência comum dos entes políticos para zelar pela guarda da Constituição.

O STF também acolhe a doutrina da supremacia da Constituição, como podemos visualizar em trecho de julgamento abaixo reproduzido:

> Sabemos que a supremacia da ordem constitucional traduz princípio essencial que deriva, em nosso sistema de direito positivo, do caráter eminentemente rígido de que se revestem as normas inscritas no estatuto fundamental. Nesse contexto, em que a autoridade normativa da Constituição assume decisivo poder de ordenação e de conformação da atividade estatal - que nela passa a ter o fundamento de sua própria existência, validade e eficácia -, nenhum ato de Governo poderá contrariar-lhe os princípios ou transgredir-lhe os preceitos, sob pena de o comportamento dos órgãos do Estado incidir em absoluta desvalia jurídica.[181]

Finalmente, como consectário da supremacia, temos a rigidez da Constituição. Basicamente significa que o grau de proteção delineado em certo conjunto de normas é suficiente para distingui-las das demais normas de um ordenamento. De acordo com a opção do Poder Constituinte, a Constituição poderá ser inteira ou parcialmente rígida.[182] Isso significa que as normas constitucionais, justamente por sua supremacia em determinado ordenamento, não podem ser alteradas ou possuem um processo de alteração mais dificultoso do que o das leis em geral; ideal de rigidez que acompanha as constituições modernas do mundo.

A título de exemplo, em nosso ordenamento, a Constituição de 1988 estabelece, no artigo 60, um procedimento de alteração mais dificultoso, mediante as emendas à constituição, que devem ser discutidas e votadas nas duas casas do Congresso Nacional, por dois turnos e aprovadas por três quintos dos votos dos respectivos membros de cada casa. Também no artigo 60, §4º, a Constituição de

---

[180] TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. Saraiva: São Paulo, 2013. Cap. III, Item 3.2. (livro digital).

[181] ADI 2215 PE, Rel. Min. Celso de Mello (STF - ADI: 2215 PE, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 17/04/2001, Data de Publicação: DJ 26/04/2001 PP-00004 RTJ VOL-00200-03 PP-01404)

[182] Sabemos da classificação das constituições flexíveis, mas entendemos que esta categoria não revela importância para os ideais constitucionalistas, uma vez que acaba por colocar a constituição no mesmo grau de hierarquia de todas as outras normas do ordenamento.

1988 elenca as chamadas cláusulas pétreas que não podem ser nem mesmo objeto de emendas constitucionais.[183]

A rigidez representa uma característica de todas as constituições do século XX. Todavia, não devemos nos esquecer que o modelo de rigidez constitucional, por motivos e técnicas distintos,[184] também tocou a Constituição norte-americana de 1787, de forma que é uma diretriz amplamente adotada no mundo. As vantagens desta adoção se mostram patentes e traduzem o que a doutrina chama de constituição garantia. Nas palavras de Bin:

> A Constituição rígida é, portanto, uma Constituição garantia: é garantida a prevalência de suas regras a quaisquer outras regras. As garantias são de dois tipos: o procedimento de revisão constitucional e o controle de legitimidade da lei. [...] Cada Constituição procura alcançar um ponto de equilíbrio entre duas exigências contrastantes: aquela da estabilidade das regras constitucionais e da subtração da vontade das maiorias políticas que se alternam no poder, e aquela da mudança, da adequação das regras aos problemas que a experiência constitucional coloca.[185]

---

[183] "Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II - do Presidente da República;
III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
III - a separação dos Poderes;
IV - os direitos e garantias individuais.
§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa".

[184] De acordo com Bin, a rigidez da primeira Constituição norte-americana foi resultado do pacto do estado federal, vez que a mudança exigia o consenso dos Estados membros. BIN, Roberto. *Diritto Costituzionale*. 6. Ed. Torino: G. Giappichelli. 2005, p, 106.

[185] BIN, Roberto. *Diritto Costituzionale*. 2005, p, 107: "La Costituzione rigida `e dunque una Costituzione garantita: `e garantita la prevalenza delle sue regole rispetto a qualsiasi altra regola. Le garanzie dono di due tipi: il procedimento de revisione costituzionale e il controllo di legittimità delle leggi. [...] Ogni Costituzione cerca di raggiungere un punto di equilibrio tra due esigenze contrastante: quella della stabilita delle regole costituzionali e della sottrazione di esse ala volontà delle maggioranze politiche che si alternato al potere, e quella del mutamento, dell'adeguamento delle regole ai problemi che l'esperienza costituzionale pone (tradução nossa)."

Último ponto da rigidez que ainda deve ser abordado está na crítica da doutrina quanto ao fato de a promessa de estabilidade constitucional acabar "engessando" as gerações futuras aos valores colocados pelos indivíduos que exerceram o poder constituinte. Contudo, a resposta que se dá a esta ideologia reside na própria estabilização constitucional que não permitirá mudanças em períodos de instabilidade institucional. A doutrina costuma fazer uma analogia desta impossibilidade de mudança constitucional com a passagem "Ulisses e o canto das sereias", da Odisseia, de Homero, na qual o heroi determina que o amarrem ao mastro de sua embarcação, pois sabe que se estiver livre não resistirá ao canto mortal das sereias, conforme apresenta Chemerinsky:

> Uma constituição representa uma tentativa da sociedade de se limitar para proteger os valores que ela mais acalenta. Uma poderosa analogia pode ser extraída da famosa estória de Ulisses e as sereias [...] A História ensina que as paixões do momento podem levar as pessoas a sacrificar até mesmo os mais básicos princípios de liberdade e justiça. A constituição é a tentativa da sociedade de se proteger dela mesma. A Constituição enumera valores preciosos – garantias de participação política, direitos individuais, proteções face ao Estado – e torna a mudança ou a partida muito difícil. Assim, como Ulisses, a sociedade sabe que existe uma sereia e por meio da constituição amarra suas mãos para ajudar a resistir ao canto que poderia causar desejos efêmeros a triunfar sobre interesses de longo prazo.[186]

O que devemos assentar é que a rigidez constitui importante técnica de estabilização constitucional e uma conquista do constitucionalismo moderno: uma questão muito profunda, pois "a rigidez efetiva da constituição depende do jogo das exigências jurídico formais, por um lado, e das circunstâncias políticas, históricas e sociais, por outro".[187] No campo tributário, em nosso sistema pátrio, tal exegese leva a importantes conclusões. Sendo a nossa Constituição considerada rígida (ou até

---

[186] CHEMERINSKY, Erwin. *Interpreting the Constitution*. New York: Praeger, 1987, p. 29-30: "So a constitution represents an attempt by society to limit itself to protect the values it most cherishes. A powerful analogy can be drawn to the famous story of Ulysses and the Siren. […] History teaches that the passions of the moment can cause people to sacrifice even the most basic principles of liberty and justice. A constitution is society's attempt to protect itself from itself. The Constitution enumerates cherished values – guarantees of political participation, individual rights, protections from the government – and makes change or departure very difficult. Thus, like Ulysses, society knows there is a Siren and trough a constitution ties its hand to help resist a song that might cause short-term desires to triumph over long-term interests (tradução nossa)."

[187] COMELLA. Victor Ferreres. *Una defensa de la rigidez constitucional*. In: *Constitución: problemas filosóficos*. Madrid: Lael, 2003, p. 331: "la rigidez efectiva depende del juego de las exigencias jurídico-formales, por un lado, y de las circunstancias políticas, históricas y sociales, por otro (tradução nossa)."

mesmo super rígida)[188] serve de paradigma para todo o encadeamento de atos realizados pelos poderes e cidadãos.

Conforme analisamos, as duas características podem ser consideradas as mais importantes do ponto de vista jurídico do constitucionalismo, pois refletiram (e refletem até hoje) importantes avanços na interpretação constitucional e na proteção dos cidadãos contra as investidas dos governantes, das alternâncias do poder e das instabilidades econômicas e institucionais. Contudo, vivemos um momento de mudanças no paradigma constitucional, de forma que somente essas características passaram a não ser mais suficientes para atender às necessidades dos povos do mundo.

No próximo item, adentraremos o estudo a respeito da evolução teórica do neoconstitucionalismo e os avanços perpetrados por esta doutrina no pensamento constitucional.

2.3 O MARCO TEÓRICO DO NEOCONSTITUCIONALISMO

O marco teórico do neoconstitucionalismo é destacado por Barroso como sendo fruto de três grandes transformações do conhecimento e aplicação constitucionais, quais sejam, a) a força normativa da Constituição; b) a expansão da jurisdição constitucional; c) uma nova dogmática de interpretação constitucional.[189]

Quanto à observância da força normativa da Constituição, significa que esta deixa tanto de ser “apenas” um documento político que estabelece os poderes e o modo de atuação do Estado como “apenas” fundamento de validade lógico transcendental do ordenamento; passando a ser entendida como detentora de normas que servem como paradigma de observância obrigatória a todos os intérpretes e operadores do direito. Contrapondo-se à ideia do sentido sociológico e político de uma Constituição, adiciona-se o seu caráter de poder jurídico, sua força

---

[188] Alexandre de Moraes ressalta que a CF/88 “pode ser considerada como super-rígida, uma vez que, em regra poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado, mas, excepcionalmente, em alguns pontos é imutável (CF, art. 60, § 4º - cláusula pétreas).” MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 63.

[189] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 296.

normativa, a “vontade da Constituição” (*Wille zur Verfassung*). [190] A norma constitucional passa a sustentar o *status* de norma jurídica com o condão de irradiar efeitos a todo o ordenamento, de forma que se torna a premissa do estudo da Constituição:

> [...] o reconhecimento de sua força normativa, do caráter vinculativo e obrigatório de suas disposições. Vale dizer: as normas constitucionais são dotadas de imperatividade, que é atributo de todas as normas jurídicas, e sua inobservância há de deflagrar os mecanismos próprios de coação, de cumprimento forçado.[191]

É, na verdade, um processo de ida e retorno, significando a vinda para o texto da Constituição de normas dos mais diferentes ramos jurídicos e também a ida da Constituição aos diferentes ramos do direito, à luz dos valores e princípios constitucionais irradiados por eles, de forma que toda interpretação jurídica legítima deve ser direta ou indiretamente constitucional. Tal exegese revela profunda relevância quando da interpretação sistemática pelo intérprete, que estará obrigado a dar um “maior peso hierárquico” às normas constitucionais. Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos pontua:

> O postulado da supremacia da Constituição repele todo tipo de interpretação que venha de baixo, é dizer, repele toda tentativa de interpretar a Constituição a partir da lei. O que cumpre ser feito é sempre o contrário, vale dizer, procede-se à interpretação do ordenamento jurídico a partir da Constituição.[192]

Dessa feita, a norma suprema condiciona a validez de outras normas, pois, se a outra norma quer fazer parte do ordenamento, tem de ser congruente, o que nos leva à colocação do ponto de vista procedimental (criada de acordo com as competências e o procedimento específico da constituição) e do ponto de vista material ou substantivo (a validez será colocada em jogo diante do que dispõe a constituição).

---

[190] HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 19.
[191] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional...* 2015, p. 296.
[192] BASTOS. Celso Ribeiro. *Hermenêutica e intepretação constitucional*. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 124.

A colocação da Constituição no centro do sistema jurídico, visto como norma, decorreu de um embate de pontos de vista doutrinários.[193] Era aceito que questões constitucionais não abordassem questões jurídicas, de forma que o poder da força política sempre se mostrava superior ao poder da força jurídica, sucumbindo diante de uma Constituição real – o que levava a uma *negativa da própria Constituição*. Diante desta constatação, a Constituição não estaria a serviço de uma ordem estatal justa, mas apenas justificando as relações de poder dominante, por isso não se distinguindo da Sociologia ou da Política.

A visão da Constituição como detentora de normas cria a possibilidade de ela tornar-se aceita não apenas como um ser, mas também como um *dever-ser*, significando mais do que um espelho dos fatores reais do poder: ela procura, sim, conceder ordem, moldura de atuação, verdadeiro paradigma aos poderes e aos operadores. Ela constrói o futuro com base na natureza do presente, concedendo força ativa às suas próprias normas, impondo tarefas, limites, respeito e observância obrigatória de seus termos. Hesse destaca que ela só terá força ativa caso:

> [...] estas tarefas foram efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar esta ordem. Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se fizerem presentes, na consciência geral – particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional -, não só a vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também a vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*). Essa vontade de Constituição origina-se de três vertentes diversas. Baseia-se na compreensão da necessidade e do valor de uma ordem normativa inquebrantável, que proteja o Estado contra o arbítrio desmedido e disforme. Reside, igualmente, na compreensão de que essa ordem constituída é mais do que uma ordem legitimada pelos fatos (e que, por isso, necessita de estar em constante processo de legitimação). Assenta-se também na consciência de que, ao contrário do que se dá com uma lei do pensamento, essa ordem não logra ser eficaz sem o concurso da vontade humana.[194]

---

[193] Esse embate está retratado no texto de Konrad Hesse, entre a visão da Constituição normativa e a Constituição no sentido sociológico de Ferdinand Lassalle. HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. 1991, p. 9.

[194] HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. 1991, p. 19.

Uma Constituição estável, que sirva de embasamento e segurança à ordem econômica e social de um povo, deve ser respeitada. Suas cláusulas devem ser observadas por seus intérpretes sob pena de falência do sistema. Nas palavras de Agra:

> Força normativa é a prerrogativa que ostentam as normas constitucionais de serem obedecidas e cumpridas pelos entes estatais e pela sociedade de forma geral. Teoricamente, pela supralegalidade de que elas gozam apresentam uma maior intensidade de coercibilidade, produzindo maior efeito do que as outras normas. Ela se configura como requisito inexorável para que a Constituição deixe de ser um texto semântico, destituído de qualquer eficácia, e passe a ser uma norma respeitada, dotada de coercitividade, e limitando as opções do *lower lawmaking track*.[195]

Quanto mais seu conteúdo for respeitado mais estabilidade e força normativa serão conquistadas. A pragmática, sobretudo da atuação do Estado, por meio dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, deve respeitar a vontade da Constituição, mesmo que momentaneamente possa infringir interesses secundários do Estado. É por isso que não se pode sustentar ultrapassar normas constitucionais expressas para se prestigiar algum interesse escuso e momentâneo. Isso quebraria a estabilidade e a força normativa da Constituição gerando prejuízos muito maiores para toda a sociedade pelo desrespeito à essência de um Estado Democrático de Direito. Quando assim se faz, retira-se, pouco a pouco, algo que jamais será recuperado.

É exatamente nos tempos de embate, nos tempos de dificuldade, que a força normativa da Constituição será testada. Se o Estado passa por dificuldades financeiras resultantes de má administração, não seria justificável vulnerar garantias constitucionais para abastecer os cofres públicos sob a justificativa de se estar realizando a vontade constitucional para fornecer subsídio às ações estatais. É a velha máxima de despir um santo para cobrir outro. Ora, se para realizar a dignidade da pessoa humana, no fornecimento de serviços e condições mínimas de existência, o mesmo Estado tem de desconsiderar garantias expostas na Constituição, tributando inconstitucionalmente, esta deixa de lado sua força normativa e sua estabilidade constitucional.

---

[195] AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 2014, Item 3.1.

No Brasil, a Constituição Federal passa a ser o centro do movimento jurídico apenas após 1988. Até o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), a Constituição era vista como um documento político [196] que necessitaria da concretização, pelo legislativo ou pelo executivo, a fim de integrar as normas constitucionais: consistia numa convocação à atuação dos poderes constituídos de forma que o direito só surgia após a lei ou o regulamento. Não obstante os Estados Unidos sempre ter adotado esse modelo, no Brasil não foi assim, pois sempre houve influência europeia e o predomínio da lei.

Atento a essas dissonâncias, Barroso tece comentários pontuais a respeito da aplicação da força normativa da Constituição no Brasil:

> O debate acerca da força normativa da Constituição só chegou ao Brasil, de maneira consistente, ao longo da década de 80, tendo enfrentado as resistências previstas. Além de complexidades inerentes à concretização de qualquer ordem jurídica, padecia o país de patologias crônicas, ligadas ao autoritarismo e à insinceridade constitucional. Não é surpresa, portanto, que as Constituições, tivessem sido, até então, repositórios de promessa vagas e de exortações ao legislador infraconstitucional, sem aplicabilidade direta e imediata. Coube à Constituição de 1988, bem como à doutrina e à jurisprudência que se produziram a partir de sua promulgação, o mérito elevado de romper com a posição mais retrógada.[197]

Contudo, nos últimos tempos, a Constituição passa ao centro do sistema. No século XX, surge uma preocupação com direitos sociais e o direito privado começa a incorporar normas de ordem pública gerando os fenômenos da publicização do direito privado e da efetiva constitucionalização do ordenamento como um todo. Hoje se interpretam todos os ramos do direito à luz da Constituição, que irradia suas normas e valores a toda e qualquer interpretação, quer seja diretamente ao se postular ao STF o paradigma de uma norma constitucional pelo controle concentrado; quer seja, indiretamente, com a aplicação de qualquer norma infraconstitucional.

---

[196] NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994, p. 160. O autor explica que: “a falta de concretização normativo-jurídica do texto constitucional está associada à sua função simbólica.”

[197] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 297.

Ao se interpretar e aplicar qualquer norma jurídica o operador aplicará indiretamente a Constituição, pois, sempre que fizer incidir o cumprimento forçado da norma, deverá determinar o sentido e o alcance desta em vista dos limites e fins previstos na constituição. É este marco teórico do neoconstitucionalismo que entendemos ser, muitas vezes, desrespeitado na atuação estatal tributária dos três Poderes. Sim, entendemos que até mesmo o Judiciário, mediante a criação de Súmulas deixou de atentar a força normativa da Constituição, como pretendemos defender no capítulo VI.

O segundo elemento do marco teórico reside na expansão da jurisdição constitucional. Estamos atentos ao fato de que já havíamos pontuado a supremacia da Constituição como uma característica do próprio Constitucionalismo. Dessa feita, por qual motivo Barroso[198] destaca representar essa expansão uma característica do Neoconstitucionalismo? O autor explica que antes do final da Segunda Guerra vigorava na Europa um modelo de supremacia do Poder Legislativo, a qual passou, após as atrocidades históricas mencionadas, a adotar um novo modelo inspirado na experiência americana de supremacia da Constituição, com a enunciação de direitos fundamentais cuja proteção seria incumbência de um poder judiciário atuante, criando-se tribunais constitucionais. Exploraremos melhor tal característica no próximo item.

Como último marco teórico do neoconstitucionalismo temos a reelaboração doutrinária da interpretação constitucional, de forma que, os avanços retratados pelo constitucionalismo, aliados a uma pluralidade de interpretações, a promoção dos direitos fundamentais, foram responsáveis por gerar “grande impacto sobre a hermenêutica jurídica de maneira geral e, especialmente, sobre a interpretação constitucional”. [199] Acreditamos que as mudanças mais importantes figuram no reconhecimento da normatividade dos princípios e da possibilidade de colisão entre direitos fundamentais e na adoção das técnicas de ponderação e razoabilidade. A respeito da técnica da ponderação, Barcellos propõe um roteiro a ser trilhado pelo julgador ao analisar os casos difíceis que lhe são apresentados no cotidiano processual:

---

[198] BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2015, p. 297.
[199] BARROSO. *Curso de direito constitucional...* 2015, p. 300.

> A proposta concebe a aplicação da ponderação como um processo composto de três etapas sucessivas, que podem ser identificadas, muito resumidamente, nos seguintes termos. Na primeira delas, caberá ao intérprete identificar todos os enunciados normativos que aparentemente se encontram em conflito ou tensão e agrupá-los em função da solução normativa que sugerem para o caso concreto. A segunda etapa ocupa-se de apurar os aspectos de fato relevantes e sua repercussão sobre as diferentes soluções indicadas pelos grupos formados na etapa anterior. A terceira fase é o momento de decisão: qual das soluções deverá prevalecer? E por quê? Qual a intensidade da restrição a ser imposta às soluções preteridas, tendo em conta, tanto quanto possível, a produção da concordância prática de todos os elementos normativos em jogo.[200]

O fato é que há uma nova explicação teórica do estado constitucional, a qual não se limita a uma função contemplativa do objeto de análise, uma vez que consiste numa atividade que cria e recria o próprio objeto de estudo. A doutrina e os teóricos não são apenas responsáveis por descrever o direito constitucional, mas também atuam como protagonistas, contribuindo para sua formação, ao destacar quais normas podem e devem estar no sistema, bem como aquelas que não deveriam mais existir. De forma que a ciência jurídica passa a ser, nas palavras de Ferrajoli, uma *metagarantia* dos direitos fundamentais e das "garantias jurídicas eventualmente inoperantes, ineficazes ou carentes, atuando mediante a verificação e a censura externa do direito inválido ou incompleto".[201]

Este papel da doutrina também pode ser visualizado em propostas de teste do sistema constitucional. De forma muito interessante, Ricardo Guastini[202] propõe uma fórmula – dividida em sete propostas – para analisar o nível de constitucionalidade de um determinado ordenamento, constatando que este último se acha *impregnado pelos mandatos normativos das constituições,* de sorte que hoje todo direito deve ser lido à luz da Constituição: é a presença de uma Constituição invasora, e não existe justificação fora deste âmbito, por isso o direito tributário, civil, processual, ou seja, todos os ramos têm de ser lidos à luz da Constituição.

---

[200] BARCELLOS, Ana Paula. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. 2005, p. 91.
[201] FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantias*. Madrid: Trotta. 1999, p. 33. Livre tradução nossa, no original consta: [...] precisamente, como una meta-garantía en relación con las garantías jurídicas eventualmente inoperantes, ineficaces o carentes, que actúa mediante la verificación y la censura del derecho invalido o incompleto.
[202] GUASTINI, Riccardo. La constitucionalizacon del ordenamiento jurídico: el caso italiano. In: CARBONELL, Miguel (Org). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003, p. 49.

A primeira, a presença de uma Constituição Rígida, como já abordamos anteriormente. Quanto mais rígida a constituição maior será o impacto sobre o resto do ordenamento. Tanto é assim que temos exemplos de Constituições com cláusulas pétreas, tal como a brasileira, a italiana e a alemã. A segunda, a garantia jurisdicional da Constituição: a rigidez deve poder ser imposta; tem de haver o controle constitucional por parte de um Tribunal especializado. Em nosso ordenamento, tal tarefa fica a cargo do STF.

A terceira, a presença emblemática da força vinculante da Constituição. Todas as normas jurídicas são plenamente aplicáveis a seus destinatários e não podem ser vistas como programas de ação política, as normas programáticas, pois todas as normas presentes na Constituição são vinculantes. O grau de vinculação, a sua função na prática, vai depender claramente de caso a caso. Mas são normas vinculantes, e não catálogos de programação. A quarta, a *sobreinterpretação* do texto constitucional: devem ser usados argumentos analógicos que permitam extrair do texto constitucional normas implícitas para regular a vida social e política e assim vincular o resto do ordenamento jurídico, de forma que não sobrem *espaços vazios de ordenamento jurídico*.

A quinta retrata a aplicação direta das normas constitucionais, regendo também as relações entre particulares: não é só entre o poder público e o cidadão (o que deveria ser óbvio por si só, não obstante, nem sempre o é, especialmente no Brasil), mas também nas relações entre particulares – a *eficácia horizontal dos direitos fundamentais*. Todos os juízes devem aplicar a Constituição e todas as normas e relações devem respeitar seus ditames.

A sexta, a interpretação conforme das leis ordinárias com as normas da Constituição. O juiz deve tentar acomodar a interpretação da lei sempre de acordo com o que preceitua a Constituição, elegendo a interpretação que maximize os efeitos das normas constitucionais. A sétima e última proposta da fórmula reside na influência da Constituição sobre as relações políticas: a Constituição deve prever um sistema de solução de conflitos entre os órgãos; por sua vez, os órgãos jurisdicionais devem assumir a faculdade de conhecer os casos sem apelar aos temas políticos, mas também devem poder ter uma visão ampla a respeito de temas, os quais, não obstante serem políticos, afetam direitos dos cidadãos. Por esse motivo, os atores sociais devem deliberar e participar tomando sempre em conta a Constituição – observância de um pluralismo constitucional.

Finalmente, sedimentando a existência e a necessidade de aceitação do neoconstitucionalismo, eis as contundentes palavras de Barberis:

> Neste trabalho busquei demonstrar, negativamente, que se o neoconstitucionalismo não existisse como teoria, então nenhum outro "ismo" existira: todos seriam somente ideologias. Contudo, sobretudo busquei demonstrar, positivamente, que o neoconstitucionalismo tem, ou inclusive é, uma teoria das relações entre direito e moral, das normas e do raciocínio jurídico: situação invejável para uma teoria do direito que não existe. É provável que em minha fraca defesa do neoconstitucionalismo o tenha relegado a um plano de indulgência que os pais têm com seus filhos rebeldes: geralmente não se aceitam as suas críticas, somente os pais tem o direito de fazê-lo. Aparte da indulgência, não me parece que o neoconstitucionalismo tenha mais necessidade de ser defendido: em todo caso, é hora de levá-lo à sério.[203]

As abordagens que levantamos até aqui, sobre as características e premissas histórico-filosóficas e sobretudo teóricas do neoconstitucionalismo, levaram a outras importantes mudanças e constatações que acompanham o movimento neoconstitucionalista. Se evidenciamos que a história ansiava por uma proteção mais efetiva para os direitos humanos, a filosofia e a teoria levaram, mediante a criação das técnicas interpretativas e da fenomenologia social, a um efetivo deslocamento de "importância" dos poderes: o Poder Judiciário passa a ser o Poder responsável pela aplicação das novas técnicas de interpretação constitucional e tem em suas mãos a responsabilidade de garantir os preceitos e valores constitucionais. A consequência é a intima relação entre o neoconstitucionalismo e um Judiciário fortalecido, com a responsabilidade de desenhar um novo papel na sociedade. É o que veremos no próximo item.

---

[203] BARBERIS, Mauro. *Existe el neoconstitucionalismo? Razones, debates y argumentos.* Lima, Peru: Jurista, 2013, p. 50.

2.4 O NEOCONSTITUCIONALISMO E O PAPEL DO PODER JUDICIÁRIO

O papel do Juiz no direito já foi objeto de longos debates. Seria ele também criador ou protagonista da norma jurídica? Se é dado ao juiz criar o direito, seria esta uma criação da norma individual e concreta, mediante a interpretação/aplicação do direito ou teria ele o condão de influenciar o direito mediante pautas de condutas gerais e abstratas? Lembramos que o convencionalismo jurídico e a hermenêutica clássica estabeleciam o juiz como o mero intérprete do direito, então deveria ele operacionalizar e pautar seu raciocínio mediante o silogismo legal com a subsunção do fato à norma. Seria quase que uma operação mecanizada não sendo o juiz criador de nada. Contudo, os avanços na teoria jurídica levaram a crer, que, sendo o juiz um verdadeiro intérprete da norma,[204] ao interpretá-la, acabava por também construi-la mediante sua bagagem técnica e cultural: a norma está no intérprete, e não no texto que lhe concede apenas existência formal e é o seu prelúdio.[205]

Nesse sentido, Cossio já afirmava, na década de 1930, que a possibilidade de criação do direito pelo Poder Judiciário já configurava questão bem debatida e resolvida naquele estágio teórico do direito. Em suas palavras:

> A nosso juízo, o assunto já foi definitivamente resolvido graças às obras de Kelsen e de Merkl, seu discípulo predileto. Estes autores explicaram, pela primeira vez, a relação lógica que existe entre o momento legislativo e o momento judicial do Direito: O juiz não pode criar normas gerais, contudo cria direito porque cria normas individualizadas: o juiz não legisla nem supre a lei, a não ser dentro do espaço que lhe assinala a lei, onde o juiz se autodetermina: eis aqui a interpretação; todo o trecho da dinâmica jurídica é

---

[204] Neste sentido destacamos mais uma vez trecho da obra de Eros Grau: “Por ora, repitamos: a norma encontra-se, em estado de potência, involucrada no texto. Mas ela se encontra assim nele involucrada apenas parcialmente, porque os fatos também a determinam – insisto nisso: a norma é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos que se desprendem do texto (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de elementos da realidade (mundo do ser). Interpreta-se também o caso, necessariamente, além dos textos e da realidade - no momento histórico no qual se opera a interpretação - em cujo contexto serão eles aplicados.” GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2006, p. 25.

[205] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 49. Nesse sentido, retratando o abandono da postura do juiz mecanicista perante a evolução teórica do direito, as palavras de Maximiliano: “Assim o magistrado: não procede como insensível e frio aplicador mecânico de dispositivos; porém como órgão de aperfeiçoamento destes, intermediário entre a letra morta dos Códigos e a vida real, apta a plasmar, com a matéria-prima da lei, uma obra de elegância moral e útil à sociedade. Não o consideram autônomo; e, sim, árbitro da adaptação dos textos às espécies ocorrentes, mediador esclarecido entro o direito individual e o social”.

> aplicação das normas gerais que a fundamentam, mas não é criação das normas inferiores que vai fundamentar, e assim como o Legislador quando legisla aplica a constituição mas dentro dela cria uma norma, assim o Juiz quando julga aplica a lei mas cria dentro dela uma norma individualizada: eis aqui o fundamento lógico da interpretação judicial.[206]

Contudo, não é esta abordagem que visualizamos no Neoconstitucionalismo ou mesmo nas vertentes jurídico filosóficas do Realismo e do Pós-positivismo. Aqui temos uma diferenciação muito importante, qual seja, a judicialização da jurisdição constitucional e o Poder Judiciário como verdadeiros protagonistas da criação do Direito.

Vimos que para o Realismo a fonte primordial do Direito é o Poder Judiciário, o qual, por critérios pragmáticos, é o poder legitimado a dizer e construir o direito. Já o Pós-positivismo concede as ferramentas filosóficas para que, por meio da teoria jurídica, o Neoconstitucionalismo se firme e aja mediante a instrumentalização de uma importante realidade: a exaltação e judicialização dos valores constitucionalmente previstos com uma grande proeminência do Poder Judiciário para exercer tal tarefa.

A íntima relação do neoconstitucionalismo com o Poder Judiciário se dá, conforme pincelamos anteriormente, por dois motivos: é o Judiciário o garantidor do respeito de observância a este novo modelo e é o Judiciário o destinatário das novas técnicas da filosofia e teoria do direito. Afinal, será o julgador o responsável por observar a eficácia irradiante da Constituição e a utilização e aplicação das técnicas de sopesamento dos princípios jurídicos, da razoabilidade e proporcionalidade. É uma transferência de poder das instâncias tradicionais para o Judiciário, vez que muitas questões relevantes e casos difíceis passaram a ter como instância final esse destinatário. Ele deixa de ser um Poder visualizado como um departamento técnico do Estado de Direito para se tornar, efetivamente, um poder político. Um fenômeno

---

[206] COSSIO, Carlos. *La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*. Buenos Aires: Losada, 1939, p. 101: “à nuestro juicio el asunto ha sido definitivamente resuelto por la afirmativa gracias a las obras de Kelsen y de Merkl, su discípulo predilecto. Estos autores han explicado por primera vez la relación lógica que hay entre el momento legislativo y el momento judicial del Derecho: El juez no puede crear normas generales, pera crea derecho porque crea normas individualizadas; el Juez no legisla ni suple a la ley, pero dentro del espacio que le señala la leu, el Juez se auto-determina: he aquí la interpretación; todo tramo de la dinámica jurídica es aplicación respecto de las normas mas generales que lo fundamentan, pera es creación respecto de las normas inferiores que va a fundamentar, y así como el Legislador cuando legisla aplica la constitución pero dentro de ella crea una norma, así el Juez cuando juzga aplica la leu pera creando dentro de ella una norma individualizada; he aquí el fundamento lógico de la interpretación judicial (tradução nossa)”.

que não se constata apenas no Brasil, mas sim no mundo do pós-guerra, com a percepção de que um Poder Judiciário forte e independente constitui um elemento importante para um novo constitucionalismo forte e respeitado.

Assim, os novos textos constitucionais, aliados a uma nova influência jurídica filosófica e teórica, geraram como consequência uma mudança na prática jurisprudencial de tribunais e cortes constitucionais. Eles se viram legitimados e obrigados a trabalhar de maneira diferente daquela que se vinha trabalhando no constitucionalismo clássico. Os Tribunais passam a ser responsáveis pela guarda e pela aplicação desses novos textos constitucionais, observando e empregando os novos princípios e técnicas de interpretação, como a proporcionalidade, a razoabilidade, a ponderação, a maximização dos direitos fundamentais, a força normativa da constituição e a irradiação das normas constitucionais.

Torna-se imperioso destacarmos que esse arsenal não existia, pelo menos não com esses graus de sofisticação, no constitucionalismo clássico. Em outros termos, os juízes passam a ter a possibilidade de trabalhar com valores constitucionalizados, de forma que a moral passa a recompor o direito e os juízes a ocupar um lugar central na construção do modelo neoconstitucionalista; mesmo porque, é uma das ideias centrais de sustentação desse modelo que ele esteja garantido em sede judicial. Nesses termos, contemporâneas as palavras do Ministro do STF, Ricardo Lewandowski, quando afirma, em palestra concedida no Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que o “século XXI é o século do Poder Judiciário, em que a humanidade, bem como o povo, o homem comum, descobriu que tem direito e quer efetivá-lo”.[207] Na realidade, entendemos que já vivenciamos e ultrapassamos a era dos Poderes Legislativo e Executivo: hoje a evidência está no Poder Judiciário.

Verificamos que, sendo a Constituição irradiante e normativa, ela possui um importante poder garantidor e transformador. Dessa feita, ser colocada nas mãos dos juízes é dar-lhes, no mínimo, parcialmente uma dose desse mesmo poder. O papel do juiz na dinâmica do direito muda de maneira substantiva, tornando-o um participante do processo de criação do direito e um protagonista da criação da norma. Carbonell destaca que a maior presença dos juízes no debate público

---

[207] LEWANDOWSKI, Ricardo. Palestra realizada no Conselho Nacional de Justiça, em 14 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/61987-o-seculo-xxi-marca-a-era-dos-direitos-e-do-poder-judiciario-afirma-ricardo-lewandowski>. Acesso em: 23 jan. 2017.

corresponde historicamente a processos de transição para a democracia,[208] citando como exemplos: a atuação do tribunal constitucional alemão ao ordenar a dissolução dos partidos neonazistas e as sentenças do tribunal espanhol para delimitar os poderes territoriais. Já na América Latina, o autor destaca as sentenças constitucionais da corte colombiana, mediante a concessão de tutelas de direito à saúde e aos grupos indígenas; no Brasil, a questão da entrega de remédios e acesso à saúde.

De acordo com Barroso, [209] a judicialização constitucional brasileira é marcante e emblemática, mesmo em níveis mundiais, vez que é potencializada por dois fenômenos: a) nossa especial característica de detentores de uma constitucionalização abrangente, pois nossa CF/88 aborda muitos temas distintos e os elege como matérias constitucionais. Dessa forma, quando o constituinte trouxe tais matérias para a Constituição, acabou retirando uma parcela do poder político, levando ao direito tais assuntos e potencializando a justiça com diversas demandas a respeito desses temas, os quais foram pulverizados na Constituição; b) o modelo brasileiro de controle de constitucionalidade, visto que qualquer parte, perante qualquer juízo, pode suscitar o controle incidental de constitucionalidade.

Contudo, tal ocorrência inegável do atual estágio teórico, qual seja, a ideia de judicialização constitucional, é também muito relacionada à ideia de *ativismo judicial*. Relação que é muitas vezes visualizada num âmbito negativo, considerada uma atividade que desrespeita a separação dos poderes e converte os juízes em semideuses, criadores e julgadores de suas próprias normas. Nas palavras de Ramos, o conceito de ativismo judicial:

> [...] por ativismo judicial deve-se entender o exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos ao próprio ordenamento que incumbe, institucionalmente, ao Poder Judiciário fazer atuar, resolvendo litígios de feições subjetivas (conflitos de interesse) e controvérsias jurídicas de natureza objetiva (conflitos normativos). Há, como visto, uma sinalização claramente negativa no tocante às práticas ativistas, por importarem na desnaturação da atividade típica do Poder Judiciário, em detrimento dos demais Poderes. Não se pode deixar de registrar mais uma vez, contudo, que o fenômeno golpeia mais fortemente o Poder Legislativo, o qual tanto pode ter o produto da legiferação irregularmente invalidado por decisão

---

[208] CARBONELL, Miguel. Palestra realizada na Universidade EAFIT, Medellín, Colômbia, 25 de agosto de 2009. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=mwnZlruVcvY&t=291s>. Acesso em: 15 jan. 2017.
[209] BARROSO, Luis Roberto. Palestra realizada na EMAG do TRF3 em 08 de maio de 2013.

> ativista (em sede de controle de constitucionalidade), quanto o seu espaço de conformação normativa invadido por decisões excessivamente criativas.[210]

As críticas suscitadas contra o ativismo judicial são significativas e razoáveis. Uma das mais relevantes críticas a essa característica do neoconstitucionalismo é a de Pozzolo e Otto, ao chamar atenção aos perigos de se desequilibrar a separação dos poderes, colocando o Poder Judiciário como destinatário de uma interpretação moral da Constituição:

> Colocam-se ainda dificuldades em relação ao equilíbrio entre os poderes constitucionais. Segundo a doutrina neoconstitucionalista, agente consciente da mudança constitucional (ou da necessária evolução da interpretação constitucional) é o juiz constitucional. Mas se observa que vem investido da mesma função também o juiz ordinário na medida em que que o texto constitucional é sujeito a uma interpretação direta a desvendar normas diretamente aplicáveis às controvérsias. [...] O que é atacado com a interpretação moral judicial da Constituição são as mesmas razões em favor do processo democrático e aquela em favor da persistência da Constituição. Nessa perspectiva, de fato, coloca-se o sujeito politicamente mais irresponsável e imóvel a reformular as decisões político-valorativas adotadas através do processo democrático: se a reflexão moral individual de um único juiz (ou de alguns 'sábios') é considerada superior à discussão intersubjetiva, qual o sentido de se manter um procedimento para a tomada de decisões coletivas do tipo democrático?[211]

Direito é poder! Sentimos que esse deslocamento de poder tendo como destinatário o Poder Judiciário, especialmente por conta da possível violação a decisões democráticas, é o que fundamenta as críticas mais contundentes ao neoconstitucionalismo, já que, teoricamente, "o imperialismo da moral, proposto pelos neoconstitucionalistas, nada mais faz que colocar um novo rei para governar o direito"[212].

---

[210] RAMOS, Elial da Silva. *Ativismo judicial.* 2015, p. 131.
[211] OTTO, Écio. POZZOLO, Suzana. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico.* As faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da Constituição. 3. ed. Florianópolis: Conceito, 2012, p. 87.
[212] NOJIRI, Sergio. *Neoconstitucionalismo versus democracia.* 2012, p. 330.

Vejamos também as palavras de Ferreira Filho:

> O fato é que o Judiciário pelo mundo afora e no Brasil, também, assumiu um papel político. Este não foi por ele usurpado, porém, em larga medida lhe foi facultado por novos instrumentos que lhe foram dados pelas Constituições e pelas leis. Este papel político, por um lado, traz serias implicações para a democracia, para a separação dos poderes, para a governança. Acarreta, por outro, riscos graves, de politização, pior, de ideologização e até de partidarização da Justiça. Segue-se do registrado o questionamento: Tais implicações, e a prevenção dos riscos assinalados não reclamam uma revisão profunda das instituições e do pensamento constitucional? A meu ver, é imperioso que isto se faça. Só quando tiver sido feito é que será legítimo falar de um novo constitucionalismo – de um verdadeiro neoconstitucionalismo.[213]

Realmente, conforme visualizamos anteriormente, a separação dos poderes foi considerada uma conquista advinda e realizadora da limitação do poder, forte característica de um constitucionalismo forte. Se muitas vezes o ativismo judicial é criticado, como ficamos diante do fato de ser a judicialização uma característica marcante do neoconstitucionalismo? Ou, em outras palavras, seria então o neoconstitucionalismo fadado ao insucesso teórico, uma vez que apresenta como característica um dado que opera contra a própria ideia de limitação do poder e do próprio constitucionalismo?

Na tentativa de encontrarmos respostas temos, em primeiro lugar, uma realidade que é a constatação da judicialização constitucional e da proeminência do Poder Judiciário e o ativismo judicial visualizado de forma banalizada. A primeira característica equivale a um fato do neoconstitucionalismo; já o ativismo não representa um fato: é uma atitude, uma disposição do Judiciário de expandir o seu papel e levar a Constituição a situações não previstas anteriormente. Em segundo lugar, temos de enfrentar a constatação de que o Poder Judiciário é instado, obrigado e levado ao julgamento de casos difíceis, não anteriormente previstos pelo legislador, diante da impossibilidade racional e prática de se esgotar as possibilidades fenomênicas relacionadas ao mundo jurídico.

---

[213] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O papel político do judiciário e suas implicações. In: FRANCISCO, José Carlos (Coord). *Neoconstitucionalismo e atividade jurisdicional.* Do passivismo ao ativismo judicial. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 240-241.

Dessa feita, pretendemos estabelecer um raciocínio teórico que sustente tal caraterística marcante do neoconstitucionalismo da seguinte forma: o Poder Judiciário é o Poder em evidência nesse novo modelo constitucional; é ele que vai proteger e garantir a aplicação de uma Constituição normativa e a observância desta pela sociedade e pelos poderes constituídos. Sua atividade será muito mais alargada e provocada do que anteriormente; e, sempre que interpretar a norma, deverá considerar os preceitos e valores constitucionais, sobretudo a dignidade da pessoa humana. Contudo, isso não significa, necessariamente, que estaremos diante de um ativismo judicial banalizado. Repisamos: a teoria neoconstitucional não pode ser inteiramente criticada em decorrência desses riscos, os quais devem ser exceções, não o paradigma. A correção está em eleger a dignidade da pessoa humana sempre como vetor de intepretação.

Se o Poder Judiciário tem a vontade de aplicar a Constituição e de fazê-la valer, dando predominância aos valores que lá estão previstos, trata-se, sobretudo, de proteção das garantias e observância do pacto constitucional. De forma distinta se mostraria a criação de um direito alternativo, oriundo de anseios, visões, decisões ou aspirações de membros do Poder Judiciário que desejam ver suas ideias impostas sem o respeito ao devido processo democrático. Entendemos que, não obstante estarmos diante de uma linha tênue, ela existe, queiramos ou não denominar tal atitude de ativismo judicial. Nas palavras de Novelino:

> Com o advento das profundas mudanças operadas no constitucionalismo do segundo pós-guerra, a atividade interpretativa desenvolvida no âmbito do Poder Judiciário assumiu uma importância ainda maior. A margem de discricionariedade na aplicação do direito vem sendo gradativamente alargada, tanto pela ponderação na aplicação dos princípios, quanto pela necessidade de identificação e delimitação de seu conteúdo normativo, cuja densificação cabe ao intérprete. A participação do judiciário na criação e desenvolvimento do direito pode ser constatada não apenas na interpretação dos textos normativos e na concretização dos princípios, mas também nas decisões com eficácia aditiva proferidas pelo Tribunal Constitucional nos casos de omissões inconstitucionais e de interpretação conforme a Constituição. O precedente desempenha um papel fundamental nas hipóteses de colisão. Como resultado de todo sopesamento é formulada uma regra à qual o caso pode ser subsumido. Esta regra decorrente da ponderação pode ser generalizada e aplicada a futuros casos envolvendo as mesmas questões essenciais. A formulação judicial desta regra generalizável, além de transformar casos originariamente difíceis em fáceis, permite ao destinatário da norma saber com antecedência a conduta a ser adotada evitando a supressão do caráter orientador do direito. Vale dizer, a norma generalizável extraída de uma decisão judicial proferida no

> caso concreto poderá servir como critério para orientar e pautar a conduta dos jurisdicionados.[214]

Nesse sentido, entendemos que a aplicação dessa característica do neoconstitucionalismo, qual seja, o Judiciário como protagonista da criação da norma, se dê com muito mais vigor em casos que fogem ao cotidiano jurídico. Ficaria, dessa forma, o protagonismo do Judiciário reservado aos chamados casos difíceis. Mas o que difere os casos difíceis (*hard cases*) dos casos fáceis (*easy cases*)?[215] Nas palavras de Patterson:

> [...] o que constitui um caso fácil ou caso difícil, ou em outras palavras, o que ocorre com a lei que faz um 'hard case' ser difícil e um 'easy case' ser fácil. A resposta convencionalista é basicamente que os casos fáceis são fáceis porque existe um critério institucional estabelecido para o que conta como justificação para a concessão de um pedido em que uma dada proposição de lei é verdadeira. Os casos difíceis são aqueles onde as convenções de justificação não produzem uma resposta clara, ou talvez revelem mais de uma resposta. [...][216]

Entendemos como uma possibilidade de visualizar um critério institucional quando questões levadas ao Judiciário já são plenamente vinculadas a decisões políticas tomadas anteriormente pelo constituinte. A título de exemplo, a criação de um tributo ao arrepio da observância do artigo 150, Inciso I, da CF/88 vigente, que estabelece o princípio da legalidade tributária, seria um *easy case* julgado pelo Judiciário, e não comportaria, *a priori*, uma interpretação ampliativa, permitindo sua criação fora dos espaços delimitados pela Constituição vigente

---

[214] NOVELINO, Marcelo. *Manual de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Método, 2014. Item 1.4.2.1 (Livro digital).

[215] DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. 2010, p. 422. O autor esclarece: "Temos voltado nossa atenção principalmente para os casos difíceis quando os juristas discordam sobre se uma proposição apresentada como o sentido de uma lei é verdadeira ou falsa"

[216] PATTERSON. Dennis. *Law and Truth.* New York: Oxford University Press. 1996, p. 90: "what constitutes a hard or an easy case or, to put differently, what is about law that makes a "hard case" hard and an "easy case" easy. The conventionalist's answer is roughly that easy cases are easy because there exist established institutional criteria for what counts as a justification for a claim that a given proposition of law is true. Hard cases are those where the conventions of justification yield no clear answer, or perhaps more than one answer (tradução nossa).

Já os casos mais complicados levariam o Poder Judiciário a sopesar princípios e muitas vezes tornar-se o protagonista da criação da norma, vez que o envolvimento das situações fáticas pode colocar em altercação o fato e a norma. Isso ocorre, diante da complexidade da modernidade, ao verificarmos o constante surgimento de demandas às quais não seriam possíveis soluções normativas pré-prontas pelo legislador.

De acordo com Barroso,[217] existem três grandes causas à criação e ao aumento dos casos difíceis: a primeira, a expansão dos princípios, como a dignidade da pessoa humana e dos conceitos jurídicos indeterminados como interesse público, relevância e urgência, vez que para esses casos o sentido da norma terá de ser construído concretamente pelo magistrado do caso concreto. A segunda, a constatação da existência, daquilo que ele denomina de *desacordos morais razoáveis*, em que pessoas esclarecidas e bem-intencionadas pensarão radicalmente de forma distinta sobre as mesmas coisas, citando como exemplo a transfusão de sangue para adeptos de determinadas religiões, confrontando o direito à vida e à liberdade de religião. A terceira, as clássicas colisões de direitos fundamentais, de forma que as novas categorias de interpretação constitucional –, quais sejam, a normatividade dos princípios, as colisões entre normas, a ponderação e a realização de concessões recíprocas e a reabilitação da argumentação jurídica – passem a compor o rol de ferramentas a ser utilizado pelo julgador.

Podemos citar um exemplo de *hard case* já solucionado pelo Judiciário? Acreditamos que sim: o julgamento da possibilidade de greve para os servidores, no qual o STF sinalizou o posicionamento pela corrente concretista geral do mandado de injunção[218]: os MIs 670, 708 e 712 – ajuizados por sindicatos de servidores públicos que tentavam assegurar o direito de greve a seus filiados, diante da inexistência de lei que regulamentasse o art. 37, inciso VII, da CF/88. Nesse caso, o STF enfrentava o impasse de não poder legislar para corrigir aquela omissão, por conta da separação dos poderes; ao mesmo tempo se viu obrigado a garantir a dignidade da pessoa humana valorizada por nossa Carta Magna.

---

[217] BARROSO, Luis Roberto. Palestra realizada na EMAG do TRF3 em 08 de maios de 2013.
[218] LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 2016, p. 1275.

Dessa forma, o STF declarou a omissão legislativa e determinou a aplicação da lei de greve vigente no setor privado, qual seja, Lei nº 7.783/89 a todos os servidores públicos. Entendemos que, nesse caso, ao estender a lei de greve privada a todos os servidores públicos, com o fito de observar a dignidade da pessoa humana e a "operatividade dos direitos fundamentais"[219], o STF concretizou uma atitude eminentemente pós-positivista do ângulo jurídico filosófico, revelando um exemplo neoconstitucionalista contemporâneo: privilegiar o valor maior colocado na constituição federal, mesmo que, para tanto, se dê a extensão ou a criação de uma norma pelo Poder Judiciário.

A justificativa para salvaguardar tal interpretação acha-se no fato de que o neoconstitucionalismo se insere num período social em que surgem, paulatinamente, cada vez mais casos difíceis, de forma que o Judiciário é progressivamente instado a emitir posicionamentos que podem ser considerados ativistas. Contudo, diante de casos fáceis se torna mais difícil revelar uma postura ativista banalizada por parte do Judiciário. Leis claras, dispositivos constitucionais proibitivos revelam um caminho mais estrito de julgamento, de forma que o Ativismo Judicial pode e deve ser acatado, mas desde que mediante um raciocínio filosófico-teórico pós-positivista, que privilegie a dignidade da pessoa humana.

Não podemos utilizar as ideias do neoconstitucionalismo, relacionando-o com o ativismo judicial, para justificar a criação do direito pelo Poder Judiciário em cenários *easy*, transformando-os em *hard* por meros interesses egoísticos ou secundários do julgador. Tal atitude, em vez de privilegiar acaba por ofender as premissas do neoconstitucionalismo. Assim, claro que nos casos concretos o Poder Judiciário será instado a dizer o direito e até mesmo editar súmulas,[220] vinculantes ou não, para reger determinadas matérias.

---

[219] É nesse sentido o voto do Relator Min. Maurício Corrêa, MI 670-9 ES.

[220] LEALE, Victor Nunes. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, n. 145, p. 1-20, jul./set. 1981. Interessante destacar que o surgimento das súmulas no direito brasileiro é oriundo de anotações que o Ministro Victor Nunes Leal realizava para auxiliar nos julgamentos. Conforme o próprio Ministro relata: "Daí surgiu a ideia da Súmula, que os colegas mais experientes – em especial os companheiros da Comissão de Jurisprudência, Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves – tanto estimularam. E se logrou, rápido, o assentimento da Presidência e dos demais ministros. Por isso, mais de uma vez, em conversas particulares, tenho mencionado que a Súmula é subproduto da minha falta de memória, pois fui eu afinal o relator, não só da respectiva ementa regimental, como dos seus primeiros 370 enunciados. Esse trabalho estendeu-se até às minúcias da apresentação gráfica da edição oficial, sempre com o apoio dos colegas de Comissão, já que nos reuníamos, facilmente, pelo telefone."

Ademais, quanto à súmula vinculante, sempre se faz necessário lembrarmos que, de acordo com o art. 103-A da Constituição Federal, vincula “apenas” os demais órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Os particulares não sofrem vinculação direta da súmula vinculante, apesar de ser óbvio que serão afetados, uma vez que qualquer demanda perante o Poder Judiciário será pautada de acordo com o conteúdo da súmula, no que poderíamos chamar de uma vinculação *indireta.*[221]

Dessa maneira, concordamos com Becho ao defender que o Poder Judiciário pode “ser fonte positiva do direito, colocando comandos onde o legislador não o fez”.[222] Contudo, entendemos que a pedra de toque do sistema, quanto a esse papel mais ativo do Poder Judiciário, pode ser resumida na seguinte consideração: **o cenário que se apresenta deve ser um *hard case* e a dignidade da pessoa humana deve servir como *ratio* para a decisão**. No novo ambiente neoconstitucional a norma fornece um início de solução, e terá de ser concretizada no caso concreto. Se a solução não está toda na norma, parte da solução deverá ser colhida nos fatos.

O juiz, no âmbito de tais casos, já não é mais apenas uma peça técnica, e sim um coparticipante do processo de criação do direito tendo sempre como moldura os valores constitucionais, sobretudo a dignidade da pessoa humana. Já nos casos fáceis existe uma solução pré-pronta na norma. A constituição é clara e não há espaço para uma interpretação ampliativa, visto que a escolha do valor já pode ter sido objeto de uma decisão política tomada pelas instâncias oficiais, devendo-se, por isso, respeitar-se tal decisão. A judicialização da jurisdição constitucional, característica marcante do neoconstitucionalismo, não significa ativismo e muito menos uma carta de alforria a interesses individuais, escusos, ou mesmo quadros de paranoia do julgador.[223]

---

[221] JANSEN, Rodrigo. A súmula vinculante como norma jurídica. In: *Revista Forense*, ano 101, n. 380, julho-agosto, 2005, p. 208.
[222] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 2009, p. 162.
[223] CORDERO, Franco. *Procedura penale*. 9. ed. Milão: Giuffrè, 2012, p. 21.

Por outro lado, a judicialização constitucional significa também que os juízes e os Tribunais devem estar atentos para realizar os valores da Constituição, mesmo que isso signifique ir de encontro aos anseios momentâneos do regime político em vigor ou de tendências sociais. Se o juiz identificar que aquele movimento pode vulnerar valores constitucionais estabelecidos, deve combater o posicionamento com todo o vigor. Entretanto, nem sempre é assim que a pragmática se revela: muitas vezes os próprios julgadores se deixam levar por aspirações e pressões do ambiente o qual se encontram inseridos. Graver identificou tal realidade:

> Não obstante a pressão no juiz em cenários opressores raramente leve a responsabilização criminal, ainda há causa para investigar as escolhas abertas a ele e como ele exercita tais escolhas. Em um nível, as razões que os juízes corriqueiramente se afiliam com governantes autoritários parece óbvia. Juízes, assim como quaisquer pessoas, tem de ceder a forças arrebatadoras. Participar deste contexto aplicando as novas regras pode parecer a melhor alternativa diante de todos os cenários. De um ponto de vista sociológico, não é nenhum mistério que os juízes se posicionem favoravelmente com as medidas do regime. [...] o outro lado desta discussão é se o juiz pode evitar fazer parte da opressão aplicando a metodologia legal correta.[224]

Diante do atual estágio do processo tributário brasileiro somos levados a crer que o magistrado enfrenta um problema dúplice: a falsa realidade de que o processo tributário, principalmente nas execuções fiscais, é visto unicamente em sua principal vertente, qual seja, de se levar dinheiro aos cofres públicos, em vez de ser visualizada, também, como importante faceta da defesa do cidadão contribuinte. Aliado a esse posicionamento temos o fato inconteste de que o Fisco exerce certa dominância sobre a realidade executiva tributária, como se fosse o "dono" do processo e todas as defesas dos contribuintes mera procrastinação constitucionalmente autorizada.

---

[224] GRAVER. Hans Petter. *Judges against Justice.* On Judges when the rule of law is under attack. London: Springer, 2015, p. 10: "Although the pressure on the judge in oppressive settings seldom includes criminal liability, there is still cause to investigate the choices open to him and how he exercises that choice. At one level, the reasons that judges often side with authoritarian rulers seem obvious. Judges, like others, have to yield to overwhelming force. Playing along and applying the new rules may also appear to be the best alternative with all things considered. From a sociological point of view, it is no mystery that judges comply with the measures of the regime. […] The other side of this discussion is whether the judge can avoid taking part in oppression by applying 'correct' legal methodology (tradução nossa)."

De outra parte, com a nova sistemática do CPC, pode ser ainda mais difícil desafiar decisões oriundas dos tribunais superiores, sobretudo pela lógica dos precedentes. Pretendemos contextualizar essas colocações na segunda parte desse trabalho, especialmente com a súmula 435 do STJ, que revelou, na sua natureza de precedente, uma falsa percepção fática e jurídica de nossa realidade processual tributária, privilegiando a arrecadação e uma parcial pressão fazendária em detrimento de valores constitucionais já eleitos pelo constituinte originário.

Não obstante, nunca é demasiado lembrarmos que a posição neoconstitucionalista pode e deve ficar a cargo de todo o Poder Judiciário o qual, diante da eficácia irradiante das normas constitucionais, deve estar atento para sua salvaguarda e constante aplicação. Contudo, somos levados a crer que, de forma especial, tal papel é prioridade do STF que exerce o controle de constitucionalidade mediante o julgamento de hipóteses previstas no artigo 102 da CF/88, destacando-se, em sua atuação, a competência para julgamento do Recurso Extraordinário (RE) e as Ações Direitas de Inconstitucionalidade (ADIN). E é exatamente neste ponto que deve ser exaltada a competência deste Tribunal, o qual, diante de sua tarefa constitucional, será competente para dizer o direito ao tratar dos paradigmas do neoconstitucionalismo e temas intrincados que violam cláusulas constitucionais.

Devidamente explorada a característica da judicialização constitucional e da evidência do Poder Judiciário no neoconstitucionalismo, passemos a analisar a última característica que entendemos absoluta para compreendermos o movimento: a dignidade da pessoa humana como valor maior de nosso ordenamento e vértice interpretativo da teoria neoconstitucional. Realizaremos tal missão já em confronto com os estudos do direito tributário.

CAPÍTULO III – NEOCONSTITUCIONALISMO E OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

3.1 INTRODUÇÃO

Abrimos esse capítulo com a seguinte aspiração: relacionar os estudos do neoconstitucionalismo e a elevação da dignidade humana com a pragmática tributária. Como respeitar o neoconstitucionalismo e proteger a dignidade humana do contribuinte? Pensamos que tal desiderato pode ser alcançado com a observância dos valores presentes na Constituição, principalmente mediante a aplicação daqueles que protegem os direitos do cidadão contribuinte. Sabemos que a tributação deve ocorrer e é indispensável à manutenção de nosso sistema social, funcionando, também, como ferramenta de promoção da dignidade da pessoa humana.

Contudo, a realização da tributação sem o respeito aos ditames constitucionais acaba por vulnerar a dignidade humana do contribuinte. Em outros termos, a atividade tributária do Estado deve sempre ser balizada pelos valores e princípios presentes no ordenamento e sobretudo na CF/88. Dessa forma, a título de exemplo, entendemos que qualquer tipo de imputação tributária a um sujeito passivo da obrigação deve respeito aos princípios tributários da legalidade, do devido processo legal e do contraditório. Tal observância revela um meio ou ícone emblemático do grau de força normativa invasiva (conforme já citamos) presente em nosso ordenamento e privilegiará, em última análise, a dignidade humana do contribuinte. Como explica Geraldo Ataliba, “mesmo no nível constitucional há uma ordem que faz com que as regras tenham sua intepretação e eficácia condicionada pelos princípios”.[225]

[225] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

Após estudarmos o neoconstitucionalismo, verificando ser ele o modelo teórico atual de nosso ordenamento, passaremos a analisar se seus valores e premissas são observados em nosso ramo de estudo. Quando do desenvolvimento do tema, chegamos a levantar algumas proposições a respeito do estudo da responsabilidade tributária em nosso ordenamento. Pensamos que tanto em virtude da complexidade da responsabilização tributária quanto diante de seus fartos debates, esse tema tem revelado grandes violações constitucionais em nosso ramo de atividade, figurando um estudo frutífero como base de verificação das premissas que até aqui estudamos. Em suma, o modo pelo qual é conduzida a responsabilização tributária no Brasil funcionará como teste para visualizarmos a aplicação dos valores do neoconstitucionalismo na pragmática tributária. Além disso, também escolhemos esse tema por entendermos que a sujeição passiva tributária é um tema constitucional, conforme verificaremos linhas adiante, não obstante sermos capazes de extrair exemplos de violação corriqueiros neste específico assunto.

Antes de adentrar no tema, é indispensável visitarmos mais alguns conceitos que nos ajudarão a alcançar as conclusões pretendidas: as limitações ao poder de tributar e alguns princípios constitucionais de observância obrigatória na atividade tributária do Estado, relacionando-os à dignidade da pessoa humana como vértice interpretativo de todo o sistema e também no âmbito tributário.

3.2 O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES

Conforme verificamos na primeira parte desse trabalho, muitas revoluções e conceitos históricos foram motivados por temas tributários. É por esta razão que efetuamos um levantamento histórico e teórico da evolução do constitucionalismo e sua chegada ao neoconstitucionalismo. Visualizamos que muitas da vitórias e conquistas eram traduzidas em garantias e limitações ao poder de tributar, como quando citamos o constitucionalismo na Idade Moderna e o lema do *no taxation without representation,* considerado o pilar da independência dos Estados Unidos diante da Grã-Bretanha, ou até mesmo o Constitucionalismo na Idade Média e a revolta dos barões contra o rei João, dada sua constante exorbitância na tributação levando à confecção da Magna Carta e a gênese de importantes escudos e

garantias diante do apetite tributário daqueles que detêm o poder. Nesses termos, Adams esclarece:

> A tributação é um importante motivador para as pessoas, mais do que os governos se importam em admitir ou aceitar. Contribuintes revoltados podem ser uma ameaça letal para um governo que institua uma tributação opressiva. Contribuintes institivamente se rebelam: o primeiro aviso da rebelião é uma desenfreada evasão fiscal e uma fuga para evitar a tributação; a segunda fase produz protestos; e a terceira fase é a violência. A vida pode ser catastrófica para qualquer governo que pressione os contribuintes em demasia. [...] de fato parece axiomático que por detrás dos eventos mais importantes da história – a prosperidade das nações, revoltas, revoluções, liberdade e escravidão, e pela maioria das guerras – a tributação exerceu um importante papel que é facilmente esquecido no drama dos grandes eventos.[226]

Tais análises nos levaram ao estudo do Poder de Tributar, que, nas palavras de Buchanan, consiste na manifestação mais familiar do poder governamental de coagir, de forma que "se qualquer distinção entre os verbos apropriar e tributar pode ser sustentada, a tributação deve envolver características adicionais que não se identificam com a apropriação direta".[227] Realmente, apesar de semelhantes, os poderes de tributar e de apropriar diferem, pela permissão constitucional, por grau de limitação imposto pelo ordenamento e pela necessidade de subsistência do próprio Estado. Como já abordamos, sabemos que a tributação é essencial à manutenção da sociedade e para sua preservação, sendo considerado uma de suas principais características a *irrenunciabilidade*, vez que o "o Estado não pode desprender-se deste atributo essencial, posto que, sem o poder tributário, não poderia subsistir. É como o oxigênio para os seres vivos".[228]

---

[226] ADAMS, Charles. *For Good and Evil: the impact of taxes on the course of civilization*. Maryland: Madison Books. 2001, p. xxi. "Taxes are a powerful mover for people, more than governments either care to admit or realize. Angry taxpayers can be a lethal threat to a government that institutes oppressive taxation. Taxpayers instinctively rebel: the first warning phase of rebellion is rampant tax evasion and fight to avoid tax; the second phase produces riots; and the third phase is violence. Life ultimately can be catastrophic for any government that pushes tits taxpayers too far. […] Indeed, it will seem axiomatic that behind most of the great events of history – the prosperity of nations, revolts and revolutions, liberty and slavery, and most of all war – taxes have played an important role that is easily lost sight of in the drama of great events (tradução nossa)."

227 BUCHANAN, James. *The power to Tax*. 2000, p. 12: "If any distinction between taking and taxing is to be sustained, therefore, the tax alternative must involve certain additional requirements not present with direct appropriation (tradução nossa)".

[228] FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. São Paulo: Lael, 1973, p. 34

Contudo, ao aceitarmos o poder de tributar como indispensável à manutenção do Estado, não significa que tal poder seja absoluto. Devemos visualizar o contribuinte como parte afetada nesta relação e detentor de importantes direitos assegurados constitucionalmente, não só de deveres perante sua comunidade, pois é sempre ele que sofre o fardo da tributação. O poder governamental e seu afluente poder de tributar derivam do consentimento dos governados podendo ser considerados objetos resultantes desse acordo e intrinsecamente limitados em seu aspecto coercitivo, sendo a Constituição a ferramenta mais importante para alcançar e definir tais limites. Assim, a doutrina já ressaltava que "o poder fiscal é exercido somente através da *lei*. O poder fiscal, nos dias de hoje, deixa de ser uma força para se tornar conceito submetido ao direito".[229]

Hugo de Brito ressalta tal característica do Direito Tributário, o qual deve ser analisado como um importante sistema de limites ao poder do Estado, e não o estudo do processo de abastecimento dos cofres públicos, sublinhando:

> A cada vez mais se fortalece nossa convicção de que o Direito é um sistema de limites ao poder, fruto e instrumento da racionalidade humana. [...] O Direito Tributário é, sem dúvida, um sistema de limitações ao poder de tributar. Sua finalidade não é viabilizar a arrecadação dos recursos financeiros de que o Estado necessita, e sim limitar o poder tributário do Estado.[230]

Historicamente, adquiriu importância a célebre frase proferida nos Estados Unidos pelo Chief Justice Marshall, em 1819, relator do caso McCulloch *versus* Maryland, de que o poder de tributar envolve o poder de destruir. Tal voto ficou conhecido por estabelecer a fundação do princípio da supremacia federal no campo da tributação americana, vez que o governo de Maryland desejava tributar as notas de dólar confeccionadas pelo United States Bank naquele Estado.

---

[229] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema Tributário na Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1979, p. 196. v. I

[230] MACHADO, Hugo de Brito. A condenação do vencido em honorários advocatícios e a fundamentação das decisões no novo CPC. In: SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 129-130.

O voto de Marshall, nesse caso, é considerado uma de suas mais importantes manifestações, tanto pela abrangência de suas consequências quanto por lidar com o tema das limitações do poder soberano de tributar, da Federação e dos Estados, especialmente pelo famoso trecho de seu voto: “O poder de tributar envolve o poder de destruir, e o poder de destruir pode derrotar e tornar inútil o poder de criar [...]”.[231] A conclusão do julgamento demonstrou que o Estado membro não poderia tributar as atividades do Governo Federal, pois acabaria por destruir as competências deste.

Também costuma ser citado,[232] cronologicamente, outro julgamento histórico e que pode ser considerado uma evolução do primeiro pensamento: o caso Panhandle Oil Co. *versus* Mississipi, julgado em 1923, no qual o juiz Holmes, em seu voto, entendeu que a imunidade na tributação não era absoluta, elevando a importância das decisões do Poder Judiciário, proferindo a famigerada frase de que “o poder de tributar não seria o poder de destruir enquanto a Suprema Corte existisse”.[233]

Extraímos destes dois pensamentos a seguinte conclusão: o poder de tributar, se utilizado em demasia, de forma invasiva e sem a observância dos preceitos constitucionais pode, sim, se tornar um método destrutivo e inibidor das atividades econômicas que trazem benefícios a toda a sociedade e acarretam, também, maior arrecadação. Ademais, entendemos que, nestes casos, diante da insegurança jurídica produzida, o poder de tributar exercido fora de seus limites inibe os cidadãos que preferem se abster de praticar atividades econômicas para não sofrer possíveis consequências nefastas da tributação desmedida e sem observância dos preceitos constitucionais. Cabe ao Poder Judiciário impedir que o poder de tributar se torne o poder de destruir. Exporemos, mais à frente, um exemplo dessa citação relacionada à responsabilidade de terceiros.

---

[231] JUDSON, Frederick N. [1903]. *A treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in The United States.* New Jersey: The Lawbook Exchange, 2007: “That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create (tradução nossa)”.

[232] TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito e Poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. São Paulo: Manole, 2005a, p. 466.

[233] JOHNSON. John W. *Historic U.S. Court cases. an encyclopedia*. New York: Routledge. 2001. v. I, p. 217: “The power to tax is not the power to destroy while this Court sits (tradução nossa).”

Se constatamos que o tributo é, nas palavras de Holmes, “aquilo que pagamos para termos uma sociedade civilizada”[234] e, ao mesmo tempo, pode ser considerado um poder coercitivo cuja aptidão pode ser usada para destruir negócios, entidades, organizações e, acima de tudo, as liberdades individuas humanas, a questão primordial é: como formarmos um governo que efetivamente proteja os contribuintes do poder coercitivo tributário daqueles que estão no controle deste poder?[235] Entendemos que a resposta está na *observância absoluta* da Constituição como limitadora da atividade estatal.

A evolução histórica do poder de tributar culminou com a formação do Estado Democrático Fiscal. De acordo com Ricardo Lobo Torres,[236] a afirmação histórica do Poder de Tributar surgiu a partir do século XVII, com as grandes revoluções do ocidente, resultando na centralização e consolidação do poder de tributar na figura do Estado. Primeiramente, ocorreu o surgimento do Estado Patrimonial, fase completamente justificada na riqueza do príncipe e em sua necessidade de manutenção, sem se atentar, naquele período, aos conceitos de poder de legislar ou na capacidade contributiva do cidadão.

Em um segundo momento, há o nascimento do Estado Fiscal, exatamente por conta das revoluções liberais, funcionando como instrumento de sustento do Estado de Direito e exercido, de forma distinta, por meio de leis e pela observância da capacidade contributiva dos cidadãos. O Estado Fiscal pode ser dividido em: Estado Liberal Fiscal, Social Fiscal e Democrático Fiscal. O Liberal Fiscal caracterizou-se pelo surgimento do poder de tributar nos textos liberais e a concentração do poder de tributar nas mãos do Estado.

---

[234] WOLFRAM, Gary. Taxpayers rights and the fiscal constitution. In: RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard. *Politics, taxation and the rule of law.* The power to tax in Constitutional perspective. Virginia: Springer Science, 2002, p. 49. O autor afirma que a frase proferida por Holmes “Taxes are what we pay for a civilized society” está inscrita na entrada do prédio da Receita Federal Americana em Washington D.C. (*Internal Revenue Service Building*).

[235] WOLFRAM, Gary. Taxpayers rights and the fiscal constitution. In: RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard. *Politics*, *Taxation and the rule of Law*... 2002, p. 49

[236] TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coords). *Direito e Poder...* 2005, p. 460.

Já o Social durou um breve período de tempo e esteve presente, basicamente, nos Estados socialistas e comunistas, como a ex-União Soviética e Alemanha Oriental, caracterizando-se pela confusão entre Estado e sociedade e entre o poder de tributar e o domínio total do Estado na economia, com a criação do Estado sem impostos, visto que não existia riqueza do cidadão pois era tudo propriedade do Estado. Nesse sentido, Appel resume com clareza como ocorria a tributação no comunismo:

> Até mesmo nos melhores momentos, extrair recursos de uma população eludiu os líderes que aspiravam aumentar receitas. Na era Soviética, líderes de regimes comunistas conseguiam extrair receita controlando de perto toda a atividade formal econômica. Coletar tributos era uma tarefa administrativa dentro da estrutura abrangente do controle estatal total da economia. Colher tributos correspondia a nada mais do que retirar receitas de várias contas das empresas às quais o Estado tinha acesso completo.[237]

Finalmente, ainda segundo Torres, chegamos ao momento histórico atual e o que nos mais interessa. O contemporâneo estágio do Poder de Tributar é traduzido pelo *Estado Democrático Fiscal,* caracterizado também pela presença da passagem da preponderância dos princípios em detrimento das regras, conforme trecho a seguir:

> O Estado Democrático Fiscal é a manifestação financeira do Estado Democrático de Direito (ou Estado Pós-socialista, ou Estado Pós-nacional, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado Subsidiário), que se inaugura no Brasil com a Constituição de 1988. Vem se afirmando em diversos países, a partir dos escombros do muro de Berlim caracterizando-o: a) a superação da ideologia da inesgotabilidade do dinheiro público; b) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, separando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do

---

[237] APPEL, Hilary. *Tax Politics in Eastern Europe. Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*. Michigan: University of Michigan Press. 2011, p. 19: “Even in the best of times, extracting resources from a population has eluded leaders who aspire to increase revenue. In the Soviet era, leaders in communist regimes managed to extract revenue by closely controlling all formal economic activity. Collecting taxes was an administrative task within the overarching structure of (near total) state control of the economy. Garnering taxes amounted thus to little more than withdrawing revenue from various enterprise accounts to which the state had full access (tradução nossa).”

> extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*.[238]

É justamente neste estágio do Poder de Tributar que a Constituição de um país exerce papel fundamental como limitadora dos poderes do Estado e garantidora dos direitos do contribuinte. Tal função é ainda mais importante nos países de Constituição rígida que tenham o controle de constitucionalidade, traduzindo-se em regras e princípios que oferecem estabilidade e eficácia para construir as *limitações ao poder de tributar.*[239]

É por isso que nos Estados de Direitos hodiernos, o exercício de poderes normativos habitualmente se restringe aos ditames constitucionais, responsáveis por iluminar e traçar regras condicionantes dos próprios poderes constituídos, leia-se, Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Em virtude dessa observância incondicionada e de seu posicionamento no ápice normativo, a Constituição não pode ser contrariada, principalmente em um campo tão particular quanto o Poder de Tributar. Nesse sentido, Roque Carrazza pontua:

> O que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Afinal, são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais.[240]

Tal exegese se aplica mais contundentemente no caso brasileiro, detentor de uma Constituição analítica e super rígida.[241] Conforme Baleeiro ressalta, analisando ainda as constituições nacionais precedentes, o sistema de proteção tributário constitucional no Brasil é emblemático, sendo incomparável ao de outros países.[242]

---

[238] TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, H. *Direito e poder...* 2005, p. 463.
[239] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2.
[240] CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2013, p. 37.
[241] MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 2016, p. 63.
[242] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2010, p. 2.

Ao alocar tão importante tema e organizar o sistema tributário nacional em sede Constitucional, procurou-se oferecer estabilidade e segurança jurídica ao sistema, de forma que a tributação se operacionalizasse respeitando-se os limites presentes na Constituição. Característica observada por Heleno Taveira Torres, que afirma: “o direito constitucional brasileiro traduz-se no mais expressivo compromisso com a efetividade de um Estado Democrático de Direito em matéria tributária de que se tem notícia, uma típica constituição material tributária”.[243]

Ao visualizarmos nossa CF/ 1988, percebemos que o Título VI trata da Tributação e do Orçamento, com o Capítulo I referindo-se ao Sistema Tributário Nacional (STN) e a Seção I abordando os princípios gerais. Reputamos de fundamental importância a leitura do artigo 150, alocado na Seção II, que trata expressamente das Limitações ao Poder de Tributar, ao estabelecer: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]” (grifo nosso); na sequência estabelecendo um rol de princípios e garantias protetivas dos contribuintes, tais como a legalidade, a anterioridade etc. traçando, constitucionalmente, o verdadeiro e essencial Estatuto do Contribuinte. Nesses termos, os artigos 150, 151 e 152 da CF/1988 contêm “o núcleo essencial da cidadania fiscal. É a Declaração de Direitos do Contribuinte, aparecendo como contraponto da Declaração de Direitos Fundamentais do art. 5º”.[244]

Ao agir dessa forma, o constituinte estabeleceu os *limites conteudísticos* afirmando a “vinculação entre o sistema tributário e os direitos fundamentais, notadamente os direitos fundamentais de propriedade e liberdade”[245], e pautou o objeto do *que* pode ser tributado, *quem* pode ser tributado e de que *forma* ocorrerá tal tributação. Tais cláusulas presentes nesse *arquétipo*[246] constitucional tributário, são de observância obrigatória e, além disso, estão a salvo de processos legislativos de Emendas Constitucionais, vez que configuram cláusulas pétreas.

---

[243] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2012, p. 437.
[244] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2005b, p. 3. v. III
[245] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 71.
[246] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 2013, p. 587.

É por esse motivo que o STF já foi instado a se manifestar a respeito da inviolabilidade dos direitos do contribuinte, concluindo que as limitações ao poder de tributar, mediante a observância das imunidades e dos direitos do contribuinte representam direitos humanos irreversíveis e imodificáveis – cláusulas pétreas. Nesses termos, torna-se de fundamental importância destacarmos um trecho da ementa da PET 1466 – PB, julgada no STF em 25 de agosto de 1998, de relatoria do Ministro Celso de Mello:

> Tenho insistentemente enfatizado, em diversos votos e decisões proferidas no Supremo Tribunal Federal, que os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República. O exercício do poder impositivo, por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar, não deve converter-se em instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional. A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária inconvivente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. O fundamento do poder de tributar, por isso mesmo, reside no dever jurídico de essencial e estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República. As relações de direito tributário, desse modo, não podem ser invocadas pelo Poder Público como um vínculo de permanente e odiosa sujeição do contribuinte às pretensões arbitrárias do Estado, especialmente quando estas, manifestadas de maneira concreta culminam por nulificar a cláusula de proteção representada pelo princípio da anterioridade. [...] A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos - introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações entre as pessoas e o Poder.

Interessante notarmos a riqueza do tema das limitações ao poder de tributar, obviamente muito explorado pela doutrina, consoante verificamos na profusão de autores que abordam o tema e na análise sistemática de tais limites. Contudo, para esse tema, escolhemos o pensamento de Ricardo Lobo Torres, que, ao tratar das limitações aplicáveis sobre o Poder de Tributar, divide-as em limitações AO poder de tributar e limitações DO poder de tributar. Parece-nos que o citado autor relaciona o primeiro caso (ao) com a questão do direito natural, afirmando que as limitações ao

poder de tributar “fundam-se nos direitos da liberdade anteriores e superiores à Constituição Tributária”[247], de forma a existir impedimentos supraconstitucionais ao poder de tributar que encontram fundamento nos direitos humanos.

O poder tributário só pode incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho dos cidadãos. Qualquer outro cotejamento que não obedeça a estas hipóteses estaria fora do campo da tributação. Pensamos, a título de exemplo, a proibição de tributação incidente sobre o número de filhos de uma família, como se deu no passado, na China, com a política do *one child* – não obstante a natureza jurídica do exemplo nos leve a considerá-la como uma multa, esta era aplicada na renda da família, variando de 10% a 50 % sobre o montante total arrecadado pelo marido e pela esposa.[248]

Nesse mesmo grupo, ainda segundo Ricardo Lobo Torres, se encontrariam as imunidades e as proibições de desigualdades, de forma que a imunidade

> [...] exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da Constituição Federal. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.[249]

Quanto às limitações DO poder de tributar, Torres divide-as em quatro grupos[250], quais sejam: as garantias dos direitos fundamentais do contribuinte, as limitações sistêmicas, o sistema tributário internacional e o sistema tributário cosmopolita. Dado o objetivo de nosso trabalho, nos interessa retratar as palavras do autor quanto às limitações deste primeiro grupo, as garantias fundamentais do contribuinte:

---

[247] TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, H. (Coord). *Direito e Poder...* 2005, p. 470.

[248] ZHOU, Jinghao. *Chinese vs. Western Perspectives*. Plymouth: Lexington Books. 2014, p. 37. Nesse sentido, Zhou adverte que “as penalidades financeiras por ter uma segunda criança sem uma permissão tipicamente variavam de 10 a 50% da renda anual do marido e da mulher, impostos a cada ano por um período que variava de 5 a 14 anos.” “the financial penalties for having a second child without a permit typically range from 10 to 50 percent of the annual income of both the husband and the wife, imposed each year for a period ranging from 5 to 14 years (tradução nossa).”

[249] TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de tributar no estado democrático de Direito. In: TÔRRES, H. (Coord). *Direito e Poder...* 2005, p. 470.

[250] TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de tributar no estado democrático de Direito. In: TÔRRES, H. (Coord). *Direito e Poder...* 2005, p. 471-483.

> As garantias não se confundem com as imunidades, uma vez que possuem natureza pré-constitucional e exornam ou integram os direitos fundamentais. As garantias são solenidades tutelares constituídas pelo próprio poder do Estado. Podem ser principiológicas, institucionais ou processuais. As *garantias principiológicas*, como concretização dos valores superiores de liberdade, justiça e segurança vinculam o legislador infraconstitucional, o judiciário e a administração. Algumas explicitam-se na Constituição Tributária: legalidade, irretroatividade e anterioridade (art. 150, incisos I e III). As *garantias institucionais* consistem nas próprias instituições criadas pela Constituição com o fito de proteger os direitos fundamentais: Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas, Banco Central etc. As *garantias processuais* afirmam-se pelas diversas ações que instrumentalizam a jurisdição constitucional ou infraconstitucional no controle do exercício do poder de tributar: mandado de segurança, ação civil pública, ação declaratória de inconstitucionalidade, ação popular etc.[251]

Entendemos que o pensamento acima retrata bem a intenção do constituinte, qual seja, empregar a máxima efetividade na proteção do contribuinte contra ingerências estatais tributárias que violem os seus direitos elencados na Constituição, sendo dever, do próprio Estado, observar tais limites e corrigir as arestas que os violarem por meio de seus órgãos e o exercício de suas funções.

Também se faz interessante notarmos como as três vertentes podem atuar ao mesmo tempo: um contribuinte que se sinta violado em seus direitos tributários deve, mediante as garantias processuais, ajuizando uma ação, ingressar perante as garantias institucionais, o Poder Judiciário, invocando um direito ou uma garantia principiológica. O que nos surpreende é a inversão total deste pensamento ao constatarmos que as violações não são corrigidas e, muitas vezes, até mesmo as instituições que deveriam observá-las acabam por também violá-las, como defenderemos mais à frente, mediante posicionamentos sumulados dos tribunais superiores a favor da fazenda pública e vulneradores do sistema constitucional vigente.

---

[251] TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, H. (Coord). *Direito e Poder...* 2005, p. 472.

É por esse motivo que Heleno Taveira Torres observa:

> O sistema tributário do Estado Democrático de Direito tem como virtude o rompimento com a ideia secular de que o tributo seria expressão do jus império do Estado e que o seu conteúdo equivaleria unicamente ao exercício do poder de tributar, enquanto poder soberano. No constitucionalismo dos direitos, o poder de tributar acomoda-se ao poder dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do direito tributário, nas suas máximas possibilidades.[252]

Uma vertente que queremos desde já deixar combatida é aquela que defende que o poder de tributar deriva deste poder de império do Estado e é fruto de uma vontade coletiva para garantir a liberdade. Em outros termos, pelo princípio da *solidariedade tributária* justifica-se a tributação em função de um bem maior coletivo, que é a arrecadação, uma vez que, nas palavras de Weiss, ao conceituar o princípio da solidariedade como um dos justificadores da tributação, “os direitos fundamentais proclamados na Constituição somente são exercíveis se o Estado puder provê-los ou garanti-los, o que demanda recursos financeiros por parte da sociedade”.[253]

Alguns posicionamentos da doutrina estrangeira também se apresentam nesse sentido, como o de Stephen Holmes, ao afirmar que “todos os direitos custam porque todos os direitos pressupõem a colaboração do contribuinte pagador de tributos para sustentar o maquinário efetivo para monitorar e executar”.[254] Também o doutrinador italiano Micheli afirma que o dever tributário de todos contribuírem para os gastos da existência da coletividade representa, em última análise,

---

[252] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2012, p. 405.

253 WEISS, Fernando Leme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 119.

[254] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of Rights*. Lightning Source, 2000, p. 44: “all rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement (tradução nossa)”.

> [...] um limite a alguns direitos de liberdade do homem, precisamente em razão da existência de uma solidariedade que deve ser manifestada também no plano econômico e realizar-se como limite à liberdade do indivíduo e a sua integridade patrimonial.[255]

Aceitamos a existência do princípio da solidariedade fiscal ou tributária em nosso ordenamento a exercer um papel importante relacionado ao poder de tributar. Contudo, o que não admitimos é dar a interpretação de superprincípio à solidariedade tributária para justificar a arrecadação, mesmo quando esta se desvie dos comandos do Estatuto do Contribuinte.

Nesse sentido, percebemos que por inúmeras vezes a Fazenda invoca este princípio para justificar a manutenção da tributação ou a modulação dos efeitos de uma decisão do STF, sob a alegação de que uma decisão em sentido contrário poderia prejudicar os cofres públicos e vulnerar o princípio da solidariedade tributária. A título de exemplo, eis um artigo acadêmico, publicado na revista da Procuradoria da Fazenda Nacional, por ocupante do cargo de Procurador desta, perante a mesma instituição:

> Se vencida no STF a tese contrária e modificada a jurisprudência, é imperioso que a Corte proponha a modulação de efeitos da decisão. Se não em razão da confiança nos atos do Poder Judiciário, a modulação pode ter por base, além das razões de interesse público e excepcional interesse social, já previstas pela Lei 9.868/99: a boa-fé do Fisco, ao agir em conformidade com a lei e com precedentes judiciais em seu favor; a perda de parte significativa de arrecadação, atentando contra o planejamento, a adequação e equilíbrio das despesas e receitas públicas; **a socialização dos deveres e prejuízos decorrentes da solidariedade fiscal** (grifos nossos).[256]

---

[255] MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 145: “un límite a algunos derechos de libertad del hombre, precisamente en razón a la existencia de una solidaridad que debe manifestarse también en el plano económico y realizarse como limite a la libertad del individuo y a su integridad patrimonial (tradução nossa).”

[256] FONSECA, Tiago da Silva. *Proteção do contribuinte e fazenda contra atos contraditórios e modificação de jurisprudência em direito tributário*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/tiago.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2017.

Em outros termos, nos parece que se busca etiquetar os contribuintes como devedores contumazes e o Estado tributante como hipossuficiente na relação exacional, como bem pontua Ives Gandra:

> Ora, pretender transformar o Estado em 'hipossuficiente', e o contribuinte, no 'poderoso senhor', mudando os papéis, representa uma inversão absoluta de valores, visto que o contribuinte é um mero pagador, sem direitos maiores – não conseguiu ainda, sequer a aprovação de um Código de Defesa do Contribuinte no Congresso Nacional – pagando, no Brasil, país que não presta serviços públicos, 1/3 a mais do que pagam os americanos (USA), onde os serviços públicos são de muito melhor qualidade e a corrupção imensuravelmente menor. [...] Hipossuficiente na relação tributária é o contribuinte.[257]

Assim, ao visualizarmos que o poder tributário nasce e é limitado no seio dos direitos fundamentais do contribuinte, entendemos que não há relação tributária que possa almejar um distanciamento desta realidade e a dos preceitos do sistema tributário constitucional, vez que a "a constitucionalização do direito tributário se traduz na consolidação dos valores constitucionais como elementos legitimadores do ordenamento tributário, bem como no adequado manejo dos princípios constitucionais".[258] A errônea postura de se conceber a relação tributária e o tributo apenas como objetos do interesse público também foi recentemente combatida por Hugo de Brito Machado:

> Há quem tente justificar a pouca eficácia das regras do direito tributário que limitam o poder estatal com o argumento segundo o qual a arrecadação dos tributos atende ao interesse público. E ainda subsistem os que sustentam não ser a relação tributária uma relação jurídica obrigacional, mas uma relação que decorre da soberania estatal que se impõe ao súdito. [...] nos dias atuais, entretanto, essa tese é inteiramente insustentável, embora não se possa dizer que a relação tributária seja uma relação verdadeiramente jurídica, porque em algumas situações ainda se vê a predominância do poder estatal. A rigor, o direito tributário ainda não se estabeleceu plenamente. Ela está em construção, e se vem aperfeiçoando lentamente. Por isto mesmo, lentamente a relação tributária vai deixando de ser uma relação de poder para se transformar em verdadeira relação jurídica.[259]

---

[257] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário,* v. 236. São Paulo, Dialética, 2015, p. 102.
[258] LODI, Ricardo. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1.
[259] MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 39.

É exatamente aqui que pensamos residir um dos objetivos de nossa pesquisa: combater a postura e o aceitamento banalizado do direito tributário sem o respeito aos ditames constitucionais. A sociedade precisa compreender que o monopólio da coercibilidade não é do Estado, mas sim da Constituição que o autoriza agir e tributar nos limites previamente delineados. Invocar o interesse público e a solidariedade tributária em prejuízo de outras disposições constitucionais é manejar equivocadamente os princípios constitucionais e não é aceitável para o nível de constitucionalização de nosso ordenamento. Heleno Torres ressaltou tal realidade ao afirmar:

> Conceito de presença cada vez mais constante na doutrina italiana é aquele de 'interesse fiscale', que significaria, segundo a Corte Constitucional Italiana, o interesse geral da cobrança do tributo como condição de vida da comunidade, que torna possível o regular funcionamento dos serviços públicos. Seria algo como o interesse ou 'bem comum' da comunidade, e não da Administração, o que justificaria a exigência do tributo dentro de uma margem de razoabilidade e um permanente estado de sujeição ao tributo, como aduz a escola do procedimento impositivo ou dinâmica tributária. Esse princípio, porém, não tem qualquer possibilidade de ser arguido no direito constitucional brasileiro.[260]

A doutrina estrangeira, também atenta ao tema pontua:

> O contribuinte deve ser dotado de um estatuto protetor. Esta preocupação constitui o componente fiscal dos direitos do cidadão [...] O fato de assumir obrigações fiscais e de pagar os impostos tem por contrapartida equivalente as garantias ao contribuinte. A espessura deste estatuto protetor se faz necessária pelo caráter exorbitante do direito fiscal, seu caráter espoliador aos olhos da doutrina clássica e, correlativamente, o risco de atentar contra as liberdades públicas que representam sua própria existência. A magnitude do peso econômico da fiscalidade e a dimensão tentacular do fisco nas sociedades contemporâneas, e também o nível de consciência e de exigências dos cidadãos, milita pela concessão de garantias estatutárias.[261]

---

[260] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2012, p. 505.

[261] GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. *Procédures Fiscales*. 7. ed. Paris: Dalloz. 2014, Seção 1, § 1: "Le contribuable doit être dote d'un statut protecteur. Cette préoccupation constitue le volet fiscal des droits du citoyen, […] Le fait d'assumer des obligations fiscales et d'acquitter des impôts a pour contrepartie l'octroi de garantis au contribuable. L'épaisseur de ce statut protecteur est rendue nécessaire par le caractère exorbitant du droit fiscal, son caractère spoliateur aux yeux de la doctrine classique et, corrélativement, le risqué d'atteinte aux libertés publiques que représente son existence même. L'ampleur du poids économique de la fiscalité et la dimension tentaculaire du fisc dans les sociétés contemporaines, le dégrée de conscience et d'exigence des citoyens aussi, militant pour l'octroi de garanties statutaires (tradução nossa).''

Devidamente abordado o tema do poder de tributar, desejamos deixar fixado que entendemos que este poder nasce, acima de tudo, limitado pelas garantias constitucionais do contribuinte. Como já pontuamos, a dignidade da pessoa humana do contribuinte não quer dizer “apenas” a não tributação do mínimo intangível. A efetividade do princípio da dignidade humana tributária em face do poder de tributar do Estado pode ser revisitada com base na aferição do seguinte questionamento: em que medida a Constituição Federal e os princípios e valores normativos são respeitados por um ordenamento? Mais uma vez, colocar o ser humano no centro do direito tributário é justamente respeitá-lo como sujeito de direitos perante o poder de tributar. Dessa feita, observar a dignidade da pessoa humana significa respeitar as garantias e os princípios constitucionais envolvidos no processo de exação tributária, visto que tais valores e garantias não podem deixar de ser observados sob pena de uma falência do sistema como um todo.

3.3 O PRINCÍPIO MAIOR – A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO VALOR DO NEOCONSTITUCIONALISMO E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO

Vimos ressaltando acentuadamente ao longo desse trabalho o importante papel que a dignidade da pessoa humana exerce no ambiente neoconstitucional. Trata-se de um valor positivado pelo constituinte de 1988, especificadamente no artigo 1º, inciso III, alocado como fundamento de nossa República Federativa:

> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
>
> I - a soberania;
>
> II - a cidadania;
>
> **III - a dignidade da pessoa humana;**
>
> IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
>
> V - o pluralismo político.

> Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (grifos nossos).

Entendemos que os outros fundamentos, não obstante não serem menos impactantes, podem ser axiologicamente colocados em uma relação de menor importância na escala valorativa. Na doutrina, não faltarão aqueles que fundamentarão na cidadania a necessidade de se recolher tributos a qualquer custo, inclusive como promoção da dignidade da pessoa humana, vez que é com o resultado da tributação que se pode implementar políticas que promovam a dignidade da pessoa humana, como visualizamos nas palavras de Stephen Holmes, destacadas linhas atrás.

Contudo, entendemos que a dignidade da pessoa humana exerce um importante papel limitador na atividade tributária estatal e estabelece importantes limites que derivam deste valor axiológico maior. Logo, se confrontarmos o disposto no artigo 3º da CF/88, no qual constam os objetivos fundamentais da República Federativa, mediante as cláusulas de erradicação da pobreza e da promoção do bem de todos, com o valor maior da dignidade da pessoa humana, temos que tais objetivos não podem ser realizados às custas da dignidade da pessoa humana, por meio de exemplos cotidianos, como a criação dos princípios da solidariedade tributária, da salvabilidade do crédito tributário, de atos emanados do Fisco, inclusive com o aval do Judiciário, que ampliam a responsabilização tributária de terceiros sem se atentar aos ditames constitucionais. Mais uma vez: deve predominar a dignidade da pessoa humana do contribuinte.

Em outros termos, a dignidade da pessoa humana atua como vetor de limitação às ingerências de maiorias momentâneas ou de vontades políticas que possam vulnerar este valor maior sedimentado na Constituição. É por isso que “em uma visão neoconstitucionalista a Constituição deixa de ser reguladora formal, para ser realizadora de direitos, sobretudo os tidos como fundamentais [...].”[262] No mesmo sentido, Agra destaca a importância e a função dos direitos fundamentais no movimento neoconstitucionalista:

---

[262] BENTO, Milani M. *Positivismo jurídico e neoconstitucionalismo*. Florianópolis: Empório do Direito, 2015, p. 60.

> Os direitos fundamentais, na atualidade, representam o mesmo papel que antes era função dos direitos naturais. Contudo, sua acepção não tem nenhum tipo de ligação com qualquer jusnaturalismo ou voluntarismo. Devem ser estabelecidos dentro da dialética das relações sociais, sendo fruto de injunções específicas de natureza sociopolítico-econômicas.
>
> Os direitos fundamentais passam a desempenhar um duplo papel: internamente, servindo como referência para as normas infraconstitucionais, sob pena de declaração de sua inconstitucionalidade; e, externamente, como fator extrajurídico de legitimação do sistema normativo. Assim, eles obrigam uma reestruturação do princípio da soberania popular, em que os representantes do povo não possuem prerrogativas para macular o núcleo sistêmico dos direitos fundamentais. O campo de atuação dos parlamentares fica bastante restrito com relação a esses, que são protegidos pela cláusula de intangibilidade constitucional.[263]

Lilian Balmant Emerique, ao tratar do neoconstitucionalismo, destaca sua atuação tendo o princípio da dignidade da pessoa humana em pauta especial, discorrendo:

> O paradigma neoconstitucional apresenta um marco de conversão da abordagem do direito no plano interno, com uma abertura maior para a dimensão axiológica, normalmente abandonada pela ótica positivista que consagra a cientificidade jurídica, afastando o direito dos valores. A novidade no neoconstitucionalismo decorre do reconhecimento da normatividade dos princípios, **especialmente do princípio da dignidade da pessoa humana, compreendido como uma fonte de normatização de justificação das decisões jurídicas** (grifos nossos).[264]

Consoante Vidal Serrano Nunes, a dignidade da pessoa humana constitui um *valor absoluto*, de forma que sedimenta o seu conceito:

> [...] podemos conceituar a dignidade humana como o postulado ético que, incorporado ao ordenamento jurídico, consubstancia o princípio segundo o qual o ser humano, quer nas suas relações com semelhantes, quer nas suas relações com o Estado, deve ser tomado como um fim em si mesmo, e não como um meio, o que o faz dignitário de um valor absoluto, donde exsurge um regime jurídico que apresenta uma feição negativa e uma positiva.[265]

---

[263] AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 2014, Item 3.3.
[264] EMERIQUE, Lilian Balmant. *Neoconstitucionalismo e direitos sociais*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009, p. 63.
[265] NUNES JR, Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 114.

Também José Afonso da Silva, nos trilhos que desenvolvemos nesse trabalho, estabelece a dignidade da pessoa humana como diretiva para qualquer interpretação:

> [...] vale dizer, pois, que a dignidade da pessoa humana não é uma criação constitucional. A Constituição simplesmente a expressa e reconhece como um princípio-síntese de todos os valores e princípios constitucionais. Assim, com razão, o STF considera o 'postulado da dignidade da pessoa humana' significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País e que traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta a ordem republicana e democrática.[266]

Já Farias e Rosenvald explicam, de forma contundente, o núcleo da dignidade da pessoa humana:

> A dignidade da pessoa humana, pois, serve como mola de propulsão da intangibilidade da vida humana, dela defluindo como consectários naturais: *(i) o respeito à integridade física e psíquica das pessoas; (ii) a admissão da existência de pressupostos materiais (patrimoniais, inclusive) mínimos para que se possa viver; (iii) o respeito pelas condições fundamentais de liberdade e igualdade*. Enfim, é o valor máximo da ordem jurídica brasileira (grifos do autor).[267]

Finalmente, repisamos o nosso entendimento de que a dignidade da pessoa humana deve ser vista como um valor fundamental "que é também um princípio constitucional, a dignidade humana funciona tanto como justificação moral quanto como fundamento jurídico-normativo dos direitos fundamentais".[268] E isso não se dá apenas no Brasil, mas numa construção mundial, sendo considerado na Alemanha como "valor absoluto, que prevalece em qualquer circunstância";[269]e na doutrina estrangeira também acata a dignidade da pessoa humana, como o caso do vértice do ordenamento espanhol, confiramos:

---

[266] DA SILVA, José Afonso. *Teoria do conhecimento constitucional*. 2014, p. 72-74.
[267] FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 128. v. 1
[268] BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo.* A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 64.
[269] BARROSO. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo.* 2014, p. 64.

> Em relação com a determinação do conteúdo dos valores, a jurisprudência constitucional e alguns autores assinalam a necessidade de se interpretar os enunciados desde a própria Constituição. Deste modo, com o reconhecimento da dignidade humana nos termos do artigo 10.1, a Constituição espanhola adere aos critérios de legitimidade do Estado democrático. O Estado se justifica porque serve ao objetivo do desenvolvimento da dignidade. A ideia de dignidade concretiza-se nos valores do artigo 1.1 que, por sua parte, aparecem desenvolvidos pelo modo em que se articula o poder e na forma em que se estruturam as relações entre o poder político e os cidadãos.[270]

É com esse espírito que entendemos consistir o neoconstitucionalismo num movimento legítimo que marca uma nova era na interpretação do direito, sobretudo no campo axiológico. Mostra-se um fenômeno que expressa um avanço na teoria jurídica e adota a vertente pós-positivista como o atual paradigma filosófico-jurídico da ciência do direito, especialmente no reconhecimento da força normativa dos princípios e das próprias normas constitucionais e na expansão da jurisdição constitucional e de uma nova hermenêutica que **foca no valor constitucional da dignidade da pessoa humana como o vetor interpretativo final para fundamentar qualquer ato que busque legitimidade com o Estado de Direito.**

As propostas e conquistas do neoconstitucionalismo devem ser aplicadas, de modo correto, a todos os ramos do direito, também e especialmente no tributário, que passa a receber influxos desta teoria e a desenvolver um novo modo de pensar a exação tributária. Nesses termos, entendemos pontuais as palavras de Folloni, que, mesmo sem relacionar o direito tributário ao neoconstitucionalismo, revela ideais de mudanças convergentes em nosso campo de estudo:

---

[270] AVILÉS, Maria Del Carmen Barranco. Los contenidos materiales de las constituciones y la posibilidad de un constitucionalismo positivista. In: *El positivismo jurídico a examen*. Salamanca: Aquilafuente, 2006, p. 34: “En relación con la determinación del contenido de los valores, la jurisprudencia constitucional y algunos autores señalan la necesidad de interpretar los enunciados desde la propia Constitución. De este modo, con el reconocimiento de la dignidad humana en los términos del artículo 10.1, la Constitución española se adhiere a los criterios de legitimidad del Estado democrático. El Estado se justifica porque sirve al objetivo del desarrollo de la dignidad. La idea de dignidad se concreta en los valores del articulo 1.1 que, por su parte, aparecen desarrollados por el modo en que se articula el poder y en la forma en que se estructuran las relaciones entre el poder político y los ciudadanos (tradução nossa)”.

> **Novas possiblidades anunciam-se ao estudioso do direito tributário.** Superado o reducionismo, compreende-se que não deve ser proibido, mas incentivado, o recurso a outros saberes, científicos ou não, e à produção artístico-cultural. A visão do jurista precisa ser ampliada, não reduzida. O objeto deve ser compreendido em suas complexidades, não substituído por uma idealidade simplificada. Superado o dualismo, compreende-se que o cientista do direito tributário se pode manifestar, com pretensões de racionalidade, a respeito do que deve ser. Contribuir, com seu saber privilegiado, tanto para a boa aplicação do direito ao caso concreto, de forma justa e correta, quanto para o aprimoramento do direito positivo. E, com isso, aquilo que a tradição separou, como arte, de um lado, e ciência, de outro, pode ser novamente reunido, superando-se o último dualismo (grifos nossos).[271]

Mais especificadamente, quanto à dignidade da pessoa humana e sua relação com o direito tributário, Ávila ressalta:

> [...] como a dignidade humana e a liberdade são bens fundamentais, o conteúdo das normas tributárias deve corresponder ao máximo a essa significação. [...] o significado da dignidade humana depende do significado da liberdade e da propriedade (indução), mas o significado normativo da liberdade e da propriedade delimita a própria dignidade humana (dedução). Digna de nota a circunstância de todas as normas constitucionais se relacionarem com a dignidade da pessoa humana, na medida em que ela se situa no centro do sistema valorativo composto pelos bens jurídicos. A dignidade da pessoa humana é uma espécie de fundamento material do sistema constitucional todo, com eficácia expansiva para todas as suas normas. A instituição e cobrança de tributos devem sempre ser feitas de acordo com esses princípios materiais.[272]

Entendemos que a relação da dignidade da pessoa humana com o direito tributário não pode ser vista como uma mola propulsora para invasões ilegítimas do ente fiscal, sob a justificativa de que a tributação privilegia a dignidade humana da sociedade. Também concebemos que a dignidade da pessoa humana não pode ser relacionada exclusivamente com a capacidade contributiva, ou seja, só se poderia cogitar desta interpelação se a tributação estivesse atingindo o mínimo vital do contribuinte.

---

[271] FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil.* 2013, Item 6.5.
[272] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2012, p. 119.

Propomos uma nova visualização da dignidade da pessoa humana com o direito tributário: os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana do contribuinte devem ser protegidos nas relações tributárias, sendo este, também considerado como o novo centro ou objeto de estudo do direito tributário no ambiente neoconstitucional. É o que afirma com propriedade Renato Lopes Becho ao pontuar:

> Colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado.[273]

Logo, qualquer tentativa estatal de violação de garantias estabelecidas na Constituição, que direta ou indiretamente violem o valor maior da dignidade da pessoa humana, devem ser combatidas. Para doar maior densidade normativa a esse valor, entendemos que, indiretamente, o respeito absoluto aos próprios princípios tributários pode garantir a dignidade da pessoa humana do contribuinte.

Vale ressaltarmos que a aplicação de tal valoração não fica restrita apenas ao sujeito passivo como pessoa física, **mas também se estende às pessoas jurídicas**, uma vez que entendemos que tais pessoas são compostas por pessoas físicas que também sofrem os efeitos de uma tributação que ignore os valores constitucionais. Assim, o desrespeito ao princípio da legalidade tributária, a não observância do devido processo legal, do contraditório e assim por diante, não podem ser admitidas e devem ser rechaçadas com todos os esforços tanto por parte dos Poderes Constituídos quanto por parte de uma sociedade ativa, da doutrina e da teoria jurídica (visualizada como uma metagarantia, conforme anteriormente colocamos). Portanto, eis o objetivo maior desse nosso trabalho: **garantir a dignidade humana e os direitos constitucionais do sujeito passivo da obrigação tributária em face dos gritantes ruídos que a pragmática tributária oferece.**

---

[273] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 2009, p. 351.

Visualizamos o neoconstitucionalismo como fenômeno inegável e atual de nossa pragmática jurídica que deve ser observado e respeitado no âmbito tributário, muitas vezes esquecido de seus limites constitucionais. Para nós, o neoconstitucionalismo é uma evolução, uma superação do positivismo jurídico, com a reaproximação entre os valores e o direito, sobretudo mediante a utilização dos princípios jurídicos e uma verdadeira técnica protetiva dos direitos fundamentais, sedimentados sobre o valor da dignidade da pessoa humana. Ainda, especialmente em nosso ramo didático, o direito tributário deve ser visualizado como verdadeiro escudo do cidadão contribuinte contra as constantes ingerências inconstitucionais dos poderes constituídos. Nas palavras de Rossi, a essência do existir neoconstitucional do direito é assim resumida: O "'direito que é' é o 'direito que deve ser' comprometido com a concretização dos direitos fundamentais. O direito serve para tal e deixa de sê-lo quando perde este propósito que o legitima".[274]

Concordamos com Carbonell de que essa é a hora do cidadão: somos corresponsáveis pela manutenção da ordem constitucional.[275] Temos de aplicar e tomar ao pé da letra a Constituição e os tratados de direitos fundamentais e combater tais dissonâncias sob pena de perdermos todas as conquistas e evoluções históricas perpetradas até o momento. Como operacionalizar tal respeito e atingir tal desiderato? Respeitando os ditames constitucionais e seguindo e corrigindo as irregularidades mediante a adoção dos princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, segurança jurídica em respeito à justiça e à liberdade, privilegiando a dignidade da pessoa humana do contribuinte. Reconhecemos o direito tributário como um ramo didaticamente autônomo do direito que visa, claramente, limitar o poder do Estado, tendo no contribuinte o ponto central de estudo não só como sujeito de deveres, mas também detentor de direitos e garantias perante o Estado Fiscal.

---

[274] ROSSI, Amélia Sampaio. *Neoconsittucionalismo. Ultrapassagem ou releitura do positivismo juridico?* 2011, p. 188.
[275] CARBONELL, Miguel. Palestra realizada na Universidade EAFIT, Medellín, Colômbia, 25 de agosto de 2009.

Dentre tais garantias escolhemos tratar de alguns princípios que entendemos de fundamental importância à pragmática tributária de realização do credito tributário e que possuem um peso essencial ao cotejarmos o neoconstitucionalismo e a responsabilidade tributária de terceiros. Selecionamos, como teste pragmático contemporâneo, os princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Sabemos da importância ímpar de outros princípios como a anterioridade e a irretroatividade, no entanto, a fim de atender ao escopo de nosso trabalho, efetuamos um corte metodológico e optamos por nos debruçar sobre aqueles que estão em maior sintonia com tais ideais. Entendemos que tais princípios, quando observados, revelam uma pragmática de cobrança mais atenta aos ditames do neoconstitucionalismo e privilegiam, em última análise, a dignidade da pessoa humana do sujeito passivo da exação. Passemos a analisá-los.

3.4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade é indissociável do conceito de Estado de Direito. Hugo de Brito esclarece que o princípio da legalidade é o “mais importante princípio jurídico tratando-se de tributação”.[276] Becho evidencia que “por ser uma relação de direito público interno, a legalidade é um aspecto forte na tributação. A obrigação tributária é notadamente firmada na lei (*ex lege*), determinada pela lei”.[277] Não obstante já termos abordado a relativização da lei em virtude da falência do positivismo e de novos anseios do neoconstitucionalismo, entendemos que o princípio da legalidade ainda revela uma das maiores ferramentas à limitação dos poderes do Estado e um antídoto a possíveis abusos, desvios e arbitrariedades cometidos pelos detentores do poder. Nesse sentido, “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade”.[278]

---

[276] MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. 2015, p. 71.
[277] BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário.* 2014, p. 68.
[278] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* 2005b, p. 3.

O anseio pela observância do princípio da legalidade é tanto que até mesmo Hugo de Brito chega a cogitar que, não obstante ter natureza jurídica de norma princípio, deve ser visualizado como uma regra jurídica de observância obrigatória, uma vez que não pode ser relativizado como um mandamento de otimização,[279] devendo sempre ser aplicado. Não concordamos com tal posicionamento, pois compreendemos que a legalidade tem natureza jurídica de princípio e, não obstante possa ser relativizada em casos excepcionais explicitados na Constituição, sempre deverá buscar a sua máxima aplicação no âmbito do direito tributário.

É por esse motivo que logo após o princípio da igualdade, a legalidade ocupa lugar de destaque na lista de direitos fundamentais, estando presente no inciso II do artigo 5º de nossa Constituição Federal vigente: "II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". O Estado de direito sujeita-se à lei, vista como derivada de um consenso e de uma vontade majoritária presente na legalidade democrática mediante um processo legislativo específico e oriundo da autoridade competente. Qualquer exigência que transborde tal afirmativa acarretará a invalidade do ato, pois o "Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem tampouco proibir nada aos administrados senão em virtude de lei".[280]

Realmente, o conhecido fundamento da atuação administrativa deve aqui ser destacado, ou seja, enquanto ao particular é dado fazer tudo o que a lei não proíbe, à administração pública só é dado fazer aquilo que a lei permite. Em termos semelhantes, Paulo de Barros Carvalho, trata tal análise como uma lei ontológica do direito: "tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido (aplicável ao direito privado) e tudo que não estiver juridicamente permitido, estará juridicamente proibido (válido para o campo do direito público)".[281]

---

[279] MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 76.
[280] DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 423.
[281] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 254.

Tal inciso também entabula o princípio da reserva legal, que não se confunde com o princípio da legalidade. Nesses termos, Jose Afonso da Silva explica:

> A doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o princípio da legalidade e o da reserva de lei. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a sua atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de se fazer-se necessariamente por lei formal. Embora às vezes se diga que o princípio da legalidade se revela como um caso de reserva relativa, ainda assim é de reconhecer-se diferença entre ambos, pois que o legislador, no caso de reserva de lei, deve ditar uma disciplina mais especifica do que é necessário para satisfazer o princípio da legalidade.[282]

Contudo, para dar um tom de mais peso, importância e relevância, o constituinte também, de forma expressa, estabeleceu o princípio da *legalidade tributária*, positivado no art. 150 da Constituição Federal nos seguintes termos: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Aqui devemos adicionar que também a extinção e a redução do tributo devem se dar por meio de observância do mesmo princípio.

A reiteração do constituinte, ao estabelecer o princípio da legalidade estrita tributária, só pode ser interpretada no seguinte sentido: uma relação complexa como a tributária, que sempre lida com valores e direitos importantíssimos, como a liberdade e a propriedade dos cidadãos, deve ser pautada por critérios democráticos previamente estabelecidos, mediante um instrumento que exprima a vontade e o consentimento popular, de forma que não pode haver tributo sem lei – *nullum tributum sine lege*. É tal consentimento que legitima a retirada de parcela do patrimônio individual para abastecer os cofres públicos. Em outros termos, inspirados pelo lema já visto anteriormente – *no taxation without representation*[283] – o regime republicano exige o consentimento dos cidadãos para que haja a imposição tributária. Tal consentimento se dá, nos regimes de Estado Democrático Fiscal, por um instrumento específico: a lei, entabulando também o princípio da reserva legal em matéria tributária.

---

[282] DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 2013, p. 425.
[283] Cf.: Princípio consagrado na Magna Carta de 1215, conforme vimos no capítulo I desse trabalho.

Esse instrumento deve ser considerado como um ato jurídico dotado de características específicas, como generalidade, abstração, permanência e compulsoriedade. É genérico porque se aplica a todos os casos da mesma espécie que se enquadrem naquela formulação normativa estabelecida. É abstrato em razão de não tratar de casos concretos, mas sim de uma hipótese que deverá ser aplicada a estes quando ocorrerem no mundo dos fatos. Também é permanente, pois se destina a gerar efeitos jurídicos até que outro veículo a substitua. Finalmente, é compulsório, pois deriva de fonte normativa dotada de soberania.[284]

Também o artigo 97 do CTN evidencia o princípio constitucional da legalidade tributária ao afirmar que somente a lei pode estabelecer a instituição, extinção, majoração e a definição do fato gerador da obrigação tributária. Como bem pontua Hugo de Brito, "criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação".[285]

Desta feita, o princípio da legalidade tributária não significa tão somente a autorização concedida pelo Poder Legislativo para a cobrança de tributos: envolve a necessidade de uma observância de se "definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a que, à vista de que fatos ou circunstâncias".[286] Em outras palavras, o princípio da legalidade tributária estrita acaba por proteger a dignidade da pessoa humana e a segurança jurídica do sistema tributário brasileiro, uma vez que não só estabelece a reserva de lei para a instituição ou majoração de tributos, mas também encerra a necessidade de que todos os elementos da obrigação tributária estejam tipificados.

---

[284] BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição. Estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016, Capítulo II, Item 3 (livro digital).
[285] MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. 2015, p. 83.
[286] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; Capítulo IV, item 3 (livro digital).

Como bem observado por Soares de Melo, o princípio da legalidade:

> [...] implica o *princípio da tipicidade*, que tem como caracteres a observância de *numerus clausus* (vedando a utilização de analogia e a criação de novas situações tributáveis), *taxatividade* (enumeração exaustiva dos elementos necessários à tributação), *exclusivismo* (elementos suficientes) e *determinação* (conteúdo da decisão rigorosamente prevista em lei) [...] A tipicidade cerrada funda-se na premissa de que o legislador contempla todos os elementos da hipótese de incidência tributária relativos à obrigação principal (credor, devedor, materialidade, base de cálculo, alíquota, momento e local da ocorrência do denominado fato gerador), e aos deveres instrumentais (notas e livros fiscais, informações). Significa a completude do sistema jurídico, prestigiando-se os princípios da segurança e certeza do direito.[287]

Além disso, o direito comparado revela a importância e a prevalência do princípio da legalidade tributária, todavia em graus distintos, conforme bem observado por Heleno Taveira Torres,[288] que divide o reconhecimento do princípio da legalidade nas Constituições em: a) *constituições com ausência de competência tributária* e que não contemplam a legalidade – Argentina e Uruguai; [289] b) *constituições com competência tributária genérica*, na qual a legalidade aparece mais em caráter geral com competências em sentido amplo – Áustria e Estados Unidos; [290] c) *constituições com competência tributária tipificadora*, em que a tributação e os elementos da obrigação já estão reservados à criação por meio de lei – Israel e Suíça; [291] d) finalmente, as *constituições com competências como garantias tributárias* – Brasil e Portugal.

---

[287] SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 19.

[288] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2012, p. 425.

[289] Aqui vale ressaltar que existe posicionamento doutrinário que afirma que só a Constituição da URSS não estabelece o princípio da legalidade. UCKMAR, Victor. *Os princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 34.

[290] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2012, p. 428. O autor cita trecho da Constituição dos Estados Unidos: "Artigo 1 – Seção 7 – Projetos sobre Receitas, Processo Legislativo, Veto Presidencial – Todos os projetos para aumento da Receita devem ser iniciados na Câmara dos Representantes; mas o Senado poderá propor ou contribuir com emendas, como nos outros projetos de lei."

[291] TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional...* 2012, p. 428. O autor cita trecho traduzido da Constituição da Suíça: "Art. 127 – Princípios da Tributação. (a) A definição de impostos pelo nome do círculo de contribuintes, o objeto do imposto e sua incidência devem ser disciplinados por lei em seus Fundamentos [...] Art. 164 – Legislação. (1) Todas as previsões legislativas importantes devem ser aprovadas sob a forma de leis federais. Estas incluem particularmente previsões fundamentais sobre: [...] d. o círculo de contribuintes e o objeto do cálculo do imposto."

Como podemos visualizar, a importância do princípio da legalidade tributária alcança um nível de constitucionalização ímpar em nosso sistema. Sua magnitude deve ser observada por todos os poderes constituídos bem como por todos os contribuintes que possuem o direito de combater quaisquer relativizações a tal princípio. Além disso, a discussão a respeito da sistemática da lei tributária engloba outras características e discussões importantes em nosso ramo didático, relacionadas às fontes do direito tributário.

Como sabemos, nosso sistema é hierarquizado, com a Constituição ocupando o ápice da cadeia normativa. O próprio artigo 59[292] da Constituição elenca um rol de espécies normativas que compreendem o processo legislativo. A primeira categoria, as Emendas Constitucionais, tem a função de efetuar modificações naquela, sempre com um processo legislativo constitucional mais restrito e dificultoso – no caso das Emendas, tal alegação pode ser visualizada com a discussão em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos e mediante a aprovação de três quintos dos votos.

Após as Emendas, o texto Constitucional traz à baila as Leis Complementares, com a função de complementar a disciplina de determinadas matérias da Constituição Federal mediante um quórum de aprovação mais específico que o das Leis Ordinárias. Nas palavras de Luciano Amaro, as Leis Complementares:

> [...] não têm a rigidez das normas constitucionais, nem a flexibilidade das leis ordinárias. Isso lhes dá estabilidade maior que a das leis comuns, evitando que se sujeitem a modificações ao sabor das maiorias ocasionais do Congresso Nacional.[293]

Apesar de o veículo normativo, por excelência, para a instituição de tributos ser a Lei Ordinária, entendemos que o estudo da Lei Complementar no direito tributário revela um conteúdo peculiar.

---

[292] Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis

[293] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2006, p. 168.

Não obstante o texto constitucional exigir Lei Complementar para a instituição de determinados tributos, como os impostos sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF) e impostos residuais (art. 154, I, CF), julgamos que essa não se mostra a função precípua da Lei Complementar em matéria tributária. Ao realizarmos a leitura do artigo 146 de nossa CF/8, percebemos que ele esmiúça as matérias tributárias específicas que só poderão ser tratadas por meio de Lei Complementar:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
>
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

Aqui reside um debate doutrinário a respeito da função da Lei Complementar no direito tributário – as correntes dicotômica e tricotômica. Para alguns, a função da Lei Complementar seria dicotômica, ou seja, a missão das normas gerais em direito tributário seria dispor sobre os conflitos de competência entre as entidades tributantes e regulamentar limitações constitucionais ou poder de tributar. O que esta corrente pretende defender é que uma norma geral, quando veiculada por Lei Complementar, possuindo então caráter nacional, apenas deve ser obedecida por Estados e Municípios caso trate de conflitos de competência ou limitações. Outras matérias, eventualmente levantadas pela lei, padeceriam de inconstitucionalidade, pois estariam invadindo a competência dos Estados e Municípios.[294] Já a corrente tricotômica estaria mais de acordo com o texto constitucional atual, cabendo às Leis Complementares as funções estabelecidas nos incisos I, II e III do artigo 146.

---

[294] PORTAS, Luciana Zechin. Lei complementar em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Leis complementares em matéria tributária.* Aspectos práticos atuais. São Paulo: Manole, 2003, p. 8.

Com relação ao papel geral da Lei Complementar tributária, Luciano Amaro esclarece:

> Em rigor, a disciplina 'geral' do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos preparando o esboço que, finalmente será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.[295]

Nossa intenção em expor este assunto consiste em retratar a importância da legalidade tributária e a complexidade de suas derivações, inclusive a respeito da tipicidade. Se existem tantos debates e pensamentos a respeito da identidade, hierarquia e função das leis complementares e ordinárias devem-se ao motivo de que o sistema é rígido e exige uma observância específica para que o Estado possa adentrar constitucionalmente o patrimônio do contribuinte. Mesmo que se alegue que, em tese julgada,[296] não existiria hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária, pois ambas encontram seu fundamento de validade na Constituição Federal, entendemos que, diante do quórum especializado, a Lei Complementar tem o condão de hierarquizar determinadas matérias, reservadas a ser manejadas apenas por meio deste veículo normativo específico. A ideia é que o sistema se torna escalonado e hierarquizado para privilegiar as garantias do cidadão contribuinte.

---

[295] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2006, p. 168.
[296] STF – Pleno – AI nº 457.926-6/MG – Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça, Seção I, 6 set. 2006, p. 38.

O mesmo raciocínio pode ser estendido a determinados conceitos já previamente determinados na própria constituição, como o debate acerca dos conceitos constitucionalmente estabelecidos. Realmente, de nada adiantaria prever o princípio da legalidade se, posteriormente, ao legislador infraconstitucional fosse permitido alterar a *ratio* de determinado conceito que o constituinte trouxe para o texto constitucional. A título de exemplo, não poderia o legislador infraconstitucional, sob pena de inconstitucionalidade, estabelecer que a doação se equipara à renda para fins de recolhimento do Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF).

O que queremos defender, em consonância com parcela doutrinária, é que determinados conceitos já estão delineados no texto constitucional. Em sua obra, Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos), Roque Carrazza explica:

> Laboram em equívoco, pois, os que sustentam que configura renda e proventos de qualquer natureza, tudo quanto a lei assim considera. Para estes estudiosos – que perfilham a chamada teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza – não há uma noção constitucional nem de renda, nem de proventos de qualquer natureza. A matéria gravitaria, assim, em torno da discricionariedade do legislador, a quem caberia definir, sem maiores peias, a hipótese de incidência do imposto. Com o devido acatamento, ousamos discordar, já que estamos convencidos de que há, sim, uma noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, que não pode ser desconsiderada (seja pelo legislador complementar nacional, seja pelo ordinário federal). Rememoremos que as regras-matrizes de todos os tributos – aí incluído o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza – estão contidas na Constituição. O legislador infraconstitucional não pode fugir destes arquétipos. Ora, ainda que possamos aceitar que ele possui alguma liberdade para definir renda e proventos de qualquer natureza, o certo é que tal liberdade é sobremodo restrita.[297]

Colacionamos tal posicionamento para afirmarmos que o princípio da legalidade significa não apenas a necessidade de lei para exigir ou aumentar tributos, mas também que a tipicidade e o limite conteudístico constitucional sejam observados. Inclusive, pretendemos, mais à frente, sustentar que podemos extrair do próprio texto constitucional o conceito de sujeito passivo e responsável tributário.

---

[297] CARRAZZA. Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 52.

No início desse item, afirmamos que a natureza jurídica da presente norma é de princípio jurídico, não obstante parcela doutrinária[298] afirmar que o espírito da legalidade tributária seria mais voltado à natureza de regra. Para não nos contradizermos, lembramos que também havíamos sustentado que as regras trazem mais segurança que os princípios. Contudo, sustentamos que estas só trarão mais segurança se positivarem os valores e os princípios constitucionais. Obviamente, regras que sejam desvirtuadas destas premissas geram, ao contrário, completa insegurança ao sistema normativo como um todo, vez que vulneram as pilastras de sustentabilidade do conjunto normativo.

Em suma, entendemos a legalidade como um importante princípio tributário que só poderá ser relativizado nos casos previstos na Constituição. No entanto, o Judiciário tem interpretado o artigo 97 do CTN[299] de maneira literal, de forma que assuntos ali não delineados escapariam da observância do princípio da reserva legal.[300] São quatro situações observadas pela jurisprudência, as quais destacamos a seguir: a *primeira* discussão reside em saber se o prazo para recolhimento do tributo estaria também englobado na exigência de lei. Entendemos que sim, pois o prazo para pagamento do tributo não se desvincula de importantes questões referentes à obrigação em si: é o elemento temporal de cumprimento da obrigação. Contudo, o Judiciário já se manifestou afirmando a constitucionalidade de leis que atribuíam competência ao Ministro da Fazenda para expedir portaria fixando prazos de recolhimento, de modo que a questão do prazo de recolhimento seria uma primeira exceção à reserva legal.[301]

---

[298] MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. 2015, p. 76.

[299] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

[300] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 10. ed. São Paulo: Método. Capítulo 2, item 2.5.2 (livro digital).

[301] STF, RE 140.669/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, data de julgamento: 21/06/1995.

A *segunda* questão interessante relacionada à exceção da reserva legal tributária reside na necessidade ou não de lei para instituição de obrigações acessórias. As obrigações acessórias, ou deveres instrumentais, são prestações positivas ou negativas que se relacionam com a obrigação tributária principal e que, de acordo com o STJ,[302] podem ser estabelecidas mediante atos normativos infralegais, tais como portarias e instruções normativas, estando fora da observância do princípio da reserva legal.

A *terceira* situação reside na questão da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, constante no § 2º do artigo 97 acima destacado. O caso mais pragmático é o do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), calculado com base no valor venal do imóvel, o qual, por sua vez, é atualizado mediante índices uniformes[303] e pelo Decreto do prefeito sem que isso signifique uma ofensa ao princípio da reserva legal.

A *quarta* e mais significativa exceção ou clássica mitigação reside na autorização constitucional que faculta ao Poder Executivo, sempre pautado pelos limites da lei, alterar as alíquotas (mas não a base de cálculo) de alguns impostos, como o imposto de importação, de exportação, de produtos industrializados entre outros e até mesmo, em alguns casos, a criação de impostos mediante a utilização de medidas provisórias[304] e desde que observada a sua conversão em lei. A despeito de crermos que o assunto possa se constituir objeto de longos debates, os quais, se abordados, acabariam por fugir ao âmbito de presente trabalho, vale consignarmos que tal exceção é muito criticada pela maioria da doutrina.[305]

---

[302] EDcl nos EDcl no AgRg no RE n. 507.467 – PR, STJ, 1ª T. J. 05-05-2005.

[303] Súmula 160 do STJ: É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

[304] Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. [...] § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

[305] Dentre alguns críticos à utilização das Medidas Provisórias em matéria tributária, destacamos: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 90; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 2012, Capítulo V, item 4.3 (livro digital).

Não obstante as exceções acima destacadas, entendemos que tais ressalvas não infirmam a regra que, pelo contrário, deve sempre ser respeitada pelo Estado Democrático Fiscal. Tanto que o Poder Judiciário foi instado a se manifestar a respeito da observância desse princípio em diversas oportunidades, como o julgamento do STF, que considerou inconstitucional a instituição de taxa por portaria, em acordão ementado da seguinte forma:

> EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Valores pagos à SUFRAMA. Natureza jurídica. Taxa. Cobrança por meio de portaria. Princípio da legalidade. Violação. Não recepção do parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei nº 288/67. Precedente. 1. Esta Corte consolidou entendimento no sentido de caracterizar como taxa a cobrança pecuniária pela SUFRAMA para anuir aos pedidos de guias de importação de insumos e bens de capital e aos pedidos de desembaraço aduaneiro e do controle dos internamentos na Zona Franca de Manaus. 2. A cobrança de taxa por meio de portaria viola o princípio da legalidade tributária. 3. Não recepção pela CF/88 do parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei nº 288/67. 4. Agravo regimental não provido.[306]

Finalmente, quanto à questão das fontes do direito tributário, um importante questionamento deverá ser levantado: diante da separação dos poderes, a quem é dada a criação dos tributos? Ora, conforme visualizamos, considerada como espécie normativa, entendemos que a lei é a norma editada pelo Poder Legislativo por meio de um processo constitucionalmente estabelecido e, excepcionalmente, nos estritos casos autorizados pela CF/88, com as normas editadas pelo Poder Executivo, como se dá com as medidas provisórias. E o Poder Judiciário? Seria ele competente para a criação de tributos no atual estágio neoconstitucional?

Pudemos visualizar que uma das características do neoconstitucionalismo equivale à exaltação do Poder Judiciário, inclusive com uma dose de ativismo judicial. Contudo, súmulas, sejam ou não vinculantes, não têm o poder de criar ou aumentar tributos. Em outros termos, diante de normatização expressa do texto constitucional, fica vedado ao Judiciário a criação ou o aumento de tributos.

---

[306] RE-AgR n. 599450, STF, 1ª Turma, Relator: Dias Toffoli, julgado em 08/11/2011, DJe- 231, divulg. 05/12/11.

É por esse motivo que o Poder Judiciário, ao sumular questões que envolvam relações tributárias, deve estar muito atento se está inovando no ordenamento jurídico e afetando os direitos dos contribuintes com a criação de uma situação de tributação inconstitucional. É o que sustentaremos mais à frente quando criticarmos a súmula nº 435 do STJ.

3.5 O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O princípio do Devido Processo Legal também se mostra de importância fulcral no âmbito de toda atividade que envolva a cobrança de tributos, sendo, inclusive, resultado de conflitos envolvendo o tema tributário no âmbito da relação Estado e indivíduo. Sempre que os direitos humanos da vida, da liberdade e da propriedade estiverem em jogo, será necessário observar a aplicação de um devido processo legal para que se legitime a invasão ou a supressão de tais direitos. Em 1906, McGehee já definia o devido processo legal nos seguintes termos:

> O devido processo legal, como o significado das palavras foi desenvolvido nas decisões americanas, implica a administração de leis igualitárias de acordo com regras estabelecidas, que não violem os princípios fundamentais dos direitos individuais, por um tribunal competente que tenha jurisdição do caso e proceda por provocação e com a oitiva das partes. A frase é e tem sido desde longa data exatamente equivalente e convertida com a expressão antiga 'Lei da Terra'. [307]

É natural que as civilizações evoluídas pensem assim, uma vez que no passado a observância de tal princípio não se fazia necessária, pois, pura e simplesmente, o mais poderoso, o mais forte e aquele que detinha o poder realizava o que bem entendia com a vida, a liberdade e a propriedade dos indivíduos sem respeitar qualquer tipo de regra ou procedimento estabelecido. A título de exemplo,

---

[307] McGEHEE, Lucius Polk. *Due process of law under the federal Constitution*. New York: Edward Thompson Company, 1906, p. 1: "Due Process of Law, as the meaning of the words has been developed in American decisions, implies the administration of equal laws according to established rules, not violative of the fundamental principles of private right, by a competent tribunal having jurisdiction of the case and proceeding upon notice and hearing. The phrase is and has long been exactly equivalent to and convertible with the older expression "the law of the land (tradução nossa)".

Adams esclarece que no Egito antigo, 3.000 a 300 anos antes de Cristo, os escribas cobravam impostos dos cidadãos sem lhes dar muitas chances de defesa, vez que aqueles tinham “seus próprios tribunais de impostos e o contribuinte não tinha permissão nem mesmo de ter um advogado para apresentar seu lado na disputa”,[308] mas não é só, alguns hieróglifos demonstram que os contribuintes omissos eram punidos com a pena de “bastinado”[309] – tortura que consistia em açoitar as solas dos pés dos devedores.

A origem histórica do devido processo legal deriva,[310] conforme destacamos anteriormente quando da análise do constitucionalismo na Idade Média, da Magna Carta cunhada, em 1215, pelo Rei João Sem Terra, em que também relatamos como se deu o nascimento do direito do povo inglês.[311] A Magna Carta é responsável por estabelecer historicamente a primeira limitação expressa a um soberano, reconhecendo que seu poder não estaria acima da lei e que seus atos deveriam respeitar um devido processo legal; de forma que o documento representa o símbolo da liberdade individual em face das exigências dos poderosos, especialmente no que tange à cobrança de tributos.

Tanto diante de sua ruptura emblemática com o paradigma do trato dos direitos individuais vigentes à época quanto por significar uma importante evolução aos direitos humanos, o espírito das conquistas da Magna Carta influenciou o mundo, especialmente as 13 colônias norte-americanas, construídas pelos colonos ingleses, os quais, motivados por tais conquistas, consignaram no *Bill of Rights* a cláusula do devido processo legal. Atualmente, a cláusula do devido processo legal encontra-se nas emendas quinta e décima quarta da Constituição Americana, conforme destacamos:

---

[308] ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Maryland: Madison Books, 2001, p. 34. “The scribes had their own tax courts and a taxpayer was not even permitted to have an attorney to present his side of the dispute (tradução nossa)”.
[309] ADAMS. *For Good and Evil…* 2001, p. 37.
[310] DORIA, Antonio Sampaio. *Direito constitucional tributário e “Due Process of Law”. Ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 9.
[311] SILVEIRA, Paulo Fernando. *Devido processo legal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 17.

> **Article [V]** (Amendment 5 - Rights of Persons)
>
> No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself**, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law**; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.
>
> **Article XIV** (Amendment 14 - Rights Guaranteed: Privileges and Immunities of Citizenship, Due Process, and Equal Protection)
>
> 1: All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. ´No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; **nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law**; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws (grifos nossos).[312]

No Brasil, o acolhimento expresso do princípio em texto constitucional se deu apenas com a Constituição de 1988, pois as Constituições anteriores, ora faziam referência apenas à área criminal, ora optavam pela sua completa ausência, a exemplo das Constituições da época ditatorial (1967 e 1969), o que significa um grande atraso na recepção de tal princípio por nosso ordenamento positivo. Não obstante tal constatação, Alberto Nogueira[313] afirma que a doutrina pátria já fazia referência à sua aplicação desde longa data, conforme textos colacionados de José Frederico Marques[314] e Geraldo Ataliba.[315]

A importância da consagração expressa do princípio do devido processo legal no Brasil, com a Constituição Federal de 1988, resulta das profundas e marcantes feridas advindas dos regimes ditatoriais anteriores. O que se buscou na Assembleia Constituinte de 1985 foi o estabelecimento de um bloqueio contra a manifestação exorbitante do poder e as constantes ingerências desautorizadas do Estado nas liberdades e nos direitos humanos mais caros dos cidadãos. É assim que foi desenhada a cláusula atual do devido processo legal, constante do artigo 5º, inciso

---

[312] Sítio eletrônico oficial do Senado dos Estados Unidos da América. Disponível em: <https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm>. Acesso em: 16 maio 2017.

[313] NOGUEIRA, Alberto. *Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 1.

[314] MARQUES, José Frederico. A garantia do “due process of law” no direito tributário. In: *Revista de Direito Público*, v. 2, ano 5, 1968, p. 28-33.

[315] ATALIBA, Geraldo. Penalidade Tributária – processo administrativo tributário – princípios – *due process o law*. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, v. 2, p. 238: “É que no direito pátrio está implícita, entre as garantias constitucionais, a do chamado *due process of law* (art. 150, § 35 da Constituição Federal). Desse modo, também entre nós, ninguém será privado da vida, da liberdade ou da propriedade, sem o devido processo legal.”

LIV, nos seguintes termos: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

O devido processo legal significa a própria necessidade de processualização como condição legítima para que se possa impor a alguém a perda ou algum tipo de restrição de seu patrimônio ou liberdade, de maneira que se constitui direito fundamental do cidadão, que, antes de qualquer aplicação de tais limitações, haja a observância de um encadeamento de atos previamente definidos em lei por meio de uma autoridade competente para decidir a demanda: “o direito ao processo corresponde a uma estrutura lógica de garantias, seus princípios, no regime constitucional brasileiro exprimem uma amálgama de garantias individuais de raiz constitucional”.[316]

Em sentido semelhante, Nery ressalta que “genericamente, o princípio do *due process of law* caracteriza-se pelo trinômio vida-liberdade-propriedade, vale dizer, tem-se o direito de tutela aqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico”, de forma que “tudo o que disser respeito à tutela da vida, liberdade ou propriedade está sob a proteção da *due process clause*”.[317]

O devido processo legal transcorre pelo desdobramento de garantias processuais ínsitas ao sinônimo de processo justo. Nesses termos, mostram-se pontuais as palavras de Cássio Scarpinella Bueno:

> O processo deve ser devido porque, em um Estado Democrático de Direito, não basta que o Estado atue de qualquer forma, mas deve atuar de uma específica forma, de acordo com regras preestabelecidas e que assegurem, amplamente, que os interessados na solução da questão levada ao Judiciário exerçam todas as possibilidades de ataque e de defesa que lhe pareçam necessárias, isto é, de *participação*. O princípio do devido processo legal, neste contexto, deve ser entendido como o princípio regente da atuação do Estado-juiz, desde o momento em que ele é provocado até o instante em que o Estado-juiz, reconhecendo o direito lesionado ou ameaçado, crie condições concretas de sua reparação ou imunização correspondente.[318]

---

[316] MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 168.
[317] NERY Jr. Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 7. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 35
[318] BUENO, Scarpinella Cássio. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Teoria Geral. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Capítulo 1, item 4. v. 1 (livro digital).

Como já destacamos, o devido processo legal, em sua visão original e processual, visa garantir que qualquer ato emanado do poder estatal, que tenha por fim tocar no trinômio vida-liberdade-propriedade, seja ele judicial, legislativo ou executivo, deve observar um conjunto de procedimentos previamente estabelecidos, de forma que poderá ser exercido um controle daquele ato estatal, o que por si só visa garantir não apenas o cidadão destinatário, mas também o conceito de processo justo. Dentro dessa cláusula geral, estão ínsitos os direitos de se defender, alegar, provar, peticionar à autoridade competente, de forma que este encadeamento de atos deverá buscar a valorização da dignidade humana até seu mais nobre estágio.

Tal relação se acentua no âmbito do direito tributário. E é por esse motivo que Cais ressalta: “em matéria tributária, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinário importância diante da relação fisco/contribuinte [...]”.[319] Por sua vez, Ávila considera o princípio do devido processo legal, enquanto princípio, como uma *Limitação de 1º grau*, ressaltando que sempre deverá ser observada sua aplicação, de forma que “se há uma regra, mas incapaz de garantir defesa ao contribuinte, deve ser reinterpretada ou mesmo afastada; se não há, deve ser criada diante do caso concreto”.[320]

Não obstante a cláusula do devido processo legal engendrar a proteção processual, a sua evolução levou à constatação de que se bipartiu nas seguintes vertentes ou dimensões: o devido processo legal formal (*procedural due process of law*); e o devido processo legal substancial (*substantive due process of law*). O legado inglês ao direito norte-americano acabou levando a Suprema Corte dos Estados Unidos a desenvolver o princípio do devido processo legal em sua acepção máxima de garantidor dos direitos e liberdades civis, ocasionado essa dualidade processual e substancial. A diferença a respeito dessas duas acepções é bem enfrentada pelo trabalho de Wells e Eaton ao utilizarem o caso Daniels *versus* Williams, julgado em 1986 pela Suprema Corte Americana:

---

[319] CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo tributário*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 90.
[320] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2012, p. 173.

> No julgado Daniels v. Williams (1986) o Tribunal identificou as raízes comuns das duas vertentes. “A cláusula do devido processo legal, como sua antepassada da Magna Carta, foi designada para assegurar o indivíduo do exercício arbitrário dos poderes do governo”. O Tribunal então distinguiu o devido processo legal formal do devido processo legal substantivo. Começando pelo procedimento: ‘Ao requerer que o Governo siga procedimentos apropriados quando seus agentes decidam privar qualquer pessoa de sua vida, liberdade ou propriedade’ a cláusula do devido processo legal promove a Justiça em tais decisões. Quanto ao aspecto substancial ‘ao barrar certos atos governamentais independentemente da observância dos procedimentos usados para implementá-los ... [a cláusula do devido processo legal] serve para prevenir que o poder governamental seja utilizado com propósitos opressores’.[321]

A ciência do direito tributário também se posiciona pela existência desta dualidade, de forma muito interessante, ao relacionar a acepção substancial a outros princípios constitucionais tributários, como podemos conferir nas palavras de Bonfá de Jesus, a respeito dos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário:

> (b) Devido processo legal: bipartição nos princípios do devido processo legal substancial, o qual abrange os direitos que compõem o denominado ‘Estatuto do Contribuinte’, explicitados no art. 150 da CF/1988 (legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, não confisco, capacidade contributiva), e do devido processo legal processual, compreendendo garantias que, em seu cerne, constituem objeto do contraditório e da ampla defesa [...].[322]

---

[321] WELLS, Michael L.; EATON, Thomas A. *Constitutional Remedies. A reference guide to the United States Constitution*. Connecticut: Praeger, 2002, v. II, p. 53: “In Daniels vs. Williams (1986) the Court identified the common roots of the two branches. ‘The Due Process Clause, like its forebear in the magna Carta, was intended to secure the individual from the arbitrary exercise of the powers of government’. The Court then distinguished procedural due process from substantive due process, beginning with procedure: ‘By requiring the government to follow appropriate procedures when its agents decide to deprive any person of life, liberty or property, the Due Process Clause promotes fairness in such decisions.” As for substance, “by barring certain government actions regardless of the fairness of the procedures used to implement them, … [the Due Process Clause] serves to prevent governmental power from being used for purposes of oppression’ (tradução nossa).”

[322] BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. *Manual de direito e processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 371,

O devido processo legal substancial, de origem americana,[323] devidamente incorporado em nosso ordenamento pátrio, significa a autorização constitucional para que o Poder Judiciário constitua, nas palavras de Bezé, um "freio ao processo de elaboração, de aplicação e de execução das leis em nome da supremacia dos fins de razoabilidade e proporcionalidade". [324] Ora, enquanto no controle da constitucionalidade o Poder Judiciário confronta a lei e a Constituição, no aspecto substancial da cláusula do devido processo legal devem ser analisadas a razoabilidade e a justiça dos atos dos demais poderes políticos.[325] A afirmativa nos leva a crer que o Poder Judiciário passa a poder adentrar o mérito dos atos do poder público, ao examinar a justiça do conteúdo da matéria referida na lei ou no ato administrativo, com o intuito de verificar se, em sua substância, aquele ato atende aos princípios que conformam a cláusula constitucional do devido processo legal, sobretudo na função de desenhar os limites do poder governamental e defender o indivíduo de eventuais abusos cometidos pelo Estado.

É o que entendemos ter sido objeto de análise pelo STF quando do julgamento da proibição da utilização de sanções políticas no âmbito do direito tributário em interessante trecho do voto do Relator Ministro Joaquim Barbosa:

---

[323] Nelson Nery Jr. exemplifica alguns casos decididos pela Suprema Corte Americana, utilizando o devido processo legal de forma genérica, tais como, *Meyer vs. Nebraska* (1923) e a inconstitucionalidade de uma lei estadual que proibia o ensino de outra língua que não o inglês; *Pierce vs. Society of Sisters* (1925) invalidou lei estadual que exigia que crianças entre 8 e 16 anos só poderiam frequentar escolas públicas e não particulares; caso *Loving* invalidou lei que proibia o casamento entre pessoas de raças diferentes; caso *Griswold* invalidou lei estadual que proibia o uso de contraceptivos por pessoas casadas. NERY Jr. Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 2001, p. 35.

[324] BÉZE, Patrícia Mothé Glioche. Devido Processo Legal. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA Eduardo; GALDINO, Flavio (Orgs). *Dicionário de princípios jurídicos.* São Paulo: Elsevier, 2011, p. 247.

[325] Tal afirmação não escapou de críticas da doutrina como pudemos conferir nas palavras de Humberto Ávila: "Sendo os princípios de liberdade e igualdade os fundamentos dos deveres de proporcionalidade e razoabilidade, o recurso ao dispositivo relativo ao devido processo legal como seu fundamento normativo, quando a Constituição já prevê os princípios de liberdade e igualdade, é desnecessário e redundante. O que se busca no dispositivo referente ao devido processo legal já é dado pelos princípios de liberdade e igualdade. Utilizá-lo como fundamento desses deveres é como querer com uma mão o que já é dado por outra". ÁVILA, Humberto. O que é "devido processo legal"? In: *Revista de Processo,* ano 33, n. 163, São Paulo, Revista dos Tribunais, set. 2008, p. 50.

> Em suma, a Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do substantive *due process of law* (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.[326]

Abordados os dois aspectos do devido processo legal, tanto em sua vertente processual quanto substancial, passemos a analisar mais dois princípios que entendemos de vital importância quando se busca prestigiar a dignidade humana do contribuinte num ambiente neoconstitucional: princípios do contraditório e ampla defesa.

3.6 PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Em nossa CF/88, a cláusula geral do devido processo legal não se confunde com os princípios mais específicos, como a ampla defesa (condições efetivas e concretas de se defender) e o contraditório (ciência e resistência), que são a reafirmação e a especificação da importância de se observar determinadas garantias constitucionais antes de privar o cidadão de seus direitos constitucionalmente estabelecidos. É por isso que a CF/88 estabelece, em sede própria, os princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, no art. 5º, inciso LV, nos seguintes termos “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...].”

---

[326] STF. RE 550.769/RJ. DJ 22/05/2013.

Também os artigos 9 e 10 do Código de Processo Civil (CPC) vigente são expressos ao adotarem o princípio do contraditório e da ampla defesa:

> Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.
>
> [...]
>
> Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Nas palavras de Cassio Scarpinella Bueno, em comentários ao artigo 9º acima colacionado:

> O dispositivo se ocupa com os princípios do contraditório e da ampla defesa. Reiterando o que decorre diretamente do 'modelo constitucional do direito processual civil', *todas as decisões* devem ser proferidas depois de ser franqueado o prévio contraditório a seus destinatários. O objetivo da norma é de evitar o proferimento das chamadas 'decisões-surpresa', o que também é perseguido, embora em perspectiva diversa, pelo art. 10 do novo CPC.[327]

Basicamente, tais princípios garantem que as partes têm o direito ao conhecimento do que lhes está sendo imputado, podendo apresentar alegações, contra-argumentar, acompanhar a produção de provas, mediante a produção e a contra produção de provas; também contemplando o direito a defesa técnica a ser exercida por um advogado e o direito de recorrer de eventual decisão desfavorável.

A observância de tais princípios deve sempre ser respeitada no âmbito de qualquer ingerência do Estado Fiscal no patrimônio do contribuinte e está, em última análise, de acordo com as conquistas e anseios do neoconstitucionalismo, privilegiando a dignidade humana. Contudo, temos a sensação de que, muitas vezes, não obstante algumas importantes sinalizações da doutrina, ainda vivemos

---

[327] BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo código de processo civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 46.

em um tempo onde os direitos fundamentais do contribuinte são constantemente vulnerados sem a observância dos valores expostos em nossa Constituição Federal.

É nesse ambiente de violações que entendemos que o papel do Poder Judiciário no âmbito das relações fiscais, em um ambiente neoconstitucional que eleva sua importância a exercer um protagonismo principal, é justamente o de fazer valer os princípios constitucionais que protejam a dignidade da pessoa humana: legalidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa nas relações entre fisco e contribuinte, observando, aplicando, resguardando e até mesmo, caso haja um déficit legislativo, criando normas para assegurar tais princípios (aqui seria salutar o cunho ativista do Poder Judiciário). Contudo, nem sempre é o que a realidade tem nos mostrado.

Voltaremos a visitar o tópico dos princípios do contraditório e da ampla defesa no momento em que tratarmos a respeito da responsabilidade de terceiros e a aplicação da Súmula nº 435 do STJ, temas alocados nos capítulos V e VI desse trabalho. Vale desde já deixar assentado que não por acaso escolhemos o âmbito processual tributário, mais especificadamente o modo como ocorre a imposição tributária na responsabilidade de terceiros, para verificarmos a aplicação desse modelo que se revela como o atual paradigma jurídico de nosso estágio social.

Em outros termos, pretendemos verificar se a responsabilidade tributária está sendo praticada sob a ótica neoconstitucionalista, principalmente no que diz respeito aos assuntos relacionados ao redirecionamento da execução fiscal, tais como os limites temporais para que este ocorra e as molduras de aplicação para a Súmula 435 do STJ, com a observância dos valores e princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Todavia, antes de alcançar tal objetivo, temos de, para fins didáticos imprescindíveis, tratar de conceitos da Responsabilidade Tributária, tema analisado no próximo capítulo.

CAPÍTULO IV – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 INTRODUÇÃO

Entendemos que a responsabilidade tributária, nos moldes como atualmente praticada, constitui campo fértil a debates sofisticados a respeito do nível de constitucionalização de nosso ordenamento; ou, em outros termos, pode ser utilizada como teste pragmático para visualizarmos se efetivamente existe um pensamento neoconstitucional que seja observado quando é aplicada tal responsabilização. No entanto, antes de adentrarmos o núcleo das questões mais sensíveis, que serão colocadas como teste diante do neoconstitucionalismo, trataremos o presente capítulo como necessidade didática à compreensão do assunto, por meio da análise de temas mais introdutórios ou correlatos, que são de análise imprescindível para a compreensão da matéria.

Neste capítulo, sobrevoaremos a dinâmica do direito tributário, analisando a obrigação tributária e a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), para, só então, chegarmos ao estudo da sujeição passiva no direito tributário, em suas modalidades: o contribuinte e o responsável tributário. Também nos sentimos obrigados a abordar aqui temas correlatos à responsabilidade tributária, aos quais desejamos observar em maior profundidade, a de terceiros, constante dos artigos 134 e 135 do CTN, a ser estudada no capítulo seguinte.

Por ora, procuraremos analisar, sem nos aprofundar em demasia, aspectos de fundamental importância para compreender como se dá a sujeição passiva tributária, efetuando um rápido sobrevoo desde o nascimento da obrigação tributária até chegarmos ao estudo da RMIT. A partir de tais abordagens, passaremos a temas correlatos à responsabilidade tributária de terceiros, como a intensidade do vínculo entre os coobrigados e as outras modalidades de responsabilidade tributária presentes no ordenamento pátrio, como os casos de substituição tributária e de responsabilidade por sucessão. Consideramos que tais conceitos, apesar de não serem nosso objetivo maior e principal, podem influir nas concepções que buscaremos enfrentar no próximo capítulo.

4.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DIREITO TRIBUTÁRIO NO TEMPO

O poder de tributar é exercido mediante a instituição das obrigações tributárias em conformidade com os limites estabelecidos pela Constituição Federal. A respeito do conceito de obrigação, como bem pontua Pontes de Miranda, ao falarmos em direito das obrigações, já restringimos o sentido da expressão, que, na ausência do adjetivo, poderia compreender uma imensidão de relações fáticas "sem que se possa negar que há pretensões e obrigações fora do Direito das Obrigações",[328] como nos deveres morais e religiosos. Contudo, para nosso campo de estudo, nos interessam as obrigações jurídicas. Para Caio Mário:

> [...] obrigação, do latim *ob+ligatio*, contém uma ideia de vinculação, de liame de cerceamento da liberdade de ação, em benefício de pessoa determinada ou determinável. Sem cogitar, por enquanto, de sua fonte ou de sua *causa genitrix*, tradicionalmente vislumbramos na obrigação uma norma de submissão, que tanto pode ser autodeterminada, quando é o próprio agente que escolhe dada conduta, como pode provir de uma heterodeterminação, quando o agente a sofre em consequência ou como efeito de uma norma que a dita. Num ou noutro caso, uma pessoa denominada *sujeito passivo* ou *devedor* está adstrita a uma prestação positiva ou negativa em favor de outra pessoa que se diz *sujeito ativo* ou *credor*, a qual adquire a faculdade de exigir o seu cumprimento.[329]

Porém, entendemos que, no âmbito tributário, a análise do nascimento das obrigações tributárias é operação mais delicada, talvez por sua natureza jurídica, *ex lege*, com cunho de direito/dever fundamental. É assim que a cobrança do tributo se dá por meio de uma sistemática específica, que podemos chamar de dinâmica do direito tributário – ou as fases de cobrança do crédito tributário por intermédio de uma *linha do tempo*.[330] Temos que a análise otimizada de tal dinâmica se depura mediante a abordagem de conceitos determinados, quais sejam: Competência

---

[328] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti; atualizado por Vilson Rodrigues Alves. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003, p. 48. tomo 22.

[329] PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 32. v. 2

[330] A doutrina processual tributária efetua tal análise para visualizar as medidas processuais defensivas ao contribuinte em cada fase da dinâmica tributária. BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. *Manual de direito e processo tributário.* 2016, p. 381.

Constitucional Tributária, Hipótese de Incidência, Obrigação tributária, RMIT, Fato imponível, Lançamento, Crédito Tributário, Inscrição em Dívida Ativa e finalmente ajuizamento da Execução Fiscal. Cada fase tem sua proteção constitucional já determinada pelo sistema e por sua derivação positiva, mediante a observância do procedimento administrativo, do processo administrativo tributário e do processo judicial tributário.

A competência tributária já vem delineada na CF/88, conforme exaustivamente defendemos nesse trabalho, sob o conceito de *arquétipo constitucional*[331]. Posteriormente, respeitando a determinação da Constituição, a hipótese de incidência legal surge para prever a ocorrência de obrigações mediante a descrição legal de um fato tributariamente relevante.

Consoante Geraldo Ataliba, a incidência representa "o fenômeno especificadamente jurídico de subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma".[332] Em outras palavras, a legislação, ao instituir a obrigação tributária, estabelece uma moldura que espelha a possibilidade abstrata da situação, a sua hipótese de incidência, que, caso ocorra no mundo fenomênico, terá o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagamento.

---

[331] CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 2013, p. 587.
[332] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 14. tir. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 45.

Assim, a incidência fica condicionada[333] à ocorrência desse fato em concreto, denominado*[334]* de *fato imponível* ou *fato gerador[335]* da obrigação tributária, para que a norma tributária opere seus efeitos. Apesar dessa diferenciação, o CTN,[336] utiliza o conceito de *fato gerador* para designar tanto a hipótese em abstrato quanto o próprio fato em concreto, tendo sido motivo de críticas pela doutrina.[337] Independentemente dos debates, o que merece ficar consignado é que só teremos obrigação tributária com a conjugação ou encontro desses elementos, quais sejam, a descrição legal em abstrato no plano hipotético e a ocorrência do fato em concreto no mundo fenomênico. Assim, se a lei estabelecer que "quem receber renda pagará 27,5%", caso o cidadão X receber a renda, incidirá o mandamento.

No âmbito tributário, a obrigação deriva do *dever fundamental de pagar tributos,[338]* sempre sob os limites constitucionalmente traçados e por meio do critério da capacidade contributiva. O CTN aborda o tema por requisito constitucional, conforme exegese do artigo 146, III, b, de nossa CF/88:

---

[333] Não obstante o mérito do debate, entendemos que o escopo do presente trabalho não comporta adentrar a famigerada discussão a respeito da incidência da norma ser distinta de sua aplicação. Em outros termos, a incidência se daria de forma automática e infalível ou estaria condicionada à atuação do sujeito por meio da linguagem competente? Nesta seara, entendemos que as duas principais correntes são: a) Pontes de Miranda, e a doutrina dos 3 planos - existência, eficácia, validade – em que a incidência da norma ocorre de modo automático e infalível, independentemente do momento de sua aplicação; b) Paulo de Barros Carvalho e o construtivismo lógico-semântico, condicionado a incidência à aplicação pelo sujeito autorizado pela norma, mediante a utilização de uma linguagem competente. OS posicionamentos podem ser consultados nas obras de CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva. 1998, p. 8. PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. 2000, p. 53 (§ 2, 3).

[334] Luciano Amaro explica de forma minuciosa as terminologias utilizadas pela doutrina para descrever a ocorrência no plano em concreto. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2012, Cap. IX, item 2 (livro digital).

[335] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 13. "Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado".

[336] Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

[337] JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 150. Nas palavras do autor: "Trata-se de expressão dúbia e permeada de equivocidade, que deu margem a exaustivas críticas de doutrinadores de tomo [...]".

[338] PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Capítulo XII, item 83 (livro digital).

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> [...]
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> [...]
>
> b) **obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...] (grifo nosso).

Desde já, vale assentarmos a importância dessas *normas gerais* se veicularem por Lei Complementar, vez que, em outras palavras, caberá a esta a definição de fato gerador, base de cálculo, contribuintes etc.; funcionando como uma baliza que, inclusive, impõe a observância de suas regras para a disciplina da sujeição passiva tanto do contribuinte quanto dos responsáveis tributários. Nesse sentido Becho pontua:

> Provavelmente a maior vantagem da codificação da responsabilidade tributária de terceiros foi retirá-la do campo de atuação da legislação ordinária, transferindo-a para a legislação complementar, menos fácil de ser alterada do que aquela. Alterar-se um Código sempre chama mais a atenção do legislador, dos julgadores e da sociedade do que alterar uma lei ordinária. O quórum da lei complementar é qualificado em relação ao necessário para a legislação ordinária. E alterar o Código Tributário Nacional, ao que parece, alerta alguns operadores políticos.[339]

Quanto à obrigação, apesar de o CTN não tipificar o conceito de obrigação tributária *lato sensu*, parte, conforme leitura de seu artigo 113,[340] diretamente para a conceituação de suas espécies, quais sejam, a principal, consubstanciada em uma obrigação de prestar dinheiro; e a acessória, mediante as obrigações de fazer e não fazer. Logo, a obrigação tributária é uma relação jurídica, advinda de uma heterodeterminação, visto que fixada em lei, entre sujeito ativo e passivo, tendo por objeto uma prestação direta ou indireta relacionada ao tributo.

---

[339] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros,* 2014c, p. 182.

[340] Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, a obrigação tributária possui quatro elementos, os mesmos de qualquer outra obrigação: "(1) sujeito ativo, (2) sujeito passivo, (3) objeto e (4) causa"[341]. Vale ainda lembrarmos que, pela sistemática do CTN, a obrigação não se confunde com o crédito tributário, de forma que, em tese, os dois conceitos nasceriam em momentos distintos. Isso se dá pelo fato de obrigação principal necessitar ser quantificada e individualizada, formando o crédito tributário, de acordo com o artigo 139 do CTN, [342] conferindo à obrigação tributária, mediante o lançamento tributário, a liquidez e a exigibilidade administrativa, pois a exigibilidade judicial só surgirá com a inscrição em dívida ativa e o posterior ajuizamento de execução fiscal.

A análise da norma tributária em sentido estrito (o núcleo do direito tributário – RMIT) é obra do cientista do direito, de forma que poderá ser visualizada tanto uma hipótese como uma consequência. Geraldo Ataliba adverte que a hipótese de incidência "se apresenta sob vários aspectos, cuja reunião lhes dá entidade"[343]. Já Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da Regra-matriz de incidência esclarece:

> A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.[344]

---

[341] SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 84.
[342] Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.
[343] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 2013, p. 76.
[344] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 243.

Com base nesses estudos, podemos resumir os elementos da RMIT da seguinte forma:

> • Antecedente ou hipótese:
>
> a) aspecto material (o que — fato gerador)
>
> b) aspecto espacial (onde — território em que a ocorrência do fato implica o surgimento da obrigação tributária)
>
> c) aspecto temporal (quando — momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador)
>
> • Consequente ou prescrição:
>
> **d) aspecto pessoal (quem — sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária)**
>
> e) aspecto quantitativo (quanto — critérios estabelecidos para cálculo do montante devido) (grifos nossos).[345]

A partir da definição da RMIT, teremos o ato constitutivo do crédito tributário oriundo do lançamento tributário em uma de suas modalidades.[346] Conforme visualizamos no capítulo anterior, é aqui que nasce o direito de defesa do sujeito passivo mediante uma notificação administrativa para se defender em um processo administrativo tributário. Após a regular constituição do credito tributário, este será inscrito em dívida ativa, que abrange a atualização monetária, juros, juros de mora e demais encargos, e se constitui no momento em que se realiza o "teórico" controle de legalidade, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (em âmbito federal); e, desde que observadas as formalidades legais e principiológicas, a dívida ativa gozará de presunções *juris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade.

A partir de então se extrai a Certidão da Dívida Ativa (CDA), que representa o único título executivo extrajudicial que não contém uma declaração do devedor com a promessa de pagamento. A legitimidade do título origina-se de um processo administrativo tributário vestido com a observância de princípios próprios, como os analisados no capítulo anterior, quais sejam, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, o qual estampa a obrigação tributária e seu valor.

---

[345] PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 2017, Capítulo XII, item 85 (livro digital).

[346] Não teremos espaço neste momento para analisar profundamente as modalidades de lançamento tributário. Inclusive, entendemos que talvez existam outras modalidades de constituição do crédito tributário como a modalidade judicial, mas não seria propício abordar a discussão nesta seara. Contudo, pela sistemática do CTN e da doutrina, temos como modalidades de lançamento: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

Com a existência do título executivo, CDA, será possibilitada a efetiva cobrança do crédito tributário mediante o ajuizamento da Execução Fiscal, que, nunca é demasiado rememorar, é o único meio, constitucionalmente previsto, para a execução das dívidas tributárias.[347]

Apoiados nesse sobrevoo sobre o direito tributário no tempo, nos sentimos seguros para iniciar o estudo do sujeito passivo da obrigação tributária. Como pudemos visualizar linhas atrás, um dos critérios presentes no consequente/prescritor é o critério pessoal com os sujeitos ativo e passivo da obrigação. E aqui alcançamos o objetivo delineado na introdução do presente capítulo, qual seja, o sujeito passivo da obrigação tributária.

4.3 O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

Antes de adentrarmos o conceito e as modalidades de sujeição passiva, queremos revisitar uma premissa já delineada neste trabalho, mais especificadamente quando abordamos o princípio da legalidade no capítulo anterior. Trata-se da constatação de que existem conceitos que já se encontram constitucionalmente definidos e delineados pelo texto de hierarquia superior. Explicamos que, se assim não fosse, o sistema poderia ser subvertido, pois a liberdade do legislador infraconstitucional seria incontrolável, pois lhe seria permitido alterar, mesmo que semanticamente, os limites já impostos pelo texto constitucional.

Pois bem, o mesmo se dá com a sujeição passiva tributária, de forma que “o sujeito passivo tributário está, pelo menos implicitamente previsto no Texto Constitucional [...]”[348]. Assim, o legislador infraconstitucional deve se ater aos limites impostos pelo texto supremo quando da descrição dos tributos lá discriminados. Micheli esclarece que “a lei, ao indicar precisamente os sujeitos passivos,

---

[347] Cf.: análise mais pormenorizada da execução fiscal que já foi objeto de nossa análise em outro trabalho: SIMÕES, Braulio BATA. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana. 2015*.
[348] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 16

estabelece, com referência a cada tributo, qual é o nexo que deve existir entre o citado sujeito e o conjunto de fatos que constituem o pressuposto do imposto".[349]

A título de exemplo podemos indagar: seria permitido ao legislador infraconstitucional estabelecer como contribuinte dos Impostos discriminados pessoas alheias ao fato gerador? Poderia ser eleito como sujeito passivo do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tanto o proprietário como qualquer passageiro do veículo? Ou, então, como sujeito passivo do IPTU o proprietário ou qualquer vizinho condômino nos casos de condomínio edilício?

Entendemos que não.[350] Pois, mesmo que minimamente, o legislador está inserido em uma moldura, já estabelecida pelo texto constitucional, de forma que, mais uma vez, tanto o legislador como o intérprete não poderão se socorrer de princípios como a solidariedade tributária para estabelecer contribuintes ou responsáveis alheios ao que já definido pela materialidade que está na CF/88, de forma que "será inconstitucional qualquer disposição que pretenda atribuir a condição de contribuinte a quem não seja o destinatário constitucional tributário".[351]

Interpretar em sentido diverso levaria à conclusão de que o legislador infraconstitucional poderia alterar o texto constitucional a seu bel-prazer, tornando inaplicável a supremacia constitucional. A importância de tal constatação é ímpar vez que:

> [...] se o legislador ordinário puder eleger como contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica os sócios da empresa, talvez a busca pelos fundamentos de dita responsabilização ficarão esvaziados. Assim, se contribuinte puder ser qualquer pessoa, provavelmente com mais sentido o responsável poderá ser qualquer pessoa, sem vínculo algum com a relação jurídica tributária inicial e sem haver condições para o controle da atividade parlamentar de escolha, quer pela sociedade (via doutrinadores, por exemplo) quer pelo Poder Judiciário.[352]

---

[349] MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. Madrid. 1975, p. 185. "la ley, al indicar precisamente los sujetos pasivos, establece, con referencia a cada tributo, cuál es el nexo que debe existir entre el citado sujeto y el conjunto de hechos que constituyen el presupuesto del impuesto (tradução nossa)".

[350] O próprio CTN, por diversas vezes, estabelece quem é o sujeito passivo do tributo ao definir "Contribuinte do imposto é", como pode ser visualizado nos artigos 22, 27 e ss.

[351] JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup. 1986, p. 344.

[352] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 18.

Uma vez estabelecidos os limites semânticos da definição do sujeito passivo, passemos a analisar seu conceito e espécies. De acordo com o CTN:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
>
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
>
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
>
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
>
> Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Micheli adverte que o sujeito passivo da obrigação tributária é a "pessoa sobre quem recai a responsabilidade patrimonial do eventual pagamento do tributo ou que sofre a execução forçosa em caso da falta de cumprimento voluntário [...]".[353] De forma semelhante, Torres esclarece: "Sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito".[354] Justen Filho, por sua vez, afirma que sujeição passiva tributária é "a situação jurídica correspondente à titularidade do polo passivo de uma relação jurídica sujeitada ao regime de direito tributário [...]", sustentando ainda haver uma "pluralidade de figuras sob a epígrafe".[355]

Com relação às espécies, nos parece que nosso sistema positivo é explícito ao separar a sujeição passiva em duas categorias. De fato, habitualmente, o tributo deve ser cobrado do *contribuinte* – a pessoa que efetivamente praticou o fato gerador; o indivíduo que deu causa direta àquele ato ou fato jurídico previsto na lei como apto a cristalizar a obrigação tributária, motivo pelo qual é chamado também de *sujeito passivo direto*. Este sujeito passivo tem relação pessoal e direta com o fato gerador e é quem revela a capacidade contributiva a ser tributada. Conforme esclarece Baleeiro, o contribuinte é "quem importa ou exporta a mercadoria; quem

---

[353] MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. 1975, p. 185. "sobre el que recae la responsabilidad patrimonial del eventual pago del tributo o de sufrir la ejecución forzosa en caso de falta de cumplimiento voluntario [...] (tradução nossa)."
[354] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 2013, p. 258.
[355] JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1986, p. 229.

emite o título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem o herda etc. [...]"[356].

Como segunda categoria de sujeito passivo, o CTN estabelece a figura do *responsável tributário*. Interessante ressaltarmos que a palavra *responsabilidade* possui significados múltiplos, podendo expressar desde a capacidade de uma pessoa responder por seus atos ou a própria obrigação a reparar algo que tenha dado causa, sendo que todos esses significados derivam etimologicamente da palavra do latim "*respondere*, passando por suas aplicações religiosas e filosóficas até chegar ao campo jurídico".[357] Realmente, ao longo de nosso estudo, pudemos identificar na doutrina a diversificação do termo responsabilidade, como em interessante trecho da obra de H. Hart, no qual ele estabelece os quatro sensos do termo, quais sejam: a) *Role-Responsability* (Responsabilidade papel-institucional); b) *Causal Responsability* (Responsabilidade fator-causal); c) *Liability-Responsability* (Responsabilidade sancionabilidade); d) *Capacity-Responsability* (Responsabilidade –capacidade),[358] explicados por meio de um exemplo fático:

> Como capitão de um navio, X era responsável pela segurança de seus passageiros e carga. Porém, em sua última viagem, embriagou-se todas as noites e foi responsável pela perda do navio com tudo o que carregava. Corriam boatos de que estava louco, mas os médicos o consideraram responsável por seus atos. Durante a viagem, X comportou-se de forma irresponsável e vários incidentes, durante o percurso, demonstraram que não era uma pessoa responsável. O capitão sempre afirmou que as excepcionais tempestades de inverno foram as responsáveis pela perda do navio, mas em um processo judicial que se seguiu ele foi considerado responsável pela perda de vidas e bens. Ele ainda vive e é moralmente responsável pela morte de muitas mulheres e crianças.[359]

---

[356] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2010, p. 1.112.

[357] PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 43-44.

[358] Interessante destacar que Daniel Monteiro Peixoto analisa estas "espécies" de responsabilidade de Herbert Hart, relacionando algumas ao nosso sistema positivo da seguinte forma: a) Responsabilidade papel-institucional (art. 123 CTN); b) Responsabilidade fato-causal (art. 134 CTN); c) Responsabilidade sancionabilidade – ressarcimento (art. 121 CTN) e punição (art. 137 CTN). PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 127 -128.

[359] HART. Herbert L. A. *Punishment and Responsibility*. New York: Oxford University Press, 2008, p. 211: "As captain of the ship, X was responsible for the safety of his passengers and crew. But on his last voyage he got drunk every night and was responsible for the loss of the ship with all aboard. It was rumored that he was insane, but the doctors considered that he was responsible for his actions. Through-out the voyage he behaved quite irresponsibly, and various incidents in his career showed that he was not a responsible person. He always maintained that the exceptional winter storms were

Em outra vertente, Kelsen visualiza um forte caráter sancionatório ao tratar do sentido jurídico do termo responsabilidade:

> Um conceito relacionado ao de dever jurídico é o conceito de responsabilidade jurídica. Dizer que uma pessoa é juridicamente responsável por certa conduta ou que ela arca com a responsabilidade jurídica por essa conduta significa que ela está sujeita a sanção em caso de conduta contrária.[360]

Contudo, diante da autonomia didática de nosso ramo de estudo, não podemos nos saciar com conceitos generalistas da teoria geral do direito. Ao analisarmos a legislação e a doutrina de nosso ramo dogmático, encontramos, inicialmente, a possibilidade de traçar alguns conceitos mais genéricos a respeito da responsabilidade tributária. Conforme pudemos visualizar, a responsabilidade tributária encontra uma disposição geral no CTN, a seguir retratada:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Com base nesta disposição, a doutrina nacional interpreta e conceitua a responsabilidade tributária em seu sentido lato. Para Leandro Paulsen:

> [...] responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.[361]

---

responsible for the loss of the ship but in the legal proceedings brought against him he was found criminally responsible for his negligent conduct, and in separate civil proceedings he was held legally responsible for the loss of life and property. He is still a live and he is morally responsible for the deaths of many women and children (tradução nossa)."

[360] KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado.* Trad. Luiz Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 89.

[361] PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2012, p. 60.

Consoante Regina Helena Costa:

> A *responsabilidade* genericamente considerada, por sua vez, encontra fundamento no art. 128, CTN. Sempre diz respeito a terceira pessoa, vinculada indiretamente ao fato jurídico tributário que ensejou a obrigação principal. Essa modalidade de sujeição passiva manifesta-se mediante a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou pela atribuição do ônus tributário em caráter subsidiário a este.[362]

Pelos ensinamentos doutrinários e pela análise do dispositivo legal, podemos dizer que, em sentido genérico, o responsável tributário é a pessoa que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação, mas que, de alguma forma, guarda relação com o mencionado fato, tendo como consequência sua alocação legal como obrigada ao pagamento do tributo. Uma vez que esta pessoa não pratica diretamente o fato gerador, também é chamada de *sujeito passivo indireto*, decorrendo sua obrigação pelo fato de a lei lhe impor tal dever, de forma que, muitas vezes, a fixação legal dessa responsabilização de pagar a terceira pessoa "que não o diretamente associado à ocorrência do fato gerador decorre da busca da praticidade da relação, imputando a sujeito que torna aquele vínculo tributário mais simplesmente exequível na vida social".[363]

Atento a tal realidade, Becho critica a técnica do CTN por ter deixado a responsabilidade demasiadamente *vaga*, pois o responsável será identificado por exclusão, ou seja, "todo aquele que não for contribuinte, mas que tiver que pagar o tributo, será responsável [...]".[364] A falta de maior especificação pelo CTN leva a problemas de classificação, sendo muitas vezes confundidas as espécies de sujeição passiva indireta, sem perder de vista que a amplitude da definição acaba conduzindo a uma errônea noção de que tudo poderia ser encaixado no conceito por conta da abstração do tema ou que, uma vez definido na lei como responsável, todos os questionamentos estariam superados. Contudo, não é assim que deve ser conduzida a análise a respeito desta modalidade de sujeição passiva indireta.

---

[362] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 229.
[363] BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 233.
[364] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 31.

O primeiro limite para se estabelecer a responsabilidade tributária em nosso Estado Fiscal Democrático é a observância do escudo legal. Obviamente, a obrigação tributária sempre deve estar espelhada por essa importante garantia do cidadão contribuinte: o respeito ao princípio da legalidade, como já ressaltamos diversas vezes neste trabalho. Porém, assim como para o contribuinte, o conteúdo da lei que designe a responsabilidade tributária também deve guardar relação indireta com o fato gerador, ou seja, não basta estar previsto na legislação como responsável tributário para ser considerado responsável tributário. De forma que, como segundo limite à imposição da responsabilidade tributária encontramos a relação, mesmo que indireta, entre o sujeito passivo indireto escolhido e o fato gerador da obrigação. O termômetro da exação será a análise da capacidade contributiva, pois, como adverte Soares de Mello, não seria concebível que "o princípio da capacidade contributiva – imanente e adstrito ao realizador do fato imponível – compreenda e permita a distribuição de cargas tributárias estranhas ao fato imponível".[365]

Isso se dá pelo fato da obrigação tributária derivar de uma importante carga constitucional, a qual, por meio da legislação, vincula tanto os sujeitos ativos quanto os sujeitos passivos da obrigação. As condutas já se encontram pautadas pelo nosso sistema positivo; reforçando tal análise os artigos 123 e 126 do CTN ao preceituar:

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.
>
> Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
>
> I - da capacidade civil das pessoas naturais;
>
> II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
>
> III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

[365] SOARES DE MELLO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. 2012, p. 276.

Em outros termos, conforme pontua Soares de Mello, vez que o constituinte e o CTN construíram as diretrizes do sistema tributário nacional, pautados pelos princípios e normas garantidores de direitos individuais, temos que "a relação jurídico-tributária, vinculando o Poder Público (sujeito ativo) e as pessoas particulares (contribuintes e responsáveis), deflui de peremptória determinação legal, não podendo sofrer nenhum tipo de modificação".[366]

Finalmente, no intuito de facilitar a compreensão do tema, entendemos pertinente, neste momento, para fins didáticos, explanar a classificação quanto à sujeição passiva no direito tributário que mais nos agrada, tendo por base a doutrina de Renato Lopes Becho[367]: a) Sujeição passiva direta: contribuinte; b) Sujeição passiva indireta: Substitutos e Responsáveis; b.1) Substituição: b.1.1) para trás/diferimento; b.1.2) para frente/progressiva; b.2) Responsabilidade: b.2.1) por sucessão; b.2.2) de terceiros; b.2.3) por infrações

Conforme especificamos no início do presente capítulo, procuraremos efetuar um corte metodológico nas espécies de responsabilidade a fim de aplicar as premissas tratadas ao longo deste trabalho como um teste perante a responsabilidade de terceiros elencada nos artigos 134 e 135 do CTN. Mas antes de analisarmos especificamente tais modalidades de responsabilidade, gostaríamos de adentrar alguns conceitos gerais a respeito da responsabilidade tributária que são de análise fundamental para qualquer trabalho que objetive laborar o assunto.

---

366 SOARES DE MELLO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. 2012, p. 276.

367 BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 38. Vale ressaltar que não adotamos por completo a classificação de Becho, vez que o autor adiciona o item "responsabilidade na legislação não codificada". Concordamos com o posicionamento, mas como não pretendemos nos debruçar sobre esse item no presente trabalho, entendemos por bem excluí-lo da classificação aqui retratada. A título de exemplo, em sua obra, entendemos que o autor faz referência a responsabilidades tributárias fixadas pelo legislador ordinário, tal como a responsabilidade solidária, por contribuição social, na construção civil, prevista no artigo 30 da Lei nº 8.212/91.

4.4 TEMAS CORRELATOS I – ANÁLISE DO GRAU DE RESPONSABILIDADE ENTRE COOBRIGADOS: SOLIDARIEDADE, SUBSIDIARIEDADE E PESSOALIDADE

Novamente, desejamos ressaltar que este tema não integra nossa principal proposta de estudo. No entanto, por também estar relacionado aos anseios essenciais deste trabalho, efetuaremos um estudo mais célere a respeito desse tipo de relação interna entre os sujeitos, sobretudo para sedimentar os conceitos e as consequências de cada um deles.

Conquanto estejamos cientes de que o CTN trata da relação interna do vínculo entre os sujeitos de maneira distinta da legislação ordinária, julgamos interessante adentrar os estudos no Código Civil (CC), o qual também contempla o assunto, entretanto por meio apenas da análise da solidariedade, como podemos verificar nos artigos transcritos a seguir:

> Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.
>
> Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

Logo, tendo como influência o direito privado, passemos a estudar em primeiro lugar a solidariedade. Na solidariedade, o credor poderá exigir de um só dos devedores o pagamento da totalidade do objeto devido, decorrendo da subjetividade que une as partes no liame obrigacional e com a função de oferecer mais segurança no adimplemento do crédito. Conforme o conceito legal exposto, visualizamos que a solidariedade pode ser ativa (entre vários credores) ou passiva (entre vários devedores). A primeira não interessa para nosso ramo de estudo. Quanto à solidariedade passiva, por sua vez, a doutrina civilista parece se importar muito em diferenciar a solidariedade da indivisibilidade,[368] provavelmente pelos efeitos e pelas consequências no âmbito civil que aqui não nos caberia abordar.

---

[368] GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 117. v. 2. A título de exemplo, o autor em comento dedica um item de sua obra integralmente para tratar do tema.

No entanto, é interessante destacarmos que a própria doutrina civilista ressalta o caráter de reforçar a garantia do credor com a utilização da solidariedade passiva pela legislação:

> A solidariedade constitui, assim, modo de assegurar o cumprimento da obrigação, reforçando-a e estimulando o pagamento do débito. Sendo vários os devedores, a lei ou as partes, pretendendo facilitar o recebimento do crédito e principalmente prevenir o credor contra o risco da insolvência de algum dos obrigados, é estabelecido o regime da solidariedade passiva.[369]

No direito tributário, o CTN trata de solidariedade especificadamente no artigo 124, ao preceituar:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
>
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
>
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Segundo verificamos, o CTN elege duas situações em que existe a possibilidade de aplicação da solidariedade no direito tributário. A situação retratada no inciso I, pode ser chamada solidariedade de fato, pois é aplicada em virtude do interesse em comum no fato gerador. Pensamos que tal situação se dê naturalmente em situações que contemplam incidências que ostentam, concomitantemente, dois contribuintes ocupando o mesmo polo da relação tributária, como no exemplo de um imóvel onde figuram como proprietários dois irmãos. Uma vez que os dois sujeitos possuem interesse comum no fato gerador, ambos são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IPTU do imóvel, independentemente, inclusive, se estão ou não ocupando o imóvel ao mesmo tempo, pois que o dever de sustentar as despesas do imóvel se constitui em obrigação *propter rem*. Interessante notarmos ainda, que, mesmo que apenas um desses proprietários resida no imóvel, poderá ser cobrado

---

[369] GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 2014, p. 117.

integralmente do valor total do tributo, cabendo exercer o seu legítimo direito de regresso, pelo limite da quota responsabilidade, em face do outro irmão.

A segunda hipótese levantada pelo artigo 124 do CTN, em seu inciso II, diz respeito ao que podemos denominar de solidariedade legal, quando a lei aplica a solidariedade a determinados casos. Vale lembrar que a atribuição desta solidariedade legal não pode ser interpretada como uma carta de alforria para o legislador, como bem observa a doutrina:

> [...] a solidariedade legal há de observar os parâmetros definidos no Código Tributário Nacional, sob pena de configurar-se delegação em branco de matéria reservada à lei complementar para a lei ordinária, em violação ao art. 146, III, da Constituição Federal. Realmente, se o legislador tributário pudesse atribuir a responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que podem ser consideradas responsáveis nos termos do Código Tributário Nacional, restariam inócuas e sem sentido as normas gerais que cuidam exaustivamente do tema.[370]

Logo, reforçamos, que, como bem pontua Darzé, "a solidariedade passiva não é forma de inclusão de terceiro na relação tributária, mas tipo de nexo que se estabelece entre codevedores"[371]; ou, então, como na nomenclatura por nós aqui adotada, com base no entendimento do Ministro Luiz Fux, um "*grau de responsabilidade* dos coobrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável [...]",[372]

Com relação à subsidiariedade, outra espécie do grau de responsabilidade que envolve os coobrigados, Becho pontua que basicamente a diferença encontra-se no benefício de ordem, como destacamos a seguir:

> [...] subsidiariedade. Ao que nos parece, ela está disciplinada, a contrário senso, no parágrafo único do art. 124 do CTN. Explicando melhor: na solidariedade, não há benefício de ordem. Quando houver benefício de ordem, designamos a situação como subsidiariedade.[373]

---

[370] SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios e administradores. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Oliveira Rocha, n. 137, fev. 2007, p. 50.
[371] DARZÉ, Andrea. *Responsabilidade Tributária:* solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 257.
[372] STJ, Embargos ao Recurso Especial n. 446.995/SC.
[373] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 156.

Voltaremos a verificar, mais à frente, quando do estudo dos artigos 133, inciso II e 134, que o CTN utiliza a responsabilidade subsidiária para determinados casos. No entanto, preferimos analisar tais artigos em sede própria, de forma que, neste momento, deixamos assentado que a subsidiariedade difere da solidariedade pelo benefício de ordem, que corresponde à possibilidade de o responsável exigir que sejam primeiramente executados e esgotados os bens do contribuinte antes de adentrar ao seu patrimônio próprio, exercendo o *beneficium excussionis personalis.*[374]

Finalmente, a derradeira espécie do grau de responsabilidade dos coobrigados é a responsabilidade pessoal, que, na verdade, acabará por excluir a responsabilidade de eventuais coobrigados, pois ela é somente da pessoa envolvida no ato ou fato. O CTN utiliza o termo “pessoalmente responsáveis” no artigo 135 e volta a utilizá-lo no artigo 137 ao afirmar: “A responsabilidade é pessoal do agente”.

Becho esclarece que o artigo 137 do CTN parece ostentar um cunho de direito penal tributário, delineando e construindo a base, por meio da legislação complementar, para que posteriormente o legislador ordinário estabeleça os crimes que por ventura possam ferir os direitos creditórios do sujeito ativo, de forma que “a responsabilidade pessoal do responsável exclui a responsabilidade do contribuinte, como ocorre com os crimes, em que a pessoa jurídica não responde pela prática de atos dolosos das pessoas físicas”.[375] Quanto à pessoalidade, merece assentarmos que, nesse tipo de grau de responsabilidade, apenas o sujeito que pratica o ato será responsabilizado, não podendo se cogitar de coobrigados ou de eventual aplicação de benefício de ordem.

Prosseguindo nos estudos do grau de responsabilidade, chegamos à disciplina do artigo 125 do CTN, que trata dos efeitos da solidariedade em âmbito tributário:

---

[374] A título de exemplo, o *benefício de ordem* é de ocorrência habitual no instituto da fiança civil (art. 794 do CPC vigente – O fiador, quando executado, tem o direito de exigir que primeiro sejam executados os bens do devedor situados na mesma comarca, livres e desembargados, indicando-os pormenorizadamente à penhora), bem como possui regra específica inserida na disciplina da Sociedade Limitada no Código Civil (art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais).

[375] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros.* 2014c, p. 157.

> Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
>
> I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
>
> II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
>
> III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Quanto aos efeitos da solidariedade, entendemos pertinente tecer alguns comentários a respeito do inciso I, que retrata os efeitos do pagamento. Obviamente que o pagamento, levado a cabo por um dos devedores coobrigados, acabará "beneficiando" os demais que terão sua responsabilidade reduzida em função da quitação, mesmo que parcial. Interessante questão enfrentada por nós na pragmática tributária fica a cargo dos casos em que diversos coobrigados solidários estejam litigando contra o ente fiscal pela nulidade da autuação.

Caso um desses coobrigados decida, por causa das restrições que um processo tributário sem garantia pode ocasionar, efetuar o pagamento integral em nome de todos para, posteriormente, se voltar contra cada um dos coobrigados, exercendo seu legítimo direito de regresso nos limites da responsabilidade de cada um, poderia ser invocado o argumento da *perda da chance*[376] (do direito francês, *perte d'une chance*) por parte daqueles que ainda desejavam levar o processo até as últimas instâncias para ver o crédito anulado? Entendemos que não. Mesmo diante da impugnação judicial ao crédito tributário, não sendo este, portanto, definitivo, temos de aplicar o artigo 283 do CC, [377] transformando esta responsabilidade numa espécie de responsabilidade patrimonial objetiva, vez que não comportaria qualquer argumento no sentido de que a dívida tributária poderia não ter sido definitivamente constituída.

---

[376] O STJ já foi instado a se manifestar sobre a teoria em comento, mas não em processos tributários. No âmbito civil são destaque o REsp 788.548/BA e o REsp 1.190.180/RS.

[377] Art. 283. O devedor que satisfez a dívida por inteiro tem direito a exigir de cada um dos codevedores a sua quota, dividindo-se igualmente por todos a do insolvente, se o houver, presumindo-se iguais, no débito, as partes de todos os codevedores.

Com relação ao inciso III, por causa de sua íntima relação com outros fatores importantes a ser tratados neste trabalho, deixaremos para abordá-lo quando do estudo da responsabilidade de terceiros.

Finalizando o item repetimos que nosso objetivo consistiu em sedimentar alguns conceitos a ser constantemente usados ao longo do presente trabalho. Para tanto, apenas a análise das espécies e a definição de cada uma das responsabilidades quanto ao grau de responsabilidade entre os coobrigados já nos satisfaz. Passemos à análise do próximo e último item de temas correlatos.

4.5 TEMAS CORRELATOS II - RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO E RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Nesse item, trataremos das outras espécies de classificação da responsabilidade tributária, que também não são objetivo direto de nosso estudo, mas podem influenciar de algum modo a interpretação das conclusões que buscamos extrair no presente trabalho.

A responsabilidade tributária por sucessão está delineada em seção própria do CTN, compreendendo os artigos 129 a 133. Consoante Rubens Gomes de Souza, a “Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original [...]”.[378] A *ratio* por detrás da responsabilidade por sucessão é preservar a incidência e a apuração de fatos geradores ocorridos antes da transferência de bens e direitos, de forma que o patrimônio (bens e direitos) carrega consigo a tributação, mesmo diante da troca de titularidade. Podemos identificar cinco modalidades de responsabilidade por sucessão: a) alienação de bens imóveis; b) alienação de bens móveis; c) a sucessão *causa mortis;* d) a transmissão de estabelecimento/fundo de comércio; e) as transmissões e fatos oriundos de alteração da estrutura jurídica empresarial, como no caso de fusão, incorporação e transformação.

---

[378] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 1975, p. 93.

Assim, os sucessores e adquirentes terão a imputação da responsabilidade pelos fatos geradores anteriores a tais consolidações. Aqui, assim como no exemplo levantado linhas atrás, trata-se de obrigação *propter rem,*[379] que acompanha a coisa independentemente de o crédito tributário estar ou não definitivamente constituído. Essa é a exegese dos artigos 129 e 130 do CTN:

> Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.
>
> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.
>
> Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O art. 130, acima destacado, trata, especificadamente, do caso de sucessão de bens imóveis, de forma que o adquirente passa a sub-rogar-se na obrigação originária. O alienante (contribuinte originário) deixa de ser o sujeito passivo tributário respondendo o sucessor adquirente pelos tributos apurados e passíveis de apuração. Obviamente que, quanto aos tributos oriundos de fatos geradores posteriores à sucessão, o sucessor não será mais responsável, mas sim o contribuinte.[380] Beltrão destaca que o artigo não se aplica a qualquer tributo envolvendo o imóvel, e sim àqueles que incidem sobre o direito real, como IPTU, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e taxas de serviço público, não ocorrendo a responsabilidade, em decorrência de uma *interpretação mais literal* quanto ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e ao Imposto sobre Transmissão '*Causa Mortis*' e Doação (ITCMD).[381]

---

[379] GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 2014, p. 12. O autor esclarece que "Obrigação *propter rem* é a que recai sobre uma pessoa, por força de determinado direito real. Só existe em razão da situação jurídica do obrigado, de titular do domínio ou de detentor de determinada coisa."

[380] MACHADO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Anotação 1 ao artigo 129. (livro digital).

[381] BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 2013, p. 264.

Vale destacarmos que o dispositivo em análise comporta duas exceções, quais sejam, quando haja prova da quitação no título aquisitivo e quando a aquisição do bem ocorrer em hasta pública. A primeira situação se dá quando forem exibidas as certidões negativas de débito ao tabelião; a segunda, por uma necessidade do próprio sistema, pois se os adquirentes pudessem sofrer riscos de responsabilização ao arrematarem em hasta pública, ninguém participaria de leilões. Assim, o valor arrecadado com a arrematação servirá para cobrir eventuais débitos do contribuinte faltante, ocorrência muito comum em imóveis levados a leilão por débitos de IPTU. No entanto, caso não se alcance o valor total do débito tributário com a alienação em leilão, não ficará o arrematante responsável[382] por eventual saldo devedor.[383]

Prosseguindo na análise dos dispositivos do CTN, o artigo 131 preceitua:

> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
>
> I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
>
> II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
>
> III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

O artigo dá continuidade à tratativa do artigo 130, mas a respeito de outros bens ou fatos não abrangidos anteriormente, como bens móveis e sucessão *mortis causa*, ressaltando a responsabilidade pessoal de tais sucessores. Como lembra Paulsen, o inciso II cuida "da sucessão causa mortis, abrangendo tanto o herdeiro como o legatário, e, ainda, do cônjuge meeiro, relativamente à sua copropriedade".[384]

Quanto à natureza jurídica desta responsabilidade, Becho observa que tais sucessores podem ocupar o polo passivo de uma execução fiscal apesar de não serem sujeitos passivos constitucionais ou legais de tais tributos, ocorrendo, em sua visão, uma *substituição processual*:

---

[382] Importante ressaltar que tal regra não se aplica para a aquisição de bens móveis em hasta pública, o que pode ocasionar a responsabilidade tributária do arrematante, não obstante o STJ já ter se posicionado sobre a extensão da regra também para os bens móveis (STJ, REsp 1.128.903/RS).
[383] STJ, REsp 166.975/SP, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira. j. em 24/08/1999.
[384] PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 16. ed. 2014, p. 939.

> Os incis. II e III, que se completam, explicitam ainda mais nossa teoria. Com o falecimento do sujeito passivo tributário (constitucional ou legal) haverá uma necessária substituição, de cunho processual [...]. Queremos dizer, portanto, que, se inexistisse o art. 131 do diploma tributário, não haveria nenhuma lacuna legal, e as fazendas públicas poderiam executar os substitutos processuais da exata forma como acontece hoje [...].[385]

Vale ressaltar que podemos visualizar três fases quanto à sucessão por falecimento. Os tributos devidos pelo *de cujus*, em vida, como contribuinte, serão suportados, num primeiro momento, pelo espólio e, no final, pelos herdeiros, caso tenha ocorrido a partilha ou adjudicação. Quanto aos fatos geradores surgidos durante o espólio, caso em que este será o contribuinte, serão cobrados primeiramente do espólio e a responsabilidade por sucessão será dos herdeiros.

Quanto ao espólio como contribuinte, para aclarar a afirmação, temos o exemplo corriqueiro no qual um imóvel alugado continua gerando renda sem que tenha ocorrido a partilha: o contribuinte será o espólio, inclusive sendo sujeito passivo da obrigação de realização e entrega da declaração de Imposto de Renda (IR). Assim, a partilha ou adjudicação equivale ao momento crucial para averiguação do contribuinte e responsáveis pelo debito tributário.[386] Também é sempre crucial deixar assentado que a norma tributária, obviamente, deve respeito ao que disciplina a regra privada a respeito dos limites da herança, de forma que, não basta ser filho e sucessor para ser responsabilizado, pois a responsabilidade se dará nos limites das forças da herança.

Finalmente, um item interessante e sofisticado a respeito da sucessão *causa mortis* e sua relação com o direito tributário ocorreu com a recente alteração da sistemática de cobrança do crédito tributário diante dos processos de arrolamento sumário ou com herdeiro único, conforme podemos visualizar mediante a análise do CPC vigente, em comparação à legislação processual anterior. O CPC anterior dispunha, em seu artigo 1.031, §2º:

---

[385] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 51.

[386] Conforme esclarece Hugo de Brito, se o contribuinte falecer no curso de uma execução fiscal, sua posição será ocupada pelo espólio, bastando que este seja citado da execução fiscal, não necessitando proceder-se à substituição da CDA (REsp 295.222/SP). Análise diversa ocorre se a morte ocorreu antes da propositura da execução fiscal, caso em que a CDA deveria já ter sido constituída contra o espólio, inviabilizando a substituição da CDA (REsp 1.073.494/RJ). MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017. Anotação 4 ao artigo 131.

> [...] transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou adjudicação, o respectivo formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, **só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, de todos os tributos** (grifos nossos).

Já o novo CPC altera profundamente a sistemática de cobrança do crédito tributário, por meio do artigo 659, a seguir destacado:

> Art. 659. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos da lei, será homologada de plano pelo juiz, com observância dos arts. 660 a 663.
>
> § 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao pedido de adjudicação, quando houver herdeiro único.
>
> § 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, **intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2º do art. 662** (grifos nossos).

Esclarecendo, no sistema anterior, para que se pudesse homologar a partilha e realizar a transferência dos bens, seria necessário a comprovação e verificação, por parte da Fazenda, da quitação das obrigações tributárias. Tal sistemática alongava, em muitos casos, o processo de inventário, abarrotando as varas de famílias e sucessões com questões tributárias em desprestígio do princípio da duração razoável do processo. Atento a tal realidade, o legislador ordinário alterou a situação, para que, com a homologação da partilha, já pudesse ser expedido o formal, cabendo à Fazenda ser intimada para seguir a sistemática constitucional para cobrança do crédito tributário com o lançamento e ajuizamento da execução fiscal em face dos responsáveis.

A realidade, a nosso ver, é que a antiga legislação acabava por criar uma sanção indireta e compelia ao adimplemento da obrigação tributária, uma vez que não permitia que os herdeiros tocassem o patrimônio enquanto não comprovada a extinção de todas as obrigações tributárias.

Ainda quanto à presente questão, não obstante a intenção salutar do legislador, tal mudança acaba por beneficiar apenas as sucessões de bens móveis, pois, quanto aos bens imóveis, os cartórios de registro de imóveis continuam solicitando a prova de quitação dos tributos incidentes sobre a partilha – já que, conforme verificaremos na análise da responsabilidade de terceiros, artigo 134, inciso VI, os tabeliães são responsáveis tributários pelos tributos devidos em razão de seu ofício. Tal realidade demonstra, por si só, que muitas vezes a atribuição de responsabilidade tributária, apesar de proteger os direitos da fazenda, pode acabar complicando outros princípios constitucionais ou intenções legislativas.

O próximo tipo de responsabilidade por sucessão é a resultante de transformações empresarias, conforme visualizamos no conteúdo do artigo 132 do CTN:

> Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Conforme esclarece Regina Helena Costa[387], o caput trata das figuras previstas na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76)[388]: fusão, transformação e incorporação, devendo ser incluída, ainda, a *cisão*. Não se trata de sucessão de quotas, mas sim de pessoas jurídicas que sofram modificação de sua personalidade. Aqui Becho também pontua que, quanto à natureza jurídica, mais uma vez estamos "diante de uma exigência processual"[389] porque ocorre a extinção da personalidade empresarial antiga.

---

[387] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário:* Constituição... 2009, p. 221.

[388] Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.
Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.
Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.
Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

[389] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 52.

O parágrafo único contempla mais uma sistemática de proteção aos direitos fiscais, estabelecendo como responsável os sócios de pessoa jurídica extinta, independentemente de serem gerentes ou administradores, que continuem atuando no mesmo ramo de atividade. Natural e salutar a regra prevista. Se assim não fosse, seria de uma facilidade ímpar a fuga das obrigações tributárias: sempre que uma empresa estivesse com altas dívidas, bastaria extinguir a personalidade jurídica para, no dia seguinte, abrir nova pessoa jurídica explorando o mesmo ramo de atividade. Vale ressaltarmos que, caso a exploração seja de atividade diversa, não haverá, em tese, a responsabilidade de sócios não gerentes.

A última espécie de responsabilidade por sucessão merece ser analisada, a referente à exploração do estabelecimento ou fundo de comércio, conforme visualizamos pela análise do artigo 133 do CTN:

> Art. 133. 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 ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
>
> I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
>
> II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.
>
> § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
>
> I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)
>
> II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.
>
> § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:
>
> I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
>
> II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
>
> III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

> § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

A responsabilidade tributária aqui também contempla mais uma espécie de sucessão empresarial: aquela que ocorre pela aquisição do fundo de comércio, que corresponde a uma universalidade de bens (imóvel, as máquinas, a estrutura, os equipamentos, com a transferência da clientela etc.); ressaltando as regras de grau da responsabilidade presentes no artigo, quais sejam, a responsabilidade integral ou subsidiária a depender da continuidade ou não da exploração da mesma atividade. Aqui reside uma das grandes controvérsias do artigo, uma vez que a doutrina[390] entende que a *integralidade* deve ser interpretada como *solidariedade*, a fim de evitar casos em que um contribuinte com dívidas altíssimas aliene seu fundo de comércio para um terceiro "laranja", livrando-se das obrigações.

Encerrando a análise do artigo e da responsabilidade por sucessão, temos a inserção dos §s 1º a 3º no dispositivo em comento. Trata-se de regra salutar que visa estimular e prestigiar os adquirentes de patrimônios envolvidos com processos de falência, sobretudo em virtude da função social da empresa. Mais uma vez, obviamente que se trata de regra protetiva para os adquirentes, pois, se assim não fosse, ninguém se arriscaria a arrematar bens oriundos de falências, uma vez que poderiam carregar pesadas dívidas tributárias.

Em seção distinta, o CTN trata da responsabilidade por infrações e estabelece no "Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

A maior polêmica em torno do artigo 136 reside no trecho "independe da intenção do agente", de forma que parte da doutrina cogita de uma responsabilidade objetiva[391], visto que pouco importa se o agente agiu com negligência, imperícia ou imprudência ao deixar de pagar determinado crédito tributário, invocando, a título de exemplo, que houve falha de sua internet ou de seu contador ao acessar o Sistema

---

[390] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017. Anotação 6 ao artigo 133.
[391] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 56.

Público de Escrituração Digital (SPED), inclusive com as penalidades incidentes sobre o fato.

Contudo, outra parcela da doutrina entende em sentido diverso, afirmando que o artigo 136 trata de responsabilidade subjetiva.[392] Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito infere:

> Não se deve afirmar, a partir do art. 136 do CTN, generalizadamente, que a responsabilidade pelas práticas de infrações seja objetiva. Primeiro, porque intenção significa dolo, e não culpa. O artigo, de forma expressa, diz não ser necessária a presença do dolo para que uma infração se configure. Mas não exclui, em momento algum, a culpa. Segundo, porque o próprio art. 136 do CTN ressalva que a lei pode exigir a intenção do agente como elemento essencial para a configuração do ilícito, o que de resto é imperativo quando da aplicação de sanções mais pesadas, em função de ilícitos mais graves. Segundo, porque 'o artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva' (STJ, 2ª T., REsp 68.087/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. em 3/6/2004, DJ de 16/8/2004, p. 156).[393]

Vale ressaltar, ainda, que não devemos confundir o artigo 136, que trata, efetivamente, das normas gerais sobre o Direito Tributário Penal, com uma análise criminal e os tipos do Direito Penal Tributário, cuja gênese se delineia no artigo 137 do CTN:

> Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
>
> I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
>
> II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
>
> III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
>
> a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

---

[392] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição...* 2009, p. 58. "Ora, quando a lei declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária *independe da intenção do agente*, há que se entender estar afastado tão somente o *dolo*, e não a culpa em sentido estrito. Logo, tal responsabilidade não exige dolo para a sua configuração. Mas, por evidente, exige a culpa do infrator, como é a regra em matéria de direito sancionatório, o que demonstra tratar-se de autêntica *responsabilidade subjetiva*."

[393] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017. Anotação 1 ao artigo 136.

> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
>
> c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Conforme ressaltamos linhas atrás, a doutrina sustenta que o caráter da sistemática da responsabilidade por infrações, do artigo 137 do CTN, é eminentemente de direito penal tributário,[394] tendo o papel de estabelecer as diretrizes, como lei complementar, para que o legislador ordinário siga seus comandos ao criminalizar as condutas que ofendem a ordem tributária, como se deu com a Lei nº 8.137/90 (Crimes contra a Ordem Tributária). Como podemos extrair da leitura do artigo acima, haverá necessidade da prova do dolo.

Vale ainda reforçarmos, que, quanto ao grau de responsabilidade do coobrigado, no caso de infrações, a responsabilidade é pessoal do agente não se cogitando de subsidiariedade ou solidariedade. Finalmente, o artigo 138 trata da denúncia espontânea, que tem o condão de excluir a responsabilidade por infrações.

Pelo fato de a responsabilidade por infrações também não constituir nosso objetivo maior de análise no presente trabalho, desejamos apenas delinear seus conceitos e algumas polêmicas para demonstrar que a responsabilidade de terceiros tem natureza e aplicação distintas.

4.6 TEMAS CORRELATOS III – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA E DIFERIMENTO

Não aprofundaremos o estudo a respeito da substituição tributária, pois desejamos apenas abordar o assunto para explanar a sua existência em nosso sistema tributário, justamente por ser assunto constantemente relacionado à responsabilidade tributária. Assim, buscaremos delinear o conceito e as espécies, principalmente no intuito de demonstrar o motivo de não incluirmos o substituto tributário na categoria da responsabilidade tributária.

---

[394] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 157.

Como verificamos, parcela da doutrina pátria não entende a substituição tributária como modalidade de responsabilidade. A título de exemplo, Becker já fazia tal observação ao estabelecer que a responsabilidade tributária "se distingue da substituição tributária". [395] Ressaltamos que também existem posicionamentos alocando a substituição como uma modalidade de responsabilidade tributária, segundo visualizamos na Jurisprudência[396] e na doutrina:

> Já na **responsabilidade por substituição**, a lei fixa, expressamente, que terceira pessoa ocupará o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador, e modo que, quando a obrigação tributária nasce, assim já o faz em desfavor daquela pessoa que pode ser chamada de substituto tributário ou responsável por substituição (grifos nossos).[397]

Não obstante respeitarmos o posicionamento exarado acima, entendemos que a substituição tributária não se traduz numa espécie de responsabilidade tributária. Conforme já distinguia Becker [398], ao criticar a diferenciação entre contribuinte de fato e de direito, temos de, quando se analisa a substituição tributária, visualizar que em nenhum momento a obrigação tributária cabe ao contribuinte, recaindo a incidência diretamente sobre o substituto tributário. E é nessa sintonia que Becho esclarece que o substituto tributário poderia consistir-se numa terceira categoria alocada no artigo 121, podendo sofrer uma releitura de seus incisos da seguinte forma:

> I – contribuinte: a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (ou a pessoa que realiza o fato imponível);
>
> II – substituto: aquele que, sem ser o contribuinte, mas que esteja vinculado ao fato gerador, deva recolher o tributo;
>
> III – responsável: aquele que, sem ser o contribuinte e sem ter vinculação com o fato gerador, deva recolher tributo.[399]

---

[395] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 597.
[396] Superior Tribunal de Justiça, RESP 1.318.163/PR. Na ementa de julgamento tratando da repetição de indébito, o STJ entendeu pela ilegitimidade do substituto tributário, nos seguintes termos: "Ilegitimidade do Responsável Tributário".
[397] BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 2014, p. 249.
[398] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2010, p. 593.
[399] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. Saraiva. 2014c, p. 32.

Pela sistemática eleita, o substituído é obrigado por lei a reter e pagar o tributo no lugar do contribuinte (que é quem efetivamente arca com o tributo). O intuito de tal método é o de agilizar a arrecadação, uma vez que vivemos numa complexa sociedade de consumo, com constantes relações e incidências tributárias que poderiam fugir ao controle do ente fiscal. Assim, é obvio que se agilita e intensifica a fiscalização ao se concentrar a incidência em único sujeito, o qual substitui, na cadeia operacional, o contribuinte. Os exemplos de nosso sistema são variados, como nos casos de IR[400] e Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

Mais uma vez não queremos nos aprofundar na análise do assunto, mas entendemos que as modalidades de substituição podem ser resumidas em dois grupos: substituição progressiva (substituição para frente) e o diferimento (substituição para trás). O primeiro caso, *substituição para frente*, ocorre quando a lei impõe ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento de obrigações oriundas de fatos geradores futuros, levando, inclusive, por conta dos questionamentos a respeito da constitucionalidade de se instituir obrigação sobre fatos tributários futuros e pendentes, a uma alteração do texto constitucional, que, por meio da Emenda Constitucional nº 03/93, inseriu o §7º no artigo 150 da CF/88 para dispor:

> § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Os exemplos mais corriqueiros de substituição para frente ocorrem no caso das montadoras de veículos, onde se apura e recolhe o ICMS na saída do veículo da fábrica diante do gato gerador presumido. Assim, o pagamento é antecipado ao fato gerador que, efetivamente, apenas ocorrerá com a venda ao consumidor final. No segundo caso, na *substituição para trás*, o substituto adquire produtos de contribuintes, ocorrendo o adiamento do tributo já devido anteriormente, como nos exemplos das indústrias de laticínios em relação aos produtores rurais. Aqui o fato gerador se encontra atrás do pagamento que é adiado.

---

[400] Nesse sentido, o parágrafo único do artigo 45 do CTN: “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Uma vez que não tivemos o intuito de nos aprofundar nesse tema correlato, sendo nosso objetivo, repisamos, apenas estabelecer que não consideramos a substituição como modalidade de responsabilidade tributária, passemos a analisar, no próximo capítulo, o tipo de responsabilidade tributária, esse sim nosso objeto de pesquisa: a responsabilidade tributária de terceiros.

CAPÍTULO V – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

5.1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, alcançamos a modalidade de responsabilidade tributária que será escolhida para testar, mais à frente, as premissas do neoconstitucionalismo: a responsabilidade tributária de terceiros veiculada nos artigos 134 e 135 do CTN. A escolha não ocorreu ao acaso. A insegurança jurídica que paira em nosso ordenamento a respeito da responsabilização de terceiros é enorme, sobretudo a respeito dos sócios e administradores das sociedades comerciais, que constantemente sofrem os malogros do processo executivo tributário em função de pedidos de redirecionamento perpetrados pelas procuradorias fiscais.

Cumpre registrarmos, que, antes de relacionar tais estudos aos valores do neoconstitucionalismo, tarefa a ser executada no próximo capítulo, pretendemos, neste momento, delinear a responsabilidade de terceiros para extrairmos os conceitos que nos ajudarão a sedimentar nossas futuras ideias e conclusões a respeito do tema. Agora, desejamos definir a responsabilidade de terceiros, analisando suas espécies, artigos, natureza jurídica, e o grau de responsabilidade destes com relação aos contribuintes originários. Pretendemos, ainda, efetuar um estudo a respeito de temas mais específicos que sempre são relacionados à responsabilidade aqui estudada, como as espécies de sociedades comercias e o modo de sua responsabilização, que afetará sobremaneira a responsabilidade tributária dos sócios; a importância e o respeito à autonomia da pessoa jurídica em nosso ordenamento; finalizando com algumas considerações a respeito da desconsideração da personalidade jurídica sob o viés da responsabilidade tributária de terceiros.

5.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS DO ARTIGO 134 DO CTN

A seção III do Capítulo IV do CTN entabula a tratativa da responsabilidade de terceiros em nosso regime codificado, mediante a positivação de dois artigos (134 e 135). Luciano Amaro esclarece: “todo responsável tributário é um terceiro, no sentido de que não integra o binômio *Fisco-contribuinte* (CTN, art. 128)”[401], porém, a sistemática do CTN disciplinou tais situações como específicas “de terceiros”.

Becho[402] inicia o estudo da responsabilidade de terceiros efetuando alguns questionamentos interessantes, como: em que medida a generalização com que os artigos vinculam terceiros, que muitas vezes não foram apontados pela Constituição como contribuintes legais, constitucionais ou substitutos tributários, afeta o sistema jurídico? Quais conclusões podemos extrair a respeito da natureza jurídica da responsabilidade de terceiros? Seria uma substituição tributária? Uma sanção?

Antes de adentrarmos na análise dos artigos específicos do CTN, temos de abordar uma questão interessante a respeito da responsabilidade de terceiros: o rol do artigo 134 seria exaustivo ou meramente exemplificativo? Em outros termos, poderia o legislador ordinário criar outros tipos de responsabilidade de terceiros que não as aqui delineadas? A doutrina sustenta que temos responsabilidades tributárias que não estão no CTN[403], contudo, optamos por não abordar tais casos em nosso trabalho, embora vale ressaltar que interpretamos o artigo 134 como o delineamento geral da responsabilidade de terceiros, exercendo efetivamente seu papel de Lei Complementar, com a devida observação da interpretação sistemática que deve ser realizada com o artigo 128 do CTN, que trata da possibilidade de o legislador ordinário ampliar a responsabilidade tributária a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

---

[401] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 2012. Capítulo X, item 7.5.
[402] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 57.
[403] BECHO. *Responsabilidade...* 2014c, p. 38; 163. O autor traz como exemplo a responsabilidade tributária solidária na construção civil, entre o dono da obra e o proprietário do imóvel.

Passemos a analisar o artigo 134, que inaugura a disciplina da responsabilidade de terceiros no CTN:

> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
>
> I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
>
> II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
>
> III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
>
> IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
>
> V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
>
> VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
>
> VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Hugo de Brito esclarece que tal responsabilização não significa responsabilidade pela falta de pagamento de tributo, mas sim que o terceiro tenha participado do ato que, inclusive por omissão, configure o fato gerador do tributo, de forma que:

> De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.[404]

No mesmo sentido, Luciano Amaro afirma que as hipóteses arroladas no artigo 134 fazem referência a determinados *atos ou omissões*[405] que tais terceiros praticaram ou deixaram de praticar e, por esse motivo, passam a ser eleitos pela legislação tributária como responsáveis tributários. Logo, tais pessoas não são responsáveis pura e simplesmente por ostentar as condições de pai, de tutor,

---

[404] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 2012, p. 162.
[405] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 2012, Capítulo X, item 7.5 (livro digital).

síndico etc., como se objetivas fossem, fundada exclusivamente nas características pessoais ou profissionais do indivíduo, no que se estaria criando uma odiosa figura de responsabilidade objetiva tributária.

Tal exegese é, ou deveria ser, óbvia. Interpretar em sentido contrário corresponderia a nulificar determinadas figuras no direito brasileiro, pois nenhuma pessoa em condições normais de sanidade aceitaria ou se proporia a realizar o cargo de inventariança, de síndico ou administrador de uma falência ou sócio das sociedades empresarias caso se cogitasse em responsabilização objetiva. Obviamente que tais pessoas, exercentes destes cargos e/ou encargos, deveriam estar resguardadas pelo sistema ao não serem responsabilizados caso não tenham influído com seus atos ou omissões para a ocorrência do fato gerador. Passemos a analisar cada um dos incisos, mediante exemplos e com a observância da afirmação acima delineada.

O inciso I retrata a situação dos pais com relação aos filhos menores. Mais uma vez, não seria compreensível que todo pai respondesse pelos encargos tributários dos filhos sem que se investigasse o motivo por detrás desta responsabilidade. Imaginemos a situação em que um menor, com 12 anos de idade, receba um imóvel por herança de seu avô. Uma vez que a capacidade tributária independe da capacidade civil, tal menor será o sujeito passivo direto (contribuinte) da exação, correspondente, por exemplo ao imposto de renda devido pelo recebimento dos aluguéis ou até mesmo de eventuais débitos de IPTU incidentes sobre a coisa. Caso os pais de tal menor, responsáveis pela administração do imóvel, deixem de recolher os tributos ou então direcionem para si, ou até mesmo para o próprio menor, a totalidade da renda, sem observar a incidência de IR, serão responsáveis tributários pelo pagamento da exação. Veja que não serão responsáveis somente por serem pais, mas sim por terem gerido de forma equivocada o patrimônio do menor.

Este inciso também pode ser elucidativo e reforçar a importância de se analisar as atitudes ou omissões cometidas pelo terceiro responsável. Assim, no habitual e hodierno caso de divórcio em que um dos genitores passa a administrar os bens do filho, enquanto o outro realiza apenas as visitas de final de semana, em caso de falta de observância da obrigação tributária, a responsabilidade poderá ser aplicada, em virtude de atos ou omissões, somente em função daquele que

administra os bens[406], mas nunca do outro, que não contribuiu e nem detinha nenhum controle para a ocorrência de tal realidade.

O inciso II traz a tutela e a curatela para o âmbito da responsabilidade tributária. De acordo com Flávio Tartuce, a tutela (artigo 1.728 do CC), pode ser definida como o "instituto de direito assistencial para a defesa de interesses de menores não emancipados, não sujeitos ao poder familiar, visando a sua proteção. Na verdade, o grande objetivo da tutela é a administração dos bens patrimoniais do menor"[407]; ao passo que a curatela (artigo 1.767 do CC) pode ser definida como o "instituto de direito assistencial, para a defesa dos interesses de maiores incapazes".[408] A exegese da responsabilidade tributária é a mesma que a analisada no inciso anterior, vez que tais pessoas administram bens de terceiros incapacitados.

Uma novidade inserida no CC, pela Lei nº 13.146/15 (Estatuto da Pessoa com Deficiência), é o artigo 1.783-A[409], que traz o instituto da Tomada de Decisão Apoiada. Trata-se de instituto que, em tese, poderia trazer alguma consequência para a responsabilidade tributária de terceiros, visto que o §1º especifica os limites do apoio, ao passo que o § 5º estabelece a possibilidade de o terceiro exigir que os apoiadores assinem o acordo ou contrato. Dessa feita, para fins tributários, podemos questionar o que ocorreria se tais terceiros fossem administradores dos bens da Pessoa com Deficiência, mas não estivessem listados como apoiadores em uma determinada operação que ocasionou o problema tributário. Poder-se-ia cogitar da responsabilização tributária dos apoiadores? Entendemos que não, de forma que a legislação ordinária poderia interferir na apuração da responsabilidade tributária, especialmente quanto à culpa. Contudo, mesmo tal instituto não estando listado no

---

[406] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017. Anotação 4 ao artigo 134. (livro digital).
[407] TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*. 5. ed. São Paulo: Método, 2015. Item 8.7 (livro digital).
[408] TARTUCE. *Manual de direito civil*. 2015.
[409] Art. 1.783-A. A tomada de decisão apoiada é o processo pelo qual a pessoa com deficiência elege pelo menos 2 (duas) pessoas idôneas, com as quais mantenha vínculos e que gozem de sua confiança, para prestar-lhe apoio na tomada de decisão sobre atos da vida civil, fornecendo-lhes os elementos e informações necessários para que possa exercer sua capacidade.
§ 1º Para formular pedido de tomada de decisão apoiada, a pessoa com deficiência e os apoiadores devem apresentar termo em que constem os limites do apoio a ser oferecido e os compromissos dos apoiadores, inclusive o prazo de vigência do acordo e o respeito à vontade, aos direitos e aos interesses da pessoa que devem apoiar. [...];
§ 5º Terceiro com quem a pessoa apoiada mantenha relação negocial pode solicitar que os apoiadores contra assinem o contrato ou acordo, especificando, por escrito, sua função em relação ao apoiado. [...].

artigo 134 do CTN, temos, como possível aplicação para sua responsabilidade, o inciso III, que estabelece a cláusula geral ao se reportar a uma genérica administração de bens de terceiros.[410]

O inciso IV, por sua vez, traz à baila a responsabilidade do inventariante pelos tributos devidos pelo espólio. Lembremos que para o inventário devemos cotejar este artigo com a responsabilidade por sucessão e o marco jurídico, qual seja, partilha de bens, para verificarmos quando se trata de responsabilidade de terceiros do inventariante e quando se transformará em responsabilidade tributária por sucessão.

O inciso V estabelece a responsabilidade do síndico, que pela atual e vigente lei de falência (Lei nº 11.101/05), em seu artigo 21, é chamado de administrador judicial.[411] O administrador judicial serve de base para retratar muito bem os casos de responsabilidade de terceiros, uma vez que está administrando uma massa falida, que, na maioria das vezes, inclusive pelo próprio princípio da falência, ostenta em seu patrimônio *bens de valor inferior à totalidade de suas dívidas.*[412] Em outras palavras, o exemplo do inciso V é contundente para ilustrar o que não constitui a responsabilidade tributária de terceiros, pois, como ressaltamos anteriormente, ninguém aceitaria o encargo de ser administrador judicial de uma falência se soubesse que, caso as dívidas tributárias da massa não fossem saldadas, poderia ter contra si o redirecionamento da execução fiscal, mesmo que não tenha dado causa para o inadimplemento.

---

[410] BECHO, Renato Lopes. *A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?* In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 180, São Paulo, Dialética, 2010, p. 107. O autor traz outros casos do direito privado que se encaixam neste inciso, como os gestores de negócios (arts. 861 a 875 do CC) e os mandatários em geral (arts. 653 a 692).

[411] "Art. 21. O administrador judicial será profissional idôneo, preferencialmente advogado, economista, administrador de empresas ou contador, ou pessoa jurídica especializada.
Parágrafo único. Se o administrador judicial nomeado for pessoa jurídica, declarar-se-á, no termo de que trata o art. 33 desta Lei, o nome de profissional responsável pela condução do processo de falência ou de recuperação judicial, que não poderá ser substituído sem autorização do juiz."

[412] COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Capítulo 24. Item 1. (Livro digital).

Na sequência, o inciso VI, trata da responsabilidade incidente sobre os tabeliães e serventuários. Conforme abordamos no capítulo anterior, na responsabilidade por sucessão e a alteração do novo CPC com a exegese do artigo 659, os tabeliães e serventuários acabam exercendo uma efetiva forma de se verificar o adimplemento e o recolhimento da tributação, conforme a doutrina especializada ressalta, afirmando que tais pessoas são efetivamente uma última barreira na cobrança do tributo:

> Por várias vezes o legislador se utiliza das serventias de registro de imóveis como órgãos fiscalizadores do recolhimento de tributos e demais exigências fiscais. A regra geral é a de que o registrador é responsável pela fiscalização dos tributos incidentes sobre os atos praticados na serventia. [...] isto se dá geralmente quando o ato a ser praticado envolve alienação ou oneração do imóvel. O motivo desta incumbência reside na posição do registrador, que se encontra como última barreira nestes atos.[413]

Finalmente, o parágrafo único do artigo 134 traz um regramento específico ao afirmar que não cabe multa punitiva, ressalvando a aplicação da multa moratória. Tal exegese gera polêmica doutrinária, porque, se a responsabilidade de terceiros puder ser considerada uma sanção, teríamos razão para a aplicação da multa punitiva aos casos delineados.

O leitor atento poderia afirmar que nos esquecemos de abordar o inciso VII do artigo 134. Contudo, tal atitude foi proposital, justamente por considerarmos este inciso um dos mais polêmicos do artigo em comento, que traz à baila a responsabilidade tributária dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Assim, resolvemos tratar tal assunto em um subitem deste capítulo, como poderemos ver à frente. Faremos um sobrevoo a respeito da personificação das pessoas jurídicas e dos tipos societários empresarias. Com as premissas estabelecidas, teremos condições mais efetivas para analisar a responsabilidade tributária dos sócios. Contudo, antes de adentrar tal assunto extremamente complexo, passemos a analisar a natureza jurídica da responsabilidade de terceiros.

---

[413] SERRA, Márcio Guerra; SERRA, Monete Hipólito. *Registro de imóveis I.* Parte Geral. Coordenação Christiano Cassetari. São Paulo: Saraiva, 2013. Capítulo 28. Item 28.1 (Livro digital).

5.3 NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS DO ARTIGO 134 DO CTN

Como já analisamos, o assunto responsabilidade está diretamente relacionado ao direito das obrigações, derivando deste campo o estudo efetivo e enérgico a respeito do primeiro conceito. É com base nesta fonte de estudos que podemos começar a esmiuçar a natureza jurídica da responsabilidade tributária. Como justificar, do ponto de vista obrigacional a responsabilidade de um terceiro que não participa diretamente do fato gerador? Natural que com este fôlego conceitos aplicáveis no ramo privado foram transplantados ao direito tributário[414], tal como a aplicação da teoria patrimonialista ou dualista das obrigações, quando do estudo da responsabilidade tributária.

Nesse sentido, Buzaid explica:

> A doutrina, fundada em dois famosos textos de direito romano, sustentou que a essência da obrigação consistia, do lado passivo, no dever de realizar a prestação e, do lado ativo, no correspondente direito do credor de exigi-la. Esse conceito, que foi ensinado nas escolas medievais e acolhido pelo direito moderno, dominou, com algumas variações, até o último quartel do século XIX.[415]

Tal vertente, resgatada pelo direito alemão[416], tratou de decompor a obrigação em dois elementos: de um lado o crédito/débito (*schuld* ou *debitum*); de outro, a garantia/responsabilidade (*Haftung* ou *obligatio*). Em geral, tais elementos aparecem em conjunto no direito das obrigações, mas também podem ser visualizados de modo separado, como nos exemplos da *Schuld* sem *Haftung*

---

[414] BORGES, Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 33. O autor efetua uma crítica contundente ao combater o transplante da doutrina do Direito Civil para o Direito Tributário, afirmando: “No campo do Direito Tributário, a doutrina já se socorre das construções do Direito Civil, às quais se apega como uma tábua de salvação. Exemplo disso, é a distinção, de inspiração germânica, entre débito (Schuld) e responsabilidade (Haftung). Contestada nos anais do Direito Civil por alguns autores, é, contudo, adotada e acatada no Direito Tributário como se fora a quinta-essência do consenso doutrinário importado.”

[415] BUZAID, Alfredo. Do concurso de credores no processo de execução. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 14.

[416] ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral das obrigações*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1966, p. 37

(obrigações naturais como as dívidas de jogo) ou então de *Haftung* sem *Schuld* (como no exemplo da fiança).

Em tese, para o direito tributário, a obrigação do contribuinte ostentaria tanto o débito como a responsabilidade (*Schuld* somado ao *Haftung*) ao passo que o responsável tributário ficaria apenas com a responsabilidade da obrigação (*Haftung*), de forma que a responsabilidade comporta um campo maior de atuação. Becho pontua que a intenção dos credores é exatamente colmatar tal posicionamento, ao "estender a outras pessoas a responsabilidade, protegendo seus créditos para além do patrimônio dos próprios devedores".[417] Ao abordar tal classificação no direito tributário, Leandro Paulsen se posiciona contrariamente, ao entender que não passam de dois lados da mesma moeda.[418]

A evolução do estudo da teoria das obrigações levou a uma superação da doutrina patrimonialista do direito das obrigações, que, no fundo, dava importância maior à responsabilidade do que à dívida em si, estando naquela a essência da obrigação.[419] Assim, a evolução do pensamento se deu pela criação das doutrinas civilistas (unitária e binária) e da processualista da responsabilidade. A teoria binária continua a enxergar na estrutura da obrigação duas relações distintas, mas não despreza a importância da dívida tal como fazia a teoria patrimonialista. Já a teoria unitária, visualiza a relação obrigacional como vínculo único, tendo a responsabilidade significado marginal em sua definição.

Diante dessas considerações e teorias, pensamos que o tema responsabilidade tributária necessite ser mais bem entendido em sua natureza jurídica. Sobretudo pelo modo como tal responsabilização vem sendo aplicada na pragmática processual – tema a ser tratado no próximo capítulo, entendemos que a insegurança jurídica é enorme, pois, especialmente, diante dos pedidos de redirecionamento exarados pelo Fisco, muitas vezes colhidos pelo Judiciário, pairam dúvidas a respeito da natureza jurídica desta modalidade de responsabilidade.

Assim, pretendemos adentrar o assunto ainda mais profundamente, a fim de entendermos como o artigo 134 relaciona pessoas que, muitas vezes, não têm vinculação com o fato gerador, inclusive, sem olvidar o que foi abordado linhas atrás

---

[417] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 46.
[418] PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2012, p. 47.
[419] SIQUEIRA, Thiago Ferreira. *A Responsabilidade patrimonial no novo sistema processual civil*. Coordenação Teresa Arruda Alvim Wambier e Eduardo Talamini. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 87.

com relação ao artigo 128 do CTN que estabelece a possibilidade de atribuição, pelo legislador ordinário, de responsabilidade a terceira pessoa, mas desde que haja vinculação *ao fato gerador da obrigação*.

Como poderia o tabelião de um cartório estar vinculado e ser responsável pelo fato gerador do ITR de uma propriedade rural, quando de seu registro, se o fato gerador do tributo é exatamente a propriedade do imóvel? Em que medida ele passa a ser penalizado e a ter seu patrimônio comprometido por um fato gerador alheio ao seu âmbito de ação direta? Poderia tal tabelião estar sofrendo uma sanção na modalidade levantada pela doutrina de Kelsen, citada linhas atrás? Ou estaria ele sofrendo as consequências por não exercer corretamente seu papel (*role-responsability*) na dinâmica de Hart?

Se a responsabilidade de terceiros do artigo 134 fosse considerada uma sanção ou penalização, a única forma de ilícito cometido teria sido o não recolhimento do tributo. Contudo, como visualizamos, estranhamente o parágrafo único do artigo 134 afasta exatamente a possibilidade de penalidades de caráter sancionatório, mantendo unicamente as de caráter moratório. Poderia ser então considerada como sinônimo de substituição tributária? Seria o terceiro um fiador ou garantidor da obrigação ou, ainda, um representante processual?

5.3.1 Responsabilidade de terceiros – garantia do crédito tributário, substituição, representação ou sanção?

A *primeira vertente* a respeito da natureza jurídica da responsabilidade é a visualização desta como garantia do crédito tributário. Em outros termos, o responsável se configuraria numa espécie de garantidor da obrigação que, uma vez não saldada, seria obviamente cobrada de seu patrimônio. Não obstante a escolha do legislador complementar, que claramente rejeitou a responsabilidade como garantia em nosso sistema pátrio, certa parcela da doutrina continuou defendendo a responsabilidade tributária de terceiros possuindo tal natureza, de forma que a finalidade última ou o fundamento da responsabilidade seria conectado à necessidade de se assegurar o pagamento do tributo.

Nesse sentido, Becker pontua que a segunda relação jurídica, referente ao responsável tributário, nasce de uma *omissão*, ou seja, a *inadimplência da primeira relação* entre Fisco e contribuinte, de forma que:

> Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas sim de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.[420]

Mas será que podemos transplantar a figura da fidúcia do direito privado ao âmbito do direito tributário? Entendemos que a tese de se estabelecer o responsável tributário como um garantidor se assemelha e muito à figura do fiador no direito privado. Assim, natural investigarmos como o direito privado trata o tema. O artigo 818 de nosso CC preceitua: “Pelo contrato de fiança, uma pessoa garante satisfazer ao credor uma obrigação assumida pelo devedor, caso este não a cumpra”.

Ao cotejarmos tal artigo com a responsabilidade tributária de terceiros, temos que a semelhança entre o artigo 134 do CTN e a figura do fiador do direito privado do artigo 818, se daria pela comparação da palavra *impossibilidade de exigência de cumprimento* (no caso do CTN) com *caso este não a cumpra* (no direito civil). Contudo, as semelhanças param por aqui, visto que a obrigação do fiador do direito privado possui um traço distintivo muito característico: nasce de um acordo de vontades estabelecido em contrato ao passo que o responsável tributário tem sua obrigação fixada por lei.

Também a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), em seu artigo 4º,[421] parece separar a figura do fiador da do responsável, o que nos levaria a crer que são conceitos distintos para o direito tributário. Conforme a jurisprudência,[422] o fiador

---

[420] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2010, p. 599.

[421] “Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:
I - o devedor;
II - o fiador;
III - o espólio;
IV - a massa;
V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e [...]

[422] TRIBUTÁRIO. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITO DE NEGATIVA. SÓCIO FIADOR NA EMPRESA. EXPEDIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O art. 4º, II, da Lei 6.830 /1980 dispõe que a execução fiscal poderá ser promovida contra o fiador. 2. É incontroversa a violação do

tem sua “responsabilidade” tributária decorrente do contrato e não da lei tributária. Pensamos nos encontrar diante de figuras distintas: de um lado, o fiador do direito privado que tem sua responsabilidade tributária oriunda de um contrato em que firmou sua vontade; de outro, o responsável tributário que não exprimiu sua vontade e teve a obrigação tributária oriunda de uma imposição legal. Não podem ser figuras semelhantes, pois este traço distintivo é de suma importância.[423]

Em sentido semelhante à nossa conclusão, a doutrina de Subirana, ao analisar a diferença entre fiador civil e responsável tributário no sistema espanhol, demonstra que:

> Metodologicamente, a LGT [Lei Geral Tributária] não inclui dita figura [do responsável tributário] na seção V do Capítulo III do Título II, relativa às garantias, senão no Capítulo II deste Título, relativo aos obrigados tributários. [...] A meu juízo, é indubitável que a ‘ratio legis’ das respectivas normas é diversa e, portanto, não se pode aplicar à responsabilidade tributária o mesmo regime jurídico da fiança.[424]

Não obstante tal exegese, verificamos que outros doutrinadores do direito comparado adotam a natureza jurídica da responsabilidade tributária claramente como uma garantia.

---

referido artigo da lei de execução fiscal porque a responsabilidade do recorrido decorre de sua presença como fiador no contrato de parcelamento não adimplido. Não podem ser expedidas, portanto, as certidões dos artigos 205 e 206 do CTN. 3. Recurso Especial provido. STJ. REsp 1.444.692/CE.”

[423] A doutrina civilista admite a possibilidade de fiança legal, mas não fornece muitos exemplos em nosso ordenamento, com exceção de uma menção ao artigo 495 do CC que estabelece o direito de o vendedor sobrestar a entrega da coisa até que o credor preste caução. Entendemos que tal exceção se assemelha mais a um direito de retenção do que a uma fiança, de forma que esta exceção não faz a regra. Por este motivo resolvemos manter a declaração de vontade como importante item diferenciador entre a responsabilidade tributária do fiador e do terceiro responsável tributário. VENOSA, Silvio de Salvo. Código civil interpretado. São Paulo: Atlas, 2013, p. 987.

[424] SUBIRANA, Sonia Mauricio. *El responsable tributario y la empresa*. p. 53-54: “Metodológicamente, la LGT no incluye dicha figura en la sección V del Capítulo III del Título II, relativa a las garantías, sino en el Capítulo II de este Título, relativo a los obligados tributarios. […] A mi juicio, es indudable que “la ratio legis” de las respectivas normas es diversa y, por tanto, no puede aplicarse a la responsabilidad tributaria el régimen jurídico de la fianza (tradução nossa).”

A título de exemplo, Canal e Pistone, ressaltam que na Itália o:

> [...] responsável tributário é aquele sujeito que garante frente à Administração o cumprimento da obrigação tributária principal (art. 64 do Decreto do Presidente República Italiana – DPR – de 29 de setembro de 1973, num. 600) e que é claramente distinto do responsável por fato próprio.[425]

Em sentido semelhante, ao mesmo tempo que pondera existirem correntes em sentido distinto, Plaza e Penã, fazendo referência ao direito espanhol, esclarecem: "Por outra parte, contemplando a natureza da responsabilidade tributária em um plano finalista, há de ser dito que é uma constante na doutrina científica a consideração da mesma como uma garantia pessoal do crédito tributário"[426].

Contudo, quanto ao nosso sistema nacional, poderíamos adotar o pensamento de Becker e visualizar o responsável tributário como um fiador ou garantidor do pagamento do tributo? Sentimos que não. Nesse aspecto, torna-se imprescindível destacarmos os estudos de Becho[427] a respeito do conteúdo do *Anteprojeto* e do *Projeto de Código Tributário Nacional,* segundo o qual Rubens Gomes de Souza, no anteprojeto do CTN, alocou a responsabilidade tributária de terceiros em dois dispositivos, os artigos 230[428] (que ocupava o título *garantias do crédito tributário*) e o artigo 246[429] [hoje artigo 134 do CTN], de forma que "a

---

[425] CANAL, Francisco; PISTONE, Pasquale. La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano. In: *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 298: "responsable tributario es aquel sujeto que garantiza frente a la Administración el cumplimiento de la obligación tributaria principal (art. 64 del Decreto del Presidente Republicana Italiana – DPR – de 29 de septiembre de 1973, núm. 600) y que es claramente distinto del supuesto de responsabilidad por hecho proprio (tradução nossa)."

[426] PLAZA, Carlos Romero; PENÃ, Francisco Serantes. *Responsables y Responsabilidad Tributaria*. Madrid: Wolters Kluwer, 2009, p. 43: "Por otra parte, contemplando la naturaleza de la responsabilidad tributaria en un plano finalista, hay que decir que ha sido una constante en la doctrina científica la consideración de la misma como una garantía personal del crédito tributario (tradução nossa)."

[427] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros.* 2014c, p. 61-66.

[428] "Art. 230. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, previstos neste Código ou em lei tributária, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e rendas, de qualquer natureza, do contribuinte, ou do seu espólio ou massa falida, inclusive os gravados com por ônus real ou cláusula de inalienabilidade, incomunicabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que este Código declara absolutamente impenhoráveis."

[429] "Art. 246. Nos casos de falta de cumprimento ou de impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal, por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este, nos termos do disposto no art. 230:

responsabilidade de terceiros seria objetiva e funcionaria como garantia de pagamento [...]".[430]

Ainda segundo Becho[431], o anteprojeto recebeu mais de 1.151 sugestões, algumas posteriormente acolhidas pelo *Projeto de Código Tributário Nacional*, com destaque para a sugestão nº 193, de Gilberto de Ulhôa Canto, criticando os incisos I, II e III do artigo 246 reproduzido, por estar se estabelecendo uma responsabilidade inteiramente sem culpa, bem como a sugestão nº 194, referente ao inciso VI (responsabilidade de diretores e gerentes), uma vez que, se o dispositivo prevalecesse, estaríamos diante de uma responsabilidade ilimitada de tais pessoas a ponto de ninguém aceitar tais encargos; e ainda a sugestão nº 531, proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), ao retratar como perigosa a extensão da solidariedade nos termos amplos expressados pelo artigo 246.

Prosseguindo nos estudos de Becho[432], no Projeto de Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária de terceiros sofreu algumas modificações, sendo alocada no artigo 170[433], de forma que ainda integrava o tema *garantias do crédito tributário*.

I – Os pais, em relação aos tributos devidos por seus filhos menores;
II – O cônjuge, e, relação aos tributos relativos aos bens próprios do outro cônjuge ou às suas rendas;
III – Os tutores, curadores e administradores de bens de terceiro, em relação aos tributos devidos por seus tutelados, curatelados ou administrados;
IV – O inventariante, em relação aos tributos devidos pelo espólio;
V – O síndico e o comissário, em relação aos tributos devidos pela massa falida;
VI – Os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por estas;
VII – Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de oficio, em relação aos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;
Parágrafo único. A responsabilidade tributária dos terceiros em matéria de penalidades regula-se pelo disposto no Livro VII."

[430] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros.* 2014c, p. 63.

[431] BECHO. *Responsabilidade...* 2014c, p. 63.

[432] BECHO. *Responsabilidade...* 2014c, p. 65.

[433] "Art. 170. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este:
I – Os pais, em relação aos tributos devidos por seus filhos menores;
II – Os tutores e curadores, em relação aos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III – Os administradores de bens de terceiro, em relação aos tributos devidos por seus administrados;
IV – O inventariante, em relação aos tributos devidos pelo espólio;
V – O síndico e o comissário, em relação aos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI – Os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por estas;
VII – Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, em relação aos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica em matéria de penalidades."

No entanto, se o texto sofreu algumas modificações do Anteprojeto para o Projeto, as modificações do Projeto para o atual CTN vigente foram ainda maiores. A primeira é que o tema foi retirado do designativo *garantias do crédito tributário* e passou a integrar o capítulo referente à *sujeição passiva tributária*, resultando no artigo 134[434] do atual CTN. É assim que Becho conclui que o legislador:

> [...] não aceitou a responsabilidade tributária como garantia e a estabeleceu como uma forma de sujeição passiva tributária que está no art. 121, parágrafo único, do CTN, já citado. Nele se observa que o responsável tributário recebeu tratamento contíguo ao contribuinte, ambos unidos sob o rótulo *sujeito passivo*. [...]. Acreditamos que a disposição do CTN está melhor, pois a responsabilidade tributária é uma das modalidades de *sujeição passiva*, e não uma garantia ao crédito fiscal [...] em outras palavras, se a responsabilidade tributária de terceiros for vista como uma garantia do crédito tributário, uma ação do contribuinte (não pagar o tributo) faz com que o débito possa ser cobrado de outro (o responsável). Se a responsabilidade tributária for uma forma de sujeição passiva, um ato do responsável atrairá para si a responsabilidade, o que é muito diferente do modelo garantista. [...] mas, principalmente, estabeleceram um texto que não constava do Projeto apresentado: a responsabilidade do terceiro somente é aplicável 'nos atos em que [os responsáveis] intervierem. Essa alteração é muito significativa, pois afastou expressamente a *responsabilidade objetiva* exposta por Rubens Gomes de Souza, estabelecendo-a como *responsabilidade subjetiva*, que é aquela em que o ânimo do agente interfere na caracterização do fato.[435]

Em suma, não obstante alguns posicionamentos adotados pela doutrina de outros países e ainda, parcialmente, por alguns doutrinadores pátrios, temos que – ao aplicarmos a vontade democrática do povo brasileiro, nos moldes do que foi discutido e aprovado, e que passou a integrar o texto do CTN vigente, mesmo que para isso tenhamos de nos considerar positivistas – a responsabilidade de terceiros *não possui natureza jurídica de garantia do crédito tributário*, mesmo porque, pensar

---

[434] Mais uma vez retratamos o artigo 134 do CTN, para situar didaticamente o leitor:
"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório."

[435] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 67.

em sentido diverso, equivaleria a determinar, por exemplo, que todas as pessoas jurídicas seriam de responsabilidade ilimitada em nosso ordenamento, o que, por si só, é inconcebível.

A *segunda possibilidade* a ser investigada reside na responsabilidade tributária ser considerada como substituição tributária. Apesar de já termos nos posicionado a respeito da substituição tributária como uma categoria distinta de responsável tributário e de contribuinte, verificamos a existência de posicionamentos que, ora alocam a substituição tributária como modalidade do gênero responsabilidade, ora estabelecem a responsabilidade como sinônimo ou modalidade do gênero substituição. A título de exemplo, muitos posicionamentos doutrinários classificam a responsabilidade tributária da seguinte forma: "A responsabilidade tributária pode ser: a) por substituição, autorizada pelo art. 128 do CTN; b) por transferência, prevista nos arts. 129 a 138 do CTN".[436] Em outros casos, a sensação de se tratar de responsabilidade em sentido lato ou em sentido estrito é ainda mais afastada, defendendo a doutrina que "todo responsável é necessariamente substituto".[437]

Conforme já sustentamos, entendemos que a substituição tributária se diferencia da responsabilidade tributária, podendo ser considerada uma terceira categoria de sujeito passivo, vez que o substituto ocupa o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Não visualizamos que as características existentes nas possibilidades de responsabilização de terceiros, tal como o grau de envolvimento do corresponsável, sua inclusão a *posteriori*, possa ter alguma relação com a natureza de uma substituição tributária.

A *terceira vertente* a respeito da natureza jurídica busca afirmar o caráter de representação processual da responsabilidade. Dentro da teoria geral da obrigação, estudada quando iniciamos a trabalhar a respeito da separação entre débito e responsabilidade, a doutrina aponta que houve uma evolução no conceito *lato sensu* de representação para visualizá-la com um caráter processual. Assim, a responsabilidade não estaria contida na obrigação, mas sim fora de sua estrutura, revelando um estado de sujeição a uma sanção executiva que se desenvolve em um

---

[436] BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 2013, p. 249.
[437] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Impacto tributário no novo código civil*. Coordenação Eduardo de Carvalho Borges. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67.

ambiente processual. Pela responsabilidade, o devedor estaria concretamente sujeito à potestade estatal, sobretudo no que concerne a função instrumental:

> Reagindo, então, a todas essas ideias, veio a lume, como já afirmado, o fundamental estudo de Francesco Carnelutti (*Diritto e processo nella teoria dele obbligazioni*), no qual lançou a tese de que a responsabilidade, ao invés de se situar dentro da estrutura da obrigação, deveria ser procurada fora dela. Não seria, aliás, vínculo que se estabeleceria apenas entre credor e o devedor, mas envolveria o Estado no exercício da função jurisdicional, razão pela qual não seria regulada pelo direito substancial, mas pelo direito processual.[438]

Dessa forma, o real detentor do poder sancionatório a que se submete o responsável é o Estado e não o credor, revelando a responsabilidade, em última análise, do poder de proceder à execução dos bens do responsável. Tal afirmação nos leva a relembrar os ensinamentos de Lourival Vilanova nas lições a respeito da estrutura da norma (norma primária e norma secundária):

> [...] na primeira (norma primária), realizada a hipótese fática sobrevém, a relação jurídica com sujeitos em posição ativa e passiva, com pretensões e deveres; na segunda (norma secundária) o pressuposto é o não-cumprimento, que funciona como fato fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.[439]

Ao transferirmos tal conceito para o direito processual tributário, teríamos a possibilidade de o crédito ser cobrado do responsável, leia-se, representante do contribuinte, que deveria saldar a obrigação e posteriormente voltar-se contra o devedor originário para, por meio do direito de regresso, satisfazer sua pretensão. Aparentemente, o pensamento de Sacha Calmon vai nesse sentido, conforme sua exegese do parágrafo único artigo 134:

---

[438] SIQUEIRA, Thiago Ferreira. *A responsabilidade patrimonial...* In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. TALAMINI, Eduardo (Coords). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 99.
[439] VILANOVA. Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 91.

> É que os responsáveis por imputação legal (ver chave retro) *representam* sujeitos passivos diretos. Se estes não pagam os tributos, os responsáveis, além de poderem ficar sujeitos à sub-rogação deste dever, ficam, identicamente, sub-rogados no pagamento da multa moratória, que tem como pressuposto exatamente a falta de pagamento do tributo. Terá havido culpa in vigilando.[440]

Entendemos que interpretar a responsabilidade com tal natureza é perigoso. Primeiramente, pensamos que relegar a responsabilidade com um caráter unicamente processual é o mesmo que afirmar que a responsabilidade não está contida na norma primária. Em outros termos, todos os devedores estão à mercê da norma secundária e tanto contribuinte quanto responsável ficam sujeitos à invasão patrimonial, mediante a atuação do Estado por iniciativa do credor, a fim de que a obrigação seja liquidada. Afirmar a responsabilidade unicamente como direito processual poderia alargar em demasia os casos de responsabilidade sem se perquirir a norma primária de inserção desta categoria.

Também entendemos que tal modalidade de natureza jurídica só seria aceitável em um tipo de responsabilidade tributária, a responsabilidade por sucessão, mas não nos outros tipos (de terceiros ou por infrações). Para Becho[441], os incisos I a V do artigo 134 admitiriam a tese da responsabilidade como representação, assim como parece aceitar o parágrafo único do mesmo artigo, ao excluir expressamente as multas punitivas; contudo, a natureza jurídica da responsabilidade de terceiros não pode ser considerada uma representação, visto que, se alguns incisos do artigo 134 permitem tal intepretação, o mesmo não se daria com o inciso V, caso dos tabeliães, o quais, na realidade, não agem representando ninguém, sendo a pedra de toque do inciso a negligência de tal figura, o que se assemelha muito à natureza de sanção. Pela ciência do direito, tais conclusões anulam a viabilidade de se interpretar a responsabilidade tributária de terceiros como representação.

---

[440] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 731.
[441] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 75-80.

Já a última vertente, responsabilidade tributária como sanção, parece ser a mais defendida pela doutrina, como veremos por meio dos posicionamentos colacionados ao longo das próximas linhas.

Paulo de Barros Carvalho é enfático ao afirmar a natureza jurídica da responsabilidade tributária como sanção, do tipo administrativo, como podemos conferir em recente posicionamento do autor:

> Rigorosamente, analisada a relação que envolve o responsável tributário, porém, é intuitivo concluir não se tratar de verdadeira 'obrigação tributária', mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório.[442]

No mesmo sentido, Regina Helena Costa afirma que pode a "responsabilidade em sentido amplo, traduzir liame de natureza sancionatória, como nas hipóteses dos arts. 134 e 135, CTN";[443] Darzé afirma que, no artigo 134, a "providência sancionatória aparece de modo nítido";[444] e Becho também parece considerá-la a natureza jurídica da responsabilidade tributária:

> A interpretação da sanção nos parece correta. Assim, os pais seriam responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores desde que tenham descumprido algum comando legal. O mesmo ocorreria com os demais responsáveis. Assim, o administrador de bens de terceiro somente responderia pelo débito de seu administrado se cometesse alguma falha legal.[445]

A doutrina estrangeira também se posiciona nesse sentido, conforme pontuam Plaza e Peña:

---

[442] CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2016, p. 81.
[443] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário,* 2009. p. 230.
[444] DARZÉ, Andrea. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2010, p. 272.
[445] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 81.

> São muitos os autores que ressaltam o caráter sancionador que impregna o instituto, colocando como exemplos paradigmáticos, os artigos 42.1.a) pois se define como responsável solidário aquele que cause ou colabore ativamente na realização de uma infração tributária, assim como o artigo 43.1 a) e b) da LGT que define a hipótese do administrador de pessoas jurídicas que, havendo estas cometido infrações tributárias, não tivessem realizado os atos necessários que sejam de sua incumbência para o cumprimento das obrigações e deveres tributários, tivessem consentido no não cumprimento por aqueles dos quais dependam ou tivessem adotado decisões que possibilitassem as infrações, já que regulam uma responsabilidade por infrações levadas a cabo pelos próprios responsáveis ou participando diretamente delas.[446]

De todas as teses que até aqui exploramos, parece ser esta a mais acertada: a sanção como natureza jurídica da responsabilidade tributária. Contudo, qual seria o ato cometido por tal terceiro que legitimaria uma consequência tão grave como a retratada no artigo 134 do CTN? Becho assevera que "não parece ser fácil identificar, previamente, quais sejam as hipóteses (ações ou omissões) que acarretam a responsabilização. [...]".[447]

Por sua vez, Luciano Amaro procura elucidar a questão ao afirmar:

> Na locução 'omissões de que forem responsáveis', este último vocábulo aparece no art. 134 para qualificar a pessoa a quem competiria a prática de certo ato e que se omitiu; o problema é de autoria de ato omissivo; o omisso 'responde' por sua omissão. Dessa 'responsabilidade' por atos omissivos decorre a condição de 'responsável tributário', nas situações em exame. A análise das circunstancias que tipificam as ações ou omissões ensejadoras da responsabilidade do terceiro depende da hipótese de que se trate [...].[448]

---

[446] PLAZA, Carlos Romero; PEÑA, Francisco Serantes. *Responsables y responsabilidad tributaria*. 2009, p. 43 "son muchos los autores que resaltan el carácter sancionador que impregna la institución, poniendo como ejemplos paradigmáticos, los artículos 42.1ª) pues se define como responsable solidarios al que sea causante o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria, así como el articulo 43.1ª) y b) LGT que define el supuesto del administrador las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, ya que regulan una responsabilidad por infracciones llevadas a cabo por los propios responsables o participando directamente en ellas (tradução nossa)."

[447] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 82.

[448] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 2012; capítulo X; item 7.5.

De modo muito didático, Hugo de Brito esclarece:

> **3. Pelos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis** – A responsabilidade dos terceiros referidos nos incisos do art. 134 do CTN não é automática e incondicional, nem relativa a qualquer tributo devido pelo contribuinte. Conforme preconiza o caput, tais pessoas são responsáveis de modo subsidiário em relação ao contribuinte, e apenas pelos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis. Exemplificando, se Paulo é administrador de alguns imóveis de Lara, e esta última dispõe de patrimônio suficiente para pagar suas dívidas tributárias, não é possível responsabilizar Paulo pelos débitos de Lara, com amparo no art. 134, III, do CTN. E, mesmo na hipótese de Lara não dispor de meios para quitar seus tributos, Paulo somente responderá por aqueles tributos devidos em função de atos que houver praticado, ou de omissões pelas quais for responsável (p. ex., pelo IPTU de um imóvel sob sua administração, cujo recolhimento deveria ter sido providenciado por ele, e não o foi).[449]

Concordamos com o posicionamento acima. Interpretar de maneira diversa corresponderia a, mais uma vez, instaurar a responsabilidade ilimitada no direito tributário brasileiro. Desta feita, o terceiro só será responsabilizado tributariamente se ficar comprovada a ocorrência de dois requisitos: que haja impossibilidade econômica do contribuinte para saldar o débito tributário, bem como que o terceiro responsável tenha agido, se omitido, ou colaborado para que tal fato ocorresse. No mesmo sentido, Becho esclarece que o terceiro responderá com seu patrimônio pelo débito tributário, quando "(a) o contribuinte não tiver bens para satisfazer o crédito fiscal e (b) ele, o responsável, participou para que isso acontecesse, intervindo ou se omitindo em seus deveres [...]".[450]

Confirmando os posicionamentos expostos, Darzé pontua a necessidade de dois requisitos: "i. intervenção ou omissão de um dever que lhes competia e ii. impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte".[451] Também parece ser este o posicionamento de Baleeiro ao afirmar, a respeito do artigo 134:

---

[449] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017; anotação 3 ao artigo 134.
[450] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 85.
[451] DARZÉ, Andrea. *Responsabilidade tributária:* solidariedade e subsidiariedade. 2010, p. 272.

> Essa solidariedade se estabelece só nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se tais pessoas responsabilizadas intervierem nos atos tributados ou cometerem omissões de deveres que lhes incumbiam, segundo a lei fiscal. O dispositivo repousa na presunção de que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamento de tributos etc. [...] de qualquer modo, a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro [...].[452]

Ainda, como última análise, ganhou força uma corrente que visualiza a natureza jurídica da responsabilidade como sanção pela falta do dever de colaboração do terceiro. Becho[453] explora tal tema em sua obra, criticando, inclusive, o modo pelo qual o STF parece ter adotado tal posicionamento no julgamento do Recurso Extraordinário 562.276, conforme voto da Ministra Ellen Gracie, a seguir destacado:

> Efetivamente, terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento a obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. O professor espanhol Lago Montero, em sua obra La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios (Madrid: Marcial Pons, 1998), destaca, com clareza, que 'no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo'.[454]

Contudo, não conseguimos localizar tais deveres de colaboração em nosso ordenamento. Entendemos, no mínimo, muito perigoso acatar o vocábulo colaboração no âmbito da responsabilidade tributária. O que significa colaborar? Poderia ser sinônimo de colaborar com o pagamento ou ainda adimplir o pagamento? Parece-nos que o dever de colaboração se assemelha e muito à interpretação de se estabelecer o responsável como um fiador, o que já refutamos linhas atrás.

---

[452] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2013, p. 1.149.
[453] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros.* 2014c, p. 193-202.
[454] RE 562.276/PR, STF, voto, fls. 7-, j. em 3.11.2010.

Em suma, quanto à natureza jurídica da responsabilidade de terceiros, concordamos com os posicionamentos verificados nas últimas laudas, qual seja: **a natureza jurídica da responsabilidade de terceiros é sancionatória**. Tal conclusão gerará importantes consequências a ser analisadas no próximo item.

5.3.2 Conclusões a respeito da responsabilidade de Terceiros do artigo 134 e sua Regra Matriz de Incidência Tributária

Conforme retratamos, entendemos que a responsabilidade de terceiros consiste numa sanção. Tal sanção será aplicada desde que verificados dois requisitos: a impossibilidade econômica do contribuinte e a ocorrência de atos ou omissões do terceiro que ocasionem a responsabilidade. E os dois requisitos nos levam, inevitavelmente, a duas conclusões: primeiro que a apuração de tais ações e/ou omissões demandará um procedimento de conhecimento por parte do ente Fiscal, para que fique clara e provada a responsabilidade do terceiro; segundo, uma vez que concluímos que deve ocorrer a impossibilidade econômica do contribuinte, temos que se trata de responsabilidade subsidiária do terceiro responsável.

Exploraremos a primeira conclusão de forma mais detalhada ao longo do encerramento deste trabalho, pois, a verificação do procedimento de responsabilização tributária de terceiros, demanda um processo de conhecimento com todas as garantias e princípios estampados em nossa CF/88, conduzindo às notas centrais do neoconstitucionalismo.

Com relação à segunda conclusão, a subsidiariedade, podemos tratá-la imediatamente. De acordo com os requisitos que expusemos, a responsabilidade de terceiros somente ocorre diante da indisponibilidade econômica da contribuinte, de forma que, ao interpretarmos o artigo 134, não obstante constar expressamente, no caput a menção à solidariedade, entendemos tratar-se de responsabilidade subsidiária. A própria norma se contradiz ao afirmar “nos casos de impossibilidade de exigência de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” para, posteriormente, afirmar que “respondem solidariamente”. Entendemos que uma disposição anula a outra, restando interpretar o artigo como se subsidiariedade fosse.

Nesse sentido, Luciano Amaro esclarece:

> O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo não cuida de responsabilidade solidária, mas subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.[455]

Na mesma acepção, Sacha Calmon esclarece que "a regra aqui não é a da solidariedade plana *ab initio* [...]" mas sim que tais pessoas respondem "*subsidiariamente* pelos tributos devidos". [456] Finalmente, confirmando nosso posicionamento, a jurisprudência mostra-se incisiva nesse aspecto:

> Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no art. 134 do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.[457]

Diante das conclusões levadas a cabo até o presente momento, apresentamos a RMIT do artigo 134 do CTN, nos termos a seguir descritos: **Critério material**: atuar mediante ação ou omissão culposa (culpa leve), de modo a levar o contribuinte à insolvência em relação a um específico crédito tributário. **Critério espacial**: o local da atuação do responsável, devendo a responsabilização ser aferida em procedimento próprio, conforme abordaremos nas próximas laudas deste trabalho. **Critério temporal**: momento temporal que ocorrer a atuação culposa do terceiro responsável, a ser aferida posteriormente em procedimento próprio. **Critério pessoal, sujeito ativo**: o mesmo da relação com o contribuinte. **Sujeito Passivo**: sujeitos delineados nos incisos do artigo 134. **Critério quantitativo**: o montante da obrigação tributária (mediante o cotejamento da base de cálculo e alíquota), excluindo as penalidades pecuniárias por força do parágrafo único do artigo 134.

---

[455] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 2012; capítulo X; item 7.5.
[456] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito tributário brasileiro*. 2005, p. 746.
[457] STJ, REsp nº 1177985, rel. Min. Luiz Fux. DJe 17-8-2010.

Em suma, desejamos sedimentar o seguinte entendimento a respeito da responsabilidade de terceiros do artigo 134 do CTN:

a) trata-se de responsabilidade subsidiária e não solidária;
b) para que ocorra, devem estar presentes dois requisitos, quais sejam, a impossibilidade econômica do contribuinte de saldar o debito tributário e a prova da atuação culposa do responsável;
c) a apuração de tal atuação ou omissão culposa deve ser realizada em procedimento próprio com todas as garantias constitucionais e processuais existentes (tema que abordaremos adiante).

5.4 AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA E TIPOS SOCIETÁRIOS EMPRESARIAIS

Por ser de fulcral importância e não apenas a mais polêmica e de maior aplicação, além de fundamentar e servir de premissa aos estudos do próximo capítulo, deixamos a análise da responsabilidade tributária dos sócios para ser abordada em item especial. Antes de adentrarmos importante tema, estabeleceremos algumas premissas a respeito do assunto.

Como pontua Becho:

> Tem acontecido com a responsabilidade tributária dos administradores de empresa duas situações esdrúxulas, movidas talvez pelo hábito: ou já se propõe a ação de execução fiscal contra a pessoa jurídica e seus sócios ou seus administradores, ou simplesmente não sendo localizada a empresa-contribuinte, para fins de citação por meio de mera carta, parte-se para a citação dos responsáveis tributários, escolhidos aleatoriamente pelo procurador fazendário. [...] as procuradorias fazendárias, quando não conseguem satisfazer o crédito tributário em execução fiscal contra pessoa jurídica, transferem o ônus fiscal para a pessoa dos sócios, argumentando que é isso que a legislação tributária determina.[458]

[458] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 105; 126.

Antes de aprofundarmos o estudo do inciso VII do artigo 134 e do inciso III do artigo 135, temos de verificar um tema correlato de imprescindível importância à compreensão destas normas: a natureza jurídica das pessoas jurídicas. Em outros termos, em que casos, a responsabilidade de terceiros atingirá diretamente os sócios? Em que tipos de sociedade? Em quais casos poderemos perfurar a concha da personalidade jurídica para atingir diretamente o patrimônio dos sócios?

Desde os primórdios da civilização os seres humanos perceberam as vantagens de se unirem em grupos. Em seu *best-seller* Sapiens, Harari destaca como os laços sociais e a linguagem tornaram-se fundamentais ao estímulo cerebral de nossa espécie, de forma que a "evolução, assim, favoreceu aqueles capazes de formar fortes ligações sociais [...]".[459] Natural que a evolução nos levasse a solidificar ainda mais nossa natureza gregária, originando empreendimentos coletivos hábeis com o intuito de racionalizar e otimizar nossos bens, processos e ações para atingir nossos objetivos. E, nesse longo processo histórico, cujos princípios básicos remontam à Roma antiga[460], percebemos que os lucros deveriam superar os custos da atividade, sob pena de esta se tornar irracional e impossível.

Assim, por meio da personalização do ente coletivo, logrou-se tal desiderato, ou seja, não haveria receio de as pessoas investirem seus patrimônios próprios nessas estruturas coletivas, uma vez que o grupo, além de ter reconhecida sua autonomia patrimonial e consequentemente sua limitação da responsabilidade; teria também interesses autônomos[461] distintos daqueles das pessoas que o compõem. Tais conclusões são mundiais nos países civilizados, segundo conferimos na doutrina estrangeira, ao citar o caso Salomon *versus* Salomon & Co Ltd, de 1897[462]:

---

[459] HARARI, Yuval Noah. *Sapiens* – uma breve história da humanidade. Porto Alegre: L&PM, 2015. Parte 1. Item 1. (Livro digital).

[460] Cf.: WALD, Arnoldo. *Direito civil:* introdução e parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 205: "encontram-se no digesto os princípios básicos que ainda hoje regem as pessoas jurídicas, distinguindo-se, já naquela época, o patrimônio social do patrimônio individual dos membros da sociedade."

[461] COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto*. O poder de controle da sociedade anônima*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 356.

[462] RICKET, Charles E. F.; GRANTHAM, Ross B. *Corporate Personality in the 20th Century*. Oxford: Hart Publishing, 1998, p. 13-17. O caso Salomon é muito citado quando se deseja explicar a natureza jurídica da personalidade de uma companhia e também como paradigma para as mudanças que originaram a desconsideração da personalidade jurídica. Salomon era um comerciante de couro que detinha uma sociedade por ações, com sete pessoas (como pré-requisito no sistema inglês), constituída unicamente por sua família (mulher e filhos), distribuídas da seguinte forma: uma ação para a mulher e para cada um dos filhos e a totalidade das demais ações (quase 20 mil) para o próprio Salomon. Posteriormente, Salomon transferiu seus negócios para a sociedade e concedeu empréstimo para sua própria sociedade, obtendo debenture com garantia para resguardar seu

> Personalidade legal separada: É essencial reconhecer que uma companhia limitada possua sua própria personalidade legal (reconhecida pela lei). A companhia pode integrar contratos, processar e ser processada, e estes são direitos e deveres que são independentes dos membros da companhia (sócios e diretores). Isto se dá não obstante o fato de, claramente, os diretores e sócios realizarem os deveres da corporação em suas relações com o mundo exterior. A questão de uma companhia possuir uma personalidade legal foi consagrada no seguinte caso seminal. Salomon v Salomon & Co Ltd [...].[463]

Várias teorias procuraram explicar a natureza jurídica das pessoas jurídicas. A teoria *negativista* (Ihering) negava a existência concreta das pessoas jurídicas. A *afirmativista*, partia do pressuposto da existência real do conjunto de pessoas e/ou bens para lhes conceder a qualidade de sujeitos nas relações jurídicas. Dentre os afirmativistas, surgiram as correntes da *teoria da ficção legal* (Savigny); a *teoria da realidade*, que se dividiu em teoria da *realidade objetiva ou orgânica;* e as teorias da *realidade técnica* (a pessoa jurídica seria real, dentro de uma realidade técnica, que seria distinta das pessoas naturais); e *realidade das instituições jurídicas* (a pessoa jurídica é uma realidade jurídica). De acordo com Farias e Rosenvald [464], prevaleceram as duas últimas teorias.

A consequência da adoção da teoria da realidade técnica para a sistematização moderna do direito é a seguinte:

---

crédito. Quando a sociedade ficou insolvente, Salomon exerceu seu direito de debenturista, deixando de pagar os demais credores. Uma vez que a companhia tinha sido regularmente registrada, com o reconhecimento de sua responsabilidade limitada, considerou-se que ela detinha personalidade distinta da de seus membros, restando os demais credores prejudicados em função da autonomia patrimonial da sociedade. Em primeira instância, o juiz entendeu que a sociedade se confundia com Salomon, mas tal decisão foi reformada pela *House of Lords*, prevalecendo a autonomia patrimonial e a responsabilidade limitada da companhia.

[463] MARSON, James. *Business Law*. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 2013, p. 461: “Separate legal personality: It is essential to recognize that an LLP and limited company has its own legal personality (as recognized at law). The company may enter inti contracts, sue and be sued, and these are rights and duties that are independent of the members of the company (shareholders and directors). This is despite the fact that, clearly, the directors/partners will be performing the actual duties of the corporation in its relations with the outside world. The issue of a company possessing a legal personality was established in the following seminal case (tradução nossa).”

[464] FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 339-340. v. 1.

> É de se concluir que a pessoa jurídica possui personalidade jurídica diversa daqueles que integram a sociedade. De igual forma, a sociedade também possui patrimônio distinto daqueles que integram ao seu quadro societário. Logo, ao se personalizar a sociedade empresária, e a ela conferir o título de 'pessoa', cria-se, por corolário, a autonomia patrimonial, na medida em que os sócios usam seu dinheiro ou bens para constituir a empresa e, a partir daí, esses passam a pertencer à Sociedade.[465]

Em nosso sistema de direito positivo, o CC de 1916 já preceituava em seu artigo 20: "As pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros". Não obstante, o CC vigente, de 2002, não contenha disposição em sentido semelhante, temos que a estrutura do raciocínio se manteve, pois o artigo 50, que prevê a desconsideração da personalidade jurídica, estabelece, excepcionalmente, os casos em que o sistema admite sua aplicação. A contrário senso, a regra é a autonomia patrimonial da pessoa jurídica:

> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Em síntese, o que se busca com a criação das pessoas jurídicas é atribuir-lhes personalidade, autonomia, interesses e responsabilidade distintos dos de seus membros, gerando três consequências precisas, segundo as palavras de Fabio Ulhoa Coelho[466]: Titularidade negocial, Titularidade processual e Responsabilidade patrimonial. Os casos de desconsideração da personalidade jurídica constituem a exceção do ordenamento – e também serão analisados adiante –, contudo, vale repetir que o paradigma não é a desconsideração, mas sim a aceitação da pessoa jurídica como um ente distinto, com autonomia para contrair direitos e deveres. Isso se dá pela função da pessoa jurídica nos ordenamentos, ao se reconhecer o estímulo à economia, geração de empregos, arrecadação tributária etc.

---

[465] PIRES, Antonio Cecílio Moreira. *A desconsideração da personalidade jurídica nas contratações públicas*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 111.
[466] COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 2015; Capítulo 9, item 2.

Em suma, o sistema deve privilegiar a personificação das pessoas jurídicas, sendo esta a regra e a desconsideração, a exceção. Como bem pontua Edilson Chagas:

> Possível perceber que a teoria da realidade técnica e a da empresa se aproximam, ao defenderem para as pessoas jurídicas, em geral, e para o empresário coletivo, em particular, a personificação e os direitos dela decorrentes, inclusive regime jurídico próprio para os últimos, sendo que, diante da complexidade do fenômeno empresa, a legislação não deve se apresentar meramente simbólica, distante da realidade social e econômica, nem contraditória, no sentido de incorporar um intervencionismo estatal direto, que, sob o pretexto de resguardar interesses de determinados grupos da sociedade, ultime por desestimular ou reflexamente, negar a personificação, com a eleição de cláusulas gerais a contextualizar a desconsideração da personalidade jurídica de forma meramente objetiva.[467]

Nosso direito posto prevê, ao lado das sociedades simples, tipos societários empresarias específicos, não personificados (como a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação) e as personificadas, todas elencadas, e que observam, em sua maioria, as disposições previstas no CC vigente (artigos 981 e ss.) e/ou legislação própria, como no caso da Lei das Sociedade por Ações (Lei nº 6.404/76). Quanto aos tipos societários empresariais personificados, não obstante a doutrina efetuar diversas classificações[468], nos interessam três: quanto às condições para alienação da participação societária (sociedades de pessoas e de capital); quanto à responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais (limitadas e ilimitadas); quanto ao número de sócios (unipessoais e pluripessoais).

A primeira classificação, quanto às condições de alienação, temos as *sociedades de pessoas*, as sociedades em nome coletivo e sociedade em comandita simples; as *sociedades de capitais*, cujo maior exemplo, pela exclusividade de adoção deste modelo de capital, são as sociedades anônimas (Lei nº 6.404/76). Nas sociedades de pessoas vigora o princípio da *affectio societatis*, podendo os sócios, de maneira geral, vetar o ingresso de terceiros no quadro social, quanto às quotas sociais previstas em contrato. Já nas sociedades de capitais, vige o princípio da livre

---

[467] CHAGAS, Edilson Enedino das. *Direito Empresarial Esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 209.

[468] COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 28. ed. São Paulo: Revista os Tribunais, 2015. Capítulo 9. Item 3. (Livro digital). O autor elenca ainda outras classificações: quanto ao regime de dissolução, quanto ao número de sócios e quanto à nacionalidade.

circulabilidade da participação societária, mediante a aquisição e alienação de ações representativas da sociedade anônima.

Quanto à sociedade limitada, Fabio Ulhoa esclarece:

> O que faz uma sociedade ser 'de pessoas' ou 'de capital' é, na verdade, o direito de o sócio impedir o ingresso de terceiro não sócio existente nas de perfil personalístico e ausente nas de perfil capitalístico. Em outros termos, em algumas sociedades, as 'pessoas' são mais importantes que o 'capital'; em outras, ocorre o inverso. [...]. Na sociedade limitada (Ltda.), o contrato social definirá a existência, ou não, e extensão do direito de veto ao ingresso de novos sócios. Poderá, também, dispor sobre as consequências do falecimento de sócio. Pode, portanto, o contrato social atribuir-lhe a natureza personalística ou capitalística. Caso seja omisso, a cessão de quotas a terceiros estranhos à sociedade pode ser obstada por sócio ou sócios com mais de um quarto do capital social (CC, art. 1.057). Consequentemente, a sociedade limitada é 'de pessoas', a menos que o contrato social lhe confira natureza capitalista.[469]

Já Bulgarelli esclarece de forma didática:

> São consideradas como sociedades de pessoas, típica: a sociedade em nome coletivo; como sociedades mistas: de capital e indústria, em comandita (simples e por ações) e em conta de participação; como de capital, típica: a sociedade anônima; e, em campo à parte, como tipo especial, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.[470]

Como veremos à frente, classificar as sociedades em sociedades de capital ou de pessoas será de importância fundamental em função do que preceitua o artigo 134, inciso VII do CTN: "os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas", principalmente quanto à sociedade limitada, pois se for considerada, tipicamente, como uma sociedade de pessoas, poderá ser aplicado a ela o artigo do CTN em comento.

Quanto aos tipos societários em função da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais, temos as responsabilidades limitada, mista ou ilimitada. No primeiro caso, as limitadas, cujos maiores exemplos são a sociedade limitada e a sociedade anônima, os sócios respondem de forma limitada pelas obrigações sociais. Nas sociedades mistas, cujo exemplo são as sociedades em comandita simples e em comandita por ações, um tipo de sócio responde ilimitadamente (sócio

---

[469] COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 2015, Capítulo 9, item 3.3.
[470] BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades comerciais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 36.

comanditado para a simples ou sócio diretor para a/por ações) e outro limitadamente (sócio comanditário para simples ou demais acionistas na/por ações). Finalmente, nosso direito posto prevê apenas um tipo de sociedade pluripessoal ilimitada: em nome coletivo (artigo 1039 e ss. do CC).

Quanto à última classificação, é importante ressaltarmos que o direito brasileiro passou a permitir a atuação unipessoal das pessoas em atividades empresariais, basicamente, por meio de quatro tipos, quais sejam: o Microempreendedor individual (MEI – Lei Complementar 128/08); o Empresário Individual (art. 972 do CC); a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI – Art. 980-A do CC) e a Subsidiária Integral (LSA, art. 251).

Os dois primeiros tipos, apesar de sua importância para o direito atual, inclusive com o grande crescimento da constituição de MEIS no Brasil,[471] não nos interessam, pois não proporcionam a limitação da responsabilidade, ou seja, acabam confundindo o patrimônio das pessoas físicas e da própria sociedade que, não obstante deter um número de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), primordialmente para fins fiscais, não se trata, efetivamente de uma personificação jurídica, como já vêm decidindo os tribunais pátrios.[472]

---

[471] De acordo com dados analisados pelo SERASA, os tipos de empresas mais adotadas no ano de 2014 foram: MEIS (72% do total); em segundo as sociedades limitadas (12,2%); em terceiro as empresas individuais (10,2%); e, finalmente, os outros tipos societários (5,6%). Disponível em: <http://noticias.serasaexperian.com.br/blog/2015/01/30/24715/>. Acesso em: 28 nov. 2016.

[472] Ementa: RECURSO INOMINADO. PROCESSUAL CIVIL. INDEFERIMENTO DA INICIAL, PELA INCOMPETÊNCIA DO JUIZADO. LEGITIMIDADE ATIVA DO AUTOR, ENQUANTO EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PESSOA FÍSICA QUE SE CONFUNDE COM A JURÍDICA. O autor, pessoa física, e sua empresa individual, são equiparados, para fins de obrigações e responsabilidades. Isso porque, enquanto firma individual, em verdade, não atua o autor como pessoa jurídica, mas sim pessoa física. Inexiste, no caso, a ficção da pessoa jurídica como ente distinto da pessoa dos sócios – *universitas distat a singuli*. A consideração do empresário individual como pessoa jurídica tem em conta apenas ficção jurídica, para fins tributários. Portanto, considerando a identidade e confusão de ambas, bem como o princípio da aparência, cabível o ajuizamento da demanda tanto pela pessoa física do requerido quanto por sua empresa individual. DESCONSTITUIÇÃO DA SENTENÇA PARA DETERMINAR O RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM, COM A CITAÇÃO DA RÉ E A ABERTURA DA INSTRUÇÃO. RECURSO PROVIDO (Recurso Cível Nº 71004342549, TJRS, Terceira Turma Recursal Cível, Turmas Recursais, Relator: Fabio Vieira Heerdt, Julgado em 07/11/2013).

Assim, em caso de créditos tributários não pagos pela “sociedade com CNPJ próprio”, o empresário individual e o MEI são contribuintes e não responsáveis tributários, de forma que terão seu patrimônio pessoal e “empresarial” respondendo pelos débitos tributários. Quanto à subsidiária integral, trata-se de sociedade por ações, que terá, não obstante a caracterização da unipessoalidade (o único acionista é outra sociedade), a limitação da responsabilidade em função das regras das sociedades anônimas. Voltaremos a visualizar a subsidiária integral quando do estudo dos grupos econômicos.

Em suma, quanto às “sociedades” unipessoais, devemos sedimentar que a única que nos gera um maior interesse, nesse momento, é a EIRELI, justamente por causa de sua responsabilidade limitada. Uma vez que, para os objetivos de nosso trabalho nos importam as sociedades cuja responsabilização seja limitada, justamente por serem as de maior número em nosso sistema pátrio[473] e as que podem gerar discussões com relação ao inciso VII do artigo 134 e artigo 135 do CTN, pretendemos focar esforços nos estudos do processo de limitação das três sociedades mencionadas: sociedade limitada, sociedade por ações e EIRELI. Assim, passemos a analisar o inciso VII e o artigo 135 do CTN mais profundamente.

5.4.1 Responsabilidade de Terceiros dos sócios das sociedades empresariais – Inciso VII do artigo 134

A partir das abordagens que até o momento levantamos, nos sentimos seguros para estudar o inciso VII do artigo 134, que estabelece a responsabilidade tributária dos “sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”. Hugo de Brito esclarece:

---

[473] COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 2015, Capítulo 13, item 1: “A sociedade limitada é o tipo societário de maior presença na economia brasileira. Introduzida em nosso direito em 191, ela representa hoje mais de 95% das sociedades empresárias registradas nas juntas comerciais.”

> 7. Responsabilidade de sócios – Os sócios de uma sociedade de pessoas podem responder pelos débitos tributários desta, no caso de sua liquidação. Observe-se, porém, que se faz necessário seguir o disposto no caput do art. 134, aplicável na interpretação de todos os incisos: assim como os pais não respondem por todo e qualquer tributo devido pelos filhos, o inventariante não responde por todo e qualquer tributo devido pelo espólio, o sócio não responde por todo e qualquer tributo devido pela sociedade liquidada. A regra é a responsabilidade dos sócios nos termos da lei societária, a qual pode perfeitamente estabelecer hipóteses nas quais não há responsabilidade (v. g., nas sociedades limitadas). O ponto essencial está nos atos em que os sócios intervierem e nas omissões de que forem responsáveis. Assim, se se trata da liquidação de uma sociedade limitada cujo capital social fora integralizado, o sócio em princípio não responde.[474]

Nas sociedades de pessoas, tal como nas sociedades em nome coletivo e em comandita simples, o sócio poderia responder no caso de liquidação. Mas e no caso das sociedades limitadas? Poderiam elas ser incluídas neste inciso? Conforme já abordamos, as sociedades limitadas não podem ser consideradas puramente sociedades de pessoas. Diante de sua característica especial, mista ou *sui generis*, entendemos que o inciso VII do artigo 134 não se aplica às sociedades limitadas. E mais, também como vimos o inciso não se aplica às sociedades por ações que são classificadas como de capital. No mesmo sentido Becho pontua:

> Aplicando a classificação ao disposto no art. 134, VII, do CTN, conclui-se que somente os sócios das sociedades comerciais de responsabilidade ilimitada responderão pessoalmente, nos termos do art. 135 do CTN, por débitos tributários contraídos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social e estatuto. Aplicar-se-ão os dispositivos legais citados, então, para os sócios das seguintes sociedades: em nome coletivo, de capital e indústria, em comandita simples e em conta de participação. São estruturas pouco usuais na vida brasileira. [...] já os sócios das formas usuais de constituição de sociedades em nosso país- sociedade anônima e sociedade por quotas de responsabilidade limitada – não estão abrangidos pelo inc. VII do art. 134 do CTN.[475]

Assim, nas sociedades limitadas, a responsabilização dos sócios estará limitada ao capital social subscrito e integralizado, respondendo todos os sócios solidariamente pela falta de integralização do capital. Ou seja, se três sócios de uma sociedade limitada resolvem subscrever um capital social de 90 mil reais, sendo que dois sócios integralizam 30 mil cada, o sócio faltante poderá gerar consequências aos outros dois sócios que já integralizaram sua parte no capital social (art. 1.052 do

---

[474] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017, anotação 7 ao artigo 134.
[475] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014, p. 110-111.

CC).[476] Por outro lado, em estando o capital 100% subscrito e integralizado, a responsabilidade da personificação jurídica estará ou melhor, deveria estar, resguardada.

Com relação às sociedades por ações, as dificuldades são menores, vez que se consistem em sociedades puramente de capital, o que por si só já exclui a responsabilidade prevista no inciso VII do artigo 134, de responsabilização às sociedades de pessoas. Em outros termos, aplica-se a regra geral da sociedade por ações, pela qual a responsabilidade dos sócios é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas, ou seja, uma vez integralizada/paga a ação, o acionista não terá mais nenhuma responsabilidade adicional (LSA, artigo 1º).[477] Desse modo, para fins tributários e diante desses tipos societários mais utilizados, a regra é a seguinte: no caso das sociedades limitadas, em estando o capital 100% subscrito e integralizado, os sócios não devem responder por dívidas tributárias da pessoa jurídica. No caso das sociedades por ações, a responsabilização tributária do sócio se confunde com o preço de emissão da ação.

Finalmente, nas sociedades unipessoais, como já pontuamos, MEI e empresário individual têm responsabilidade ilimitada, inclusive tributária, quanto às obrigações sociais. Contudo, na EIRELI a limitação da responsabilidade do sócio unipessoal está condicionada à integralização de 100 vezes o maior salário mínimo do país (Art. 980-A do CC).[478] Em estando 100% integralizado tal capital social, com o depósito e a comprovação de tal integralização (a título de exemplo, uma transferência bancária da pessoa física para a pessoa jurídica demonstrando a individualização do patrimônio) entendemos que não responde a pessoa natural sócio unipessoal pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, vez que seu regime se assemelha e muito às sociedades limitadas. Aqui nos parece que a individualização do patrimônio em função do capital fica ainda mais nítida de forma que não conseguimos visualizar a aplicação do inciso VII do artigo 134 ao caso das EIRELIS. Assim, não pensamos que o sócio da EIRELI poderia ser responsabilizado única e exclusivamente por fazer parte de uma sociedade unipessoal.

---

[476] "Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social."
[477] "Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas."
[478] "Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País."

Não foi esse o espírito do legislador, que resolveu estender as normas da sociedade limitada às sociedades unipessoais. Interpretar em sentido diverso corresponderia a nos levar a duas conclusões esdrúxulas: a) que a EIRELI (sociedade unipessoal de responsabilidade limitada) é limitada perante suas obrigações civis, mas ilimitada perante suas obrigações tributárias puramente por ser unipessoal. Se o ordenamento prevê a personificação, a autonomia patrimonial e responsabilidade limitada para tal sociedade, efetuar discriminação com base na unipessoalidade não nos parece crível, inclusive por também não visualizamos em nenhum artigo do CTN ou da legislação extravagante, que a responsabilidade limitada das EIRELIS possa ser desconsiderada para fins tributários. Além disso, estaríamos estimulando a criação de sócios "laranja" vez que, bastaria o contrato social indicar duas pessoas, mesmo que um detenha 99% e outro apenas 1%, para que a responsabilidade pudesse ser afastada.

Por outro giro, poderíamos superar tais conclusões a respeito dos tipos societários e defender que a responsabilidade dos sócios é como a dos fiadores ou garantidores do débito das pessoas jurídicas das quais fazem parte? Ou seja, poderíamos estender a responsabilidade dos sócios pura e simplesmente pelo inadimplemento do débito tributário pela sociedade, o legítimo contribuinte do tributo? Conforme já analisamos na natureza jurídica da responsabilidade tributária, entendemos que tal natureza de garantia não existe em nosso ordenamento pátrio; mesmo porque a Jurisprudência já entendeu da mesma forma, até sumulando sobre o assunto, conforme podemos visualizar na Súmula 430 do STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"; e em julgamento do STF, no qual se consignou o seguinte:

> Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[479]

[479] RE n. 85.241-SP, rel. Min. Leitão de Abreu RTJ 85:945.

Desta feita, a título de conclusão do inciso VII do artigo 134, temos que seria aplicável, exclusivamente às sociedades puramente de pessoas, tal como a em nome coletivo. É nesse sentido que aponta Derzi:

> O art. 134 não traz, portanto, nenhuma modificação das leis comerciais, porque elege como responsáveis tributários apenas os sócios nas sociedades de pessoas, que, à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigadas pelos débitos sociais perante os credores, a saber, os sócios na sociedade em nome coletivo, ou o sócio de capital na sociedade de capital e indústria etc.[480]

Dessa forma, uma vez que os sócios não respondem no caso das sociedades limitadas, por não serem sociedades de pessoas, nem nas EIRELIS, por serem sociedades unipessoais com interpretação análoga das limitadas, nem nas sociedades anônimas, por serem sociedades de capitais, entendemos que o artigo 134, inciso VII, do CTN é de restrita aplicação. Contudo, não é o que visualizamos na prática, visto que parte da doutrina e jurisprudência costuma invocar seu fundamento para a responsabilização tributária dos sócios por conta da dissolução irregular da sociedade, assunto que trataremos no próximo capítulo.

Uma vez que não conseguimos “encaixar” a responsabilidade dos sócios das sociedades empresariais mais utilizadas no direito brasileiro, nos termos do artigo 134, inciso VIII, do CTN, nos restaria analisar o artigo 135 do CTN e as implicações práticas que tal norma traz aos sócios das sociedades empresárias.

---

[480] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 754.

5.4.2 Responsabilidade Tributária de Terceiros do artigo 135 do CTN

Encerrada a análise do inciso VII do artigo 134, passemos ao próximo dispositivo legal que engloba a responsabilidade de terceiros. Trata-se do artigo 135 do CTN, a seguir destacado:

> 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:
>
> I - as pessoas referidas no artigo anterior;
>
> II - os mandatários, prepostos e empregados;
>
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim como fizemos com o artigo 134, pretendemos já iniciar a análise das alíneas e as hipóteses previstas no artigo, para, posteriormente, chegarmos às conclusões necessárias quanto à sua diferenciação em relação ao artigo anterior, o grau de responsabilidade dos coobrigados, os requisitos para ocorrência desse tipo de responsabilização, bem como a formulação de sua RMIT. Ressaltamos que deixamos a abordagem do artigo 135, inserida nesse contexto da análise da responsabilidade dos sócios, justamente por acreditarmos que suas aplicações mais contundentes ocorrem por causa dos incisos I e III, que tratam, inclusive, das aplicações aos sócios.

Iniciemos nosso estudo com a análise do inciso II do artigo 35, que é responsável por destacar a responsabilidade dos mandatários, prepostos e empregados. Fabio Ulhôa Coelho esclarece o contrato de mandato:

> Mandato é o contrato em que uma das partes (*mandatário* ou outorgado) se obriga a praticar atos ou administrar interesses da outra (mandante ou outorgante). É contrato de serviço porque o mandatário contrai, por ele, obrigação de fazer, de que é credor o mandante. Ao obrigar-se, em suma, a praticar atos (conduta) ou administrar interesses (prestação de serviços), o mandatário vincula-se ao cumprimento de um fazer. O instrumento do mandato (oral ou escrito) é a procuração, e, por isso, o mandatário é também chamado de procurador.[481]

O caso clássico do contrato de mandato se dá com os advogados, os quais, atuando em nome de seus clientes, os representam, mediante instrumento de mandato com cláusula *ad judicia et extra*. A segunda hipótese abordada é a do preposto, que, de acordo com Maria Helena Diniz, é "aquele que, no contrato de preposição, se obriga a cumprir uma obrigação ou prestar serviço, sob as ordens do preponente, que remunera os seus serviços".[482] Entendemos que, para o âmbito do direito tributário, tal figura se encaixaria nos contadores e/ou assessorias de planejamento fiscal. Quanto à última figura do inciso II, os empregados, Moura nos esclarece o conceito:

> O conceito de empregado se estabelece a partir da própria relação de emprego, e está assim previsto no art. 3º, caput, da CLT: 'Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário'. Extraímos do conceito legal os 5 elementos fático-jurídicos (ou requisitos) da relação de emprego: trabalho por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação jurídica e onerosidade.[483]

A questão que logo nos é colocada consiste na seguinte: poderiam os advogados, contadores e assessorias fiscais serem responsabilizados tributariamente pelos tributos que seus clientes, empresas, representados, aos quais prestam serviços ou possuem relação de emprego deixem de recolher? Aparentemente, sentimos ausência de debates na doutrina a respeito de tão sensível tema.

---

[481] COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 2012, capítulo 34, item 4
[482] DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 696. v. 3
[483] MOURA, Marcelo. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 160.

Muito provavelmente, tais análises eram fruto da pragmática jurídica que relegava a segundo plano as autuações fiscais com a inclusão dessas pessoas na Certidão de Dívida Ativa (CDA). No entanto, como se tem noticiado constantemente nos veículos de comunicação jurídicos, [484] a Receita Federal vem autuando contadores, assessorias fiscais e advogados por planejamentos fiscais ditos "agressivos". A teoria do ente Fiscal é a de que tais profissionais estariam envolvidos em função do "interesse comum" que cerca a questão. Assim, caso assessoria jurídica tenha recebido honorários pela prestação dos serviços, teria interesse comum na questão, podendo ser responsabilizada por meio da aplicação do artigo 128 do CTN[485] , visto que estaria vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Por mais absurdo que a tese possa parecer, ela vem ganhando efeito na pragmática tributária. Por exemplo, nos anos de 2016 e 2017, o Brasil inaugurou programas de repatriação de recursos, Lei nº 13.254/16, que instituem o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) I e o RERCT II em nosso sistema de direito positivo. Pois bem, para participar do programa, os aderentes deveriam efetuar a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT), por meio de acesso ao sistema virtual da Receita Federal (e-CAC), com certificação digital. Tal acesso poderia ser feito tanto pelo declarante como por um procurador previamente cadastrado na Receita, de forma que a receita teria acesso a dois CPFs no momento da declaração (procurador e declarante).

Imaginemos alguns exemplos fictícios envolvendo tal hipótese, no caso a de preenchimento da declaração DERCAT por um advogado tributarista. Num primeiro exemplo, suponhamos que o profissional foi consultado por seu cliente, residente fiscal brasileiro, que, não obstante não possuir bens no Brasil, é detentor de fortuna não declarada depositada em bancos e empresas *off shore*. Após a declaração e seu regular processamento, com o devido pagamento de elevados honorários pela especialização do serviço, o cliente simplesmente desaparece e não recolhe a guia do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) correspondente à

---

[484] A respeito do tema, conferir recente e interessante artigo veiculado pelo Conjur, com o título "Advogados questionam responsabilizações por planejamentos fiscais". Disponível eM; <http://www.conjur.com.br/2017-jun-05/advogados-questionam-responsabilizacoes-planejamentos-fiscais>. Acesso em: 20 jun. 2017.

[485] "Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

repatriação. Poderia tal profissional ser responsabilizado pelo pagamento do tributo não quitado? Teria ele envolvimento com o fato gerador, nos termos da combinação resultante dos artigos 124, 128 e 135 do CTN?

Imaginemos agora um segundo exemplo. Utilizando os mesmos fatos, projetemos que, no momento da declaração, o advogado declara bens a maior por erro no preenchimento da declaração DERCAT ou ainda, por meio de um planejamento agressivo, aconselhe o cliente a não declarar determinadas contas sediadas em paraísos fiscais que, supostamente, ainda não estariam abrangidos pelas regras de transparência fiscal. Seria responsável neste caso por eventuais tributos não quitados?

Entendemos que não. Tal tese é um absurdo e uma tentativa inconstitucional de se alargar as hipóteses de responsabilização de terceiros previstas no ordenamento. Na primeira hipótese, o advogado não pode ser responsabilizado por atos de seu cliente. O patrimônio comprometido será o do cliente e nunca do profissional. Interpretar em sentido diverso seria anular a profissão de advogado tributarista, que, ao invés de proteger o cliente e estudar as melhores estratégias jurídicas, estaria, constantemente, com o temor de ser responsabilizado pela operação.

No segundo exemplo, o erro do advogado poderia gerar, no máximo, em tese, a responsabilidade civil para com seu cliente, mas jamais a responsabilização tributária pela operação. Também no caso de planejamento agressivo, a responsabilização é do contribuinte e não a do profissional. Isso se dá porque, em primeiro lugar, o advogado exerce um múnus público, sendo, inclusive, destinatário de norma constitucional[486] que prevê a inviolabilidade do advogado por seus atos e manifestações.

Além disso, a tentativa dos entes fiscais revela uma conduta de criminalização da profissão daqueles que atuam no ramo tributário. E também poderíamos ingressar no paradoxo de tais profissionais serem responsabilizados pelos débitos dos clientes, ainda que tenham recolhido a tributação sobre os seus honorários recebidos. Não se trata de interesse comum, mas sim de mero interesse econômico, como bem adverte Schoueri:

---

[486] “Art. 133. O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.”

> Basta um passar d'olhos pelos arts. 134 e 135, para que se verifique que o legislador complementar não tratou da responsabilidade de contadores, assessores e advogados dos contribuintes, enquanto atuem em tal capacidade. Claro que se forem administradores de bens do último, poderão ser responsabilizados, nos termos do inc. III do art. 134. O caso de mera assessoria, entretanto, não permite se chegue a tanto. [...] A única hipótese na qual posso conceber a responsabilização de assessor, do advogado ou do contador é a do art. 137 do CTN, cujo inc. III, b, cogita de infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo especifico "dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores. Nesse caso, já não se cobra o crédito da vítima, mas do agente, que agiu contra seu cliente. Afastada tal hipótese, não há como cogitar de responsabilização tributária do advogado, consultor ou assessor. Estes não participam da relação jurídico-tributária. Caso a sua conduta leve o contribuinte a deixar de recolher tributo devido, ainda assim a responsabilização será apenas das pessoas previstas em lei. Claro que, do ponto de vista cível, o contribuinte poderá exigir reparação, em caso de negligência, imprudência ou imperícia de seu assessor, mas este tema – insisto – em nada afeta a relação tributária instaurada.[487]

Em recentes julgados administrativos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a responsabilização tributária de tais profissionais foi rechaçada. A título de exemplo, destacamos um julgado em que estava em tela a responsabilidade de um escritório de advocacia:

> RESPONSABILIDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. INTERESSE COMUM.
>
> A aplicação da responsabilidade passiva solidária, contida no art. 124, I, do CTN, exige a presença de interesse jurídico comum, ou seja, que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou mesmo o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica afasta a aplicação do mencionado dispositivo legal.[488]

Em sentido semelhante, recente julgado a respeito da responsabilidade tributária de terceiros de assessorias de consultoria tributária:

---

[487] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Responsabilidade tributária*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: CEU; Revista dos Tribunais, 2011, p. 142-143.
[488] Acordão 2301-004.800, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF. Julgado em 17 de agosto de 2016.

> SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA.
>
> O fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.[489]

Como pudemos visualizar, entendemos a norma do artigo II do artigo 135 do CTN de difícil aplicação prática, pois acaba por responsabilizar tais profissionais no exercício e aconselhamento de suas profissões, de forma que poderíamos afirmar que se trata de norma de restrita ou quase nula aplicação, reservada apenas aos casos em que tais profissionais exerçam a administração dos bens dos clientes.

Quanto ao inciso I, visualizamos que faz referência às pessoas aludidas no artigo 134, o que nos leva a crer que enfrentaremos requisitos distintos para a sua configuração, ou seja, devemos nos perguntar no que o artigo 135 se difere do artigo 134. Acreditamos que a primeira e mais impactante diferença reside no fato de a norma explicitar a *pessoalidade* da responsabilidade. Em outros termos, diferentemente do artigo 134 que estabelece a solidariedade, leia-se, subsidiariedade conforme concluímos, o artigo 135 nos parece retratar a responsabilidade pessoal de tais agentes, de forma que o contribuinte estaria excluído da relação. Contudo, não parece ser este o posicionamento de parte da doutrina. Conforme comentário de Derzi, na atualização da obra de Baleeiro:

> De fato, é essa a interpretação que nos parece mais razoável. Nem teria sentido que, em detrimento dos interesses fazendários, fosse afastado o contribuinte do polo passivo da obrigação, muitas vezes uma sociedade comercial de grande capacidade econômica, para ser substituído por um gerente, diretor ou empregado, pelo simples fato de não ter sido pago o tributo.[490]

---

[489] Acordão 2402-005.697, da 2ª Turma Ordinária da 4º Câmara da 2º Seção do CARF. Julgado em 14 de março de 2017.
[490] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2013, p. 1.155.

Não obstante o brilhantismo com que a autora sempre exterioriza seu posicionamento, pensamos que a justificativa para tanto não se encontra na juridicidade da norma, mas sim em termos finalísticos arrecadatórios, visto que o que se levaria em conta para manter ou não o contribuinte no polo passivo seria sua capacidade econômica. O posicionamento seria o mesmo se estivéssemos diante de uma sociedade de pequeno porte? Entendemos que não.

Por esse motivo, uma vez que visualizamos a pessoalidade como a pedra de toque do artigo 135, preferimos o posicionamento de Becho, ao esclarecer:

> O que os arts. 134 e 135 têm de diferentes? Justamente as diferenças dispostas no caput. De fato, o art. 135 já determina a responsabilidade pessoal do agente. Isso significa que, ao contrário do art. 134, nos casos em que se aplicar o art. 135, o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou substituto) não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária.[491]

No mesmo sentido, Luciano Amaro:

> Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor 'original' ou 'natural'. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, 'pessoalmente'.[492]

Concordamos com o posicionamento, pois, segundo o que estudamos no capítulo anterior, no item a respeito do grau de responsabilidade dos coobrigados, a responsabilidade pessoal difere da solidariedade e da subsidiariedade. Parece-nos que, realmente, a imputação pelo artigo 135 exclui, por implicação lógica, a responsabilidade do contribuinte.

---

[491] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 89.
[492] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 2012, capítulo X, item 7.6.

Contudo, assim como investigamos a respeito das condutas do artigo 134, quais seriam os atos que levariam à responsabilidade pessoal e não subsidiária de tais pessoas? Ou em outros termos: se pelo artigo 134 os sujeitos respondem de forma subsidiária pelos atos culposos que tenham gerado, e desde que haja impossibilidade econômica de adimplemento pelo contribuinte, qual seria a diferença para os atos do artigo 135, inciso I, que engloba as mesmas “pessoas referidas no artigo anterior”? Parece-nos que, além da pessoalidade já analisada, a solução se encontra no trecho “com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos”.

Assim, se um curador, agindo dolosamente e contrário a seus interesses, desvia patrimônio de seu curatelado para efetuar operações de fatos geradores tributários vultosos contra o patrimônio do curatelado, nos parece que sua responsabilidade será pessoal, devendo o contribuinte e seu patrimônio não responder pelas obrigações tributárias. Nesse caso, o contribuinte será muito mais uma vítima da atitude do curatelado do que, verdadeiramente, um devedor tributário.

Conforme pontua Hugo de Brito Machado:

> 2. Pessoas referidas no art. 134 do CTN – As pessoas referidas no art. 134 do CTN, em regra, respondem de modo subsidiário, em relação aos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, e apenas se o contribuinte não tiver condições de cumprir a obrigação tributária. Entretanto, quando agirem dolosamente, em contrariedade à lei, ao contrato ou aos estatutos, em prejuízo não só do fisco, mas também do contribuinte, sua responsabilidade passa a ser pessoal. Essa é a razão da remissão às ‘pessoas referidas no artigo anterior’, que mostra, ainda, que o mero inadimplemento não pode ser condição para a incidência do art. 135 do CTN, pois, do contrário, o inciso I do art. 135 tornaria inócuo todo o art. 134.[493]

Tais atos cometidos com excesso de poderes carregam, assim como no caso da responsabilidade por infrações do artigo 137, o *dolo do responsável*, em vez da culpa caracterizada no artigo 134 do CTN. Mais uma vez, conforme lição de Derzi, ao atualizar a obra de Baleeiro, os atos ilícitos praticados com excesso de poder ou infração a lei ou estatuto são aqueles cometidos dolosamente contra os interesses do contribuinte:

---

[493] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2017. Anotação 2 ao artigo 135. (Livro digital).

> A aplicação do art. 135 supõe assim:
>
> 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;
>
> 2. ato ilícito, como infração da lei, contrato ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo.
>
> 3. a atuação da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido estrito) quanto da norma secundaria (constante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela pratica do ilícito).
>
> A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses.[494]

O tema já nos leva, por intuição, à necessidade de analisarmos imediatamente o inciso III do artigo 135, que traz à baila a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, por constituir tema de grande interesse do artigo 135 e um dos assuntos de maior vulto ao tratarmos da responsabilidade de terceiros. Entendemos que as conclusões até aqui ilustradas se aplicam como uma luva à responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

Becho ressalta que o "que está estabelecido no art. 135 do CTN não se refere à pratica genérica de ilícitos, mas atos ilícitos contrários aos interesses do contribuinte (aqui está o ilícito)".[495] E o autor[496] continua seus estudos investigando, assim como já feito com o artigo 134, como a responsabilidade do artigo 135 estava colocada no Anteprojeto e no Projeto de CTN[497], afirmando que Rubens Gomes de Souza pretendeu definir duas situações: que a pessoa jurídica responde por atos regulares (o que pela obviedade acabou sendo retirado); e que a Pessoa Jurídica responderia por atos irregulares, de forma que acabaria derrogando normas da Lei das Sociedades Anônimas.

---

[494] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2013, p. 1.155.
[495] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 91.
[496] BECHO. *Responsabilidade Tributária...* 2014, p. 92-93.
[497] No projeto, o atual artigo 135 recebeu a seguinte redação:
"Art. 171. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, prepostos ou empregados.
§1º Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
§ 2º Nos casos previstos neste artigo e no parágrafo anterior, observar-se-á, quanto à responsabilidade por infrações, o disposto na alínea III do art. 173."

A sistemática da responsabilização dos administradores das sociedades é assunto polêmico e muito tratado no direito empresarial, e pode ocasionar implicações interessantes em nossa análise do artigo 135. Vale lembrarmos, que não obstante as sociedades possuírem personalidade jurídica, necessitam de uma pessoa natural que pratique os atos que lhes são próprios. Assim, os contratos sociais e estatutos estabelecem uma série de normas que disciplinam a atividade do sócio gerente ou administrador, elencando desde os poderes concedidos ao gestor até as proibições expressas a que ele estaria sujeito.

A regra é que os administradores não têm responsabilidade pelos atos regulares efetuados na gestão da sociedade, sendo responsabilidade exclusiva da sociedade. Contudo, como pudemos ver nos artigos acima, em alguns casos e situações a lei prevê a possibilidade de o administrador ser responsabilizado. A questão natural que surge é: como fica a responsabilidade de tais administradores não só perante a companhia que representam, mas também em função de terceiros que contratam com a sociedade?

A doutrina empresarial costuma elencar duas teorias consideradas principais para lidar com a questão: Teoria da aparência e Teoria *ultra vires.*[498] A primeira, busca proteger terceiros de boa-fé que contratam com a sociedade; mesmo em caso de violação do estatuto ou do contrato social, não caberia ao terceiro ser penalizado, devendo a sociedade responder pelos atos do administrador. Já a segunda, a teoria *ultra vires* (além das forças ou dos poderes), afirma que o administrador seria o responsável caso atue mediante atos que não se relacionam com a atividade social da pessoa jurídica, sendo estranhos ao objeto social da companhia (*ultra vires the company*) e quando atua exorbitando suas funções com desvios de finalidade (*ultra vires the directors*).

Em nosso sistema, nos parece que o CC adotou expressamente a teoria *ultra vires*, quando disciplinou o regime aplicável às sociedades simples. Vale lembrarmos que tal assunto impacta nas sociedades limitadas, por força dos artigos 1.053 do CC: “A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples”. Assim, estabelecem os artigos 1.015 e 1.016 do CC:

---

[498] CHAGAS, Edilson Enedino das. *Direito empresarial esquematizado*. 2017, p. 379.

> Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.
>
> Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:
>
> I - se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;
>
> II - provando-se que era conhecida do terceiro;
>
> III - tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.
>
> Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Quanto à atual Lei das S. A. (Lei nº 6.404/76), ao disciplinar a matéria, nos parece que elenca hipóteses de atos *ultra vires*, porém, com consequências diversas:

> Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:
>
> I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
>
> II - com violação da lei ou do estatuto.

Interpretamos os dois artigos da seguinte forma: a regra no direito pátrio é a teoria da aparência, ou seja, a sociedade responderá pelas obrigações e deveres contraídos pelos administradores. Em casos excepcionais, tal como o do artigo 1.015, e seus incisos, do CC, a sociedade poderá opor o excesso do administrador a terceiros, não se responsabilizando por tais obrigações. Veja que a sistemática do CC não pode ser visualizada na hipótese das sociedades anônimas que sempre se responsabilizam pelos atos de seus gestores. A disciplina do artigo 158 da Lei das S.A. diz respeito à responsabilização do administrador, em face da companhia, pelos atos que causou. Chagas resume o pensamento:

> Entre nós, os atos ultra vires são disciplinados tanto pelo Código Civil quanto pela Lei nº 6.404/76. A diferença entre as codificações diz respeito, apenas, às implicações de sua prática, porquanto, para o Código Civil, há hipóteses em que os atos ultra vires praticados pelos administradores impedem a imputação da responsabilidade à companhia. Já na Lei 6.404/76, não há previsão de que os atos ultra vires arredam a responsabilidade da companhia perante terceiros. Para essa última lei, o ato ultra vires só produz o efeito de infirmar a autonomia de atuação da companhia, autorizando a responsabilização do administrador perante terceiros e a própria companhia. O administrador responde pela violação à lei ou ao estatuto, sem que a companhia possa invocar excesso para afastar a responsabilidade.[499]

Ao transplantarmos tais ideias para a responsabilidade de terceiros elencada no artigo 135, inciso III, temos que, em tese, se um administrador de uma sociedade limitada, agir fora das regras estabelecidas no contrato social, como, por exemplo, emitindo fianças, avais, ou então efetuando operações totalmente distintas de seu objeto social (a título de exemplo, um diretor de uma sociedade cujo objeto social seja a confecção de eletrônicos, resolve importar meia tonelada de carne bovina, com o claro intuito doloso de prejudicar a própria sociedade), será ocasionada a responsabilidade tributária pessoal de tal agente, excluindo-se a responsabilidade da sociedade. Nesse sentido, Becho esclarece:

> Essa intepretação nos permite compreender, integralmente, o art. 135 do CTN. Firmando nossa atenção no conteúdo do inc. III do mandamento legal, quando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas realizarem atos tributáveis contra os interesses das empresas tais como emitirem fianças ou avais em nome daquelas – mas contra seus interesses, repetimos – o contribuinte habitual (a pessoa jurídica) poderá objetar-se à cobrança, afirmando que a obrigação é de responsabilidade pessoal do terceiro. Ao que nos parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (responsabilidade pessoal) da pessoa física que os praticou.[500]

Concordamos com o posicionamento, mas como harmonizá-lo com as disposições típicas da legislação de regência das sociedades? Seria tal interpretação aplicável apenas aos diretores e gerentes das sociedades limitadas e não para os diretores e gerentes das sociedades anônimas? Pensamos que, quanto às sociedades limitadas, a responsabilização pessoal elencada no artigo 135, III, do

---

[499] CHAGAS, Edilson Enedino das. *Direito empresarial esquematizado*. 2017, p. 379.
[500] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 190.

CTN, está em consonância com a legislação de regência, de forma que tais pessoas responderão pessoalmente, leia-se, exclusivamente, pelos tributos a que derem causa de forma dolosa, por ações que extrapolem o objeto social da empresa e lhes contrariem seus interesses.

Mais uma vez, a título de exemplo fictício, se em uma sociedade limitada, cujo objeto social seja a exploração de atividades de computação, um diretor resolver atuar fora de seu objeto social, importando carne bovina e gerando altos custos tributários de importação, poderá ser exclusivamente responsabilizado, não devendo a sociedade integrar o polo passivo da obrigação tributária.

Quanto às sociedades anônimas, uma vez que a Lei das S.A. não estabelece a possibilidade de aplicação da teoria *ultra vires* em face de terceiros, pensamos em duas teses defensáveis: a) a primeira, não adotada por nós nesse momento, concluiria que, uma vez que não existe a previsão da responsabilização *ultra vires* contra terceiros nas sociedades anônimas, tal pessoalidade do caput do artigo 135 poderia ser lida como solidariedade, ou seja, os diretores respondem solidariamente com a sociedade pelos tributos a que derem causa; b) contudo, a vertente por nós adotada, levando em conta o CTN como norma complementar e tendo o espírito do legislador tributário como base, conforme visto nos posicionamentos do projeto e anteprojeto de CTN, entendemos que devemos estender o mesmo tratamento concedido às sociedades limitadas para as sociedades anônimas, de forma que seus diretores e gerentes responderiam pessoalmente, leia-se, exclusivamente, caso atuassem dolosamente fora do objeto social e contrariamente aos interesses da sociedade.

E quanto às EIRELIS? Como aplicar o artigo 135 se ela tem sócio único? *A priori*, poderíamos pensar que todas as vezes que a EIRELI não conseguisse suportar o débito tributário, ocasionaria, automaticamente, a responsabilidade de seu sócio único, pessoa natural. Contudo, tal solução não nos parece adequada. A título de exemplo fictício, pensamos numa possibilidade interessante: imaginemos que tal EIRELI contrate um administrador profissional[501], um terceiro responsável para administrar a sociedade, estando seu capital social devidamente integralizado

[501] O CC em seu artigo 980-A, § 6º estabelece: "§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas." Dessa feita, entendemos que as EIRELIS podem ter a sua administração exercida por um terceiro, nos mesmos moldes da limitada.

com a exigência do artigo 980-A do CC, que estabelece a limitação da responsabilidade desde que integralizado o capital de cem vezes o maior salário mínimo vigente. Nos mesmos moldes definidos anteriormente, pensemos que tal diretor ou gerente resolva efetuar operações contra os interesses da EIRELI, fora de seu contrato social. Não seria o caso de se aplicar o mesmo raciocínio das sociedades limitadas? Pensamos que sim.

Mais uma vez, assim como já explicamos quando da intepretação do inciso VII do artigo 134, não pensamos que o sócio unipessoal da EIRELI poderia ser responsabilizado única e exclusivamente por fazer parte de uma sociedade unipessoal. Não foi esse o espírito do legislador, que resolveu estender as normas da sociedade limitada para as sociedades unipessoais. Interpretar em sentido diverso corresponderia a nos levar, mais uma vez, a conclusões esdrúxulas: a) que a EIRELI (sociedade unipessoal de responsabilidade limitada) é limitada perante suas obrigações civis, mas ilimitada perante suas obrigações tributárias. Também não visualizamos em nenhum artigo do CTN, ou da legislação extravagante, que a responsabilidade ilimitada dos sócios de sociedades unipessoais é ilimitada para fins de direito tributário. Entendemos que as mesmas considerações a respeito da sociedade limitada são de aplicação para as EIRELIS; b) estaríamos estimulando a criação de sócios “laranja”, visto que bastaria o contrato social indicar duas pessoas para que a responsabilidade pessoal pudesse ser afastada.

5.4.3 Conclusões a respeito da Responsabilidade de Terceiros do artigo 135 e sua Regra Matriz de Incidência Tributária

Conforme retratado, entendemos que a responsabilidade de terceiros do artigo 135 não se diferencia, em sua natureza, da responsabilidade do artigo 134, ou seja, trata-se de uma sanção por conta de o terceiro ter cometido atos dolosos contra os interesses do contribuinte. Como esses atos foram responsáveis por gerar obrigações tributárias, tais pessoas sofrerão uma sanção do ordenamento, respondendo pelos tributos no lugar do contribuinte. Tal conclusão reforça a ideia de que a responsabilidade do artigo 135, quanto ao grau de responsabilidade dos coobrigados, é de natureza pessoal, ou seja, exclusiva das pessoas arroladas no

artigo em comento, devendo o contribuinte ser excluído de tal obrigação tributária, que prosseguirá apenas contra o infrator que cometeu o ato dolosamente, independentemente da impossibilidade econômica do contribuinte.

Assim, a abordagem processual desta responsabilização não deveria se dar no âmbito das execuções fiscais, mas sim em procedimento de apuração da responsabilidade destas pessoas, tal como o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, no âmbito de Mandado de Segurança, Ação Declaratória de inexistência de relação jurídico tributária entre o sócio e o auto de infração que colocou o nome dele e/ou da sociedade prejudicada. O que não se admite é o que se vem aplicando na prática, a responsabilização de todos os envolvidos tanto contribuinte quanto responsável, como se solidária fosse a responsabilidade do artigo 135 do CTN.

Diante as conclusões levadas a cabo até o presente momento, apresentamos a RMIT do artigo 135 do CTN, tal como proposto por Becho[502], nos termos a seguir descritos: **Critério material**: realizar negócio jurídico lícito, em nome do contribuinte, mas violando seus interesses (nas modalidades descritas no artigo, com infração a lei, estatuto ou contrato social). **Critério espacial**: local da realização do negócio jurídico apontado no critério material, não sendo necessária a impossibilidade econômica do contribuinte. **Critério temporal**: momento da realização do negócio jurídico apontado no critério material. **Critério pessoal, sujeito ativo**: o mesmo da obrigação tributária. **Sujeito Passivo**: sujeitos delineados nos incisos do artigo 135. **Critério quantitativo**: o montante da obrigação tributária (mediante o cotejamento da base de cálculo e alíquota), sem exclusão das penalidades pecuniárias.

Em suma, desejamos sedimentar o seguinte entendimento a respeito da responsabilidade de terceiros do artigo 135 do CTN:

a) trata-se de responsabilidade pessoal/exclusiva e não solidária;
b) para que ocorra, deve estar comprovada a atuação dolosa do terceiro, contrária aos interesses do contribuinte, que seja responsável por gerar uma obrigação tributária e independentemente da situação econômica do contribuinte;

---

[502] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 192.

c) a apuração de tal atuação dolosa deve ser realizada em procedimento próprio com todas as garantias constitucionais e processuais existentes.

5.5 APONTAMENTOS SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E GRUPO ECONÔMICO

Nesse item, buscaremos abordar temas relacionados ao presente capítulo que, apesar de não serem o principal objetivo desse trabalho, são relacionados ao assunto. Não buscaremos aprofundar em demasia tais temas, uma vez que poderiam ser objeto de tese exclusiva, por causa de sua especificidade e importância. Contudo, alguns apontamentos são de tratamento indispensável. Trata-se da responsabilidade tributário de grupos econômicos e a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica à responsabilidade tributária.

Como abordamos anteriormente, é característica inevitável e abundante a tentativa de estender a responsabilidade tributária ao maior número de casos e possibilidades jurídicas. Com isso, se alarga o campo da sujeição passiva ocasionando maiores chances de se obter a realização do crédito tributário; e, tendo esse lema como grande objetivo, novas ideias que alarguem o conceito sempre são empregadas. Nesse âmbito, surgiu a tese de responsabilizar uma outra pessoa jurídica, portanto, um terceiro, caso este integre determinado “grupo econômico”, conforme retrata Ives Gandra:

> Diante de ‘grupos econômicos’, cada vez mais a Administração Fazendária tem redirecionado a cobrança do crédito tributário para as pessoas jurídicas que os integram, mesmo sem que estas tenham participado do fato gerador, com base apenas na legislação trabalhista.[503]

[503] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 236, São Paulo, Dialética, 2015, p. 91.

Contudo, não obstante a tentativa de alargamento da responsabilização tributária, importantes perguntas deixaram de ser respondidas e devidamente verificadas: como ultrapassar a personalização e autonomia patrimonial de determinada pessoa jurídica para responsabilizar tributariamente outra totalmente distinta? O que configura um grupo econômico para fins de responsabilização tributária?

O primeiro questionamento a ser abordado é se realmente existe um conceito de grupo econômico no direito brasileiro. Para Carraza, "configura-se o grupo econômico quando um conjunto de sociedades, vinculadas entre si pelo nexo do mesmo controle, combinam recursos e esforços para a consecução de objetivos comuns",[504] Também, Fábio Comparato explica que "a associação de empresas juridicamente independentes, atuando sob uma direção unitária, compõe a figura dos grupos econômicos, que são atualmente os grandes agentes empresariais".[505] Já, para Wladimir Novaes Martinez:

> Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes às mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle de capital. [...] O importante, na caracterização da reunião dessas empresas, é o comando único, a posse de ações ou quotas capazes de controlar a administração, a convergência de políticas mercantis, a padronização de procedimentos e, se for o caso, mas sem ser exigência, o objetivo comum.[506]

Parece-nos que a doutrina elenca um conjunto de fatores para a configuração jurídica de um grupo econômico, quais sejam: a existência de uma relação de coordenação entre as sociedades integrantes de determinada atividade empresarial, mediante o exercício de atividades complementares e com a participação em conjunto para realização de objetivos comuns sob o comando de um mesmo centro de decisão. Não obstante tais conclusões, o termo "grupo econômico" não encontra

---

CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de Empresas – Auto-contrato – Não incidência de ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: CEU; Revista dos Tribunais, 2003, p. 245.

[505] COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 275.

[506] MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social.* 7. ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 446. Tomo I.

guarida na Lei das S.A. (Lei nº 6.404/76) que utiliza “grupo de sociedades” no artigo 265:

> Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.
>
> § 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.
>
> § 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Já o CC vigente faz referência às “Sociedades Coligadas”, nos artigos 1.097, 1.098 e 1.099:

> Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.
>
> Art. 1.098. É controlada:
>
> I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;
>
> II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.
>
> Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada à sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Mas como relacionar tais conceitos à responsabilidade tributária? *A priori*, não conseguimos identificar em nenhum dispositivo do CTN, principalmente nos artigos 134 e 135, qualquer norma que permita a atribuição de responsabilidade tributária e o consequente redirecionamento de uma execução fiscal para empresas integrantes de um mesmo grupo econômico. No entanto, sabemos que o artigo 30, inciso IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91), traz norma expressa a respeito do reconhecimento da responsabilidade tributária solidária para empresas que integrem um mesmo grupo econômico, ao dispor:

> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
>
> [...]
>
> IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

Da conjugação destas abordagens temos que, não obstante a legislação esparsa positivar o conglomerado de empresas, a legislação tributária complementar não traçou casos específicos para a ocorrência de tal responsabilização tributária de terceiros por meio de empresas relacionadas a um grupo econômico. Apenas a legislação securitária realizou esse desiderato, de forma que, entendemos que tal norma se aplica de forma restritiva apenas aos casos de um tipo de espécie tributária, qual seja, as contribuições sociais. Conforme pontua Renato Becho:

> Em casos de tributação fundada na Lei de Custeio da Seguridade Social, o art. 30 aplica-se, em tese, à exação cobrada no executivo fiscal. A verificação é imprescindível, já que o legislador restringiu o texto legal a apenas alguns dos diversos tributos de nosso ordenamento jurídico. Assim, em uma ação de cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o comando autorizativo da responsabilização econômico não poderá ser usado. Lembramos, a propósito, que o Código Tributário Nacional impede que a intepretação por analogia resulte em tributo não previsto em lei (art. 108, I e parágrafo 1º).

Mas se a aplicação da responsabilidade tributária fosse restringida apenas aos casos de contribuição social, como justificar recentes decisões alargando a responsabilidade tributária a grupos de empresas com base em outros fatores? Nesses termos, colacionamos duas decisões relativamente recentes a respeito do tema. A primeira, um Acórdão oriundo do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, acatando amplamente o redirecionamento da execução fiscal, com base na desconsideração da personalidade jurídica do direito privado e tendo como fundamento legal requisitos que não constam da legislação tributária:

> DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ARTIGO 557, CPC. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. ART. 135 III DO CTN. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO.
>
> [...] 6. No tocante à formação de grupo econômico, cumpre destacar que a sua mera existência, por si só, não autoriza o redirecionamento, dada a ausência de solidariedade passiva entre as empresas. **Porém, o Superior Tribunal de Justiça admite redirecionamento de executivo fiscal em caso de abuso da personalidade jurídica por desvio de finalidade, confusão patrimonial ou fraudes entre empresas e administradores integrantes de grupo econômico, com estrutura meramente formal, a teor do que dispõe o artigo 50 do Código Civil de 2002.**
>
> 16. Há indícios da existência de grupo econômico, pois se verifica que a ocupação dos mesmos endereços, a identidade de representantes, e a dissolução irregular da empresa executada revelam indícios de controle societário e poder gerencial de fato, além de confusão patrimonial, suficientes ao redirecionamento da execução contra as empresas HISO TRANSPORTE INTERMODAL LTDA, TECNOCAP DISTRIBUIDORA DE ASFALTOS LTDA, e de TRANSPORTES TECNOCAP LTDA (ALFA TRANSPORTES DE ASFALTOS LTDA) (grifos nossos).[507]

A segunda decisão, também acatando a desconsideração da personalidade jurídica do direito privado, reside num recente posicionamento monocrático, do ano de 2017, exarado no STJ:

> 7. De acordo com a jurisprudência, é possível o reconhecimento da existência de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas exerçam suas atividades sob unidade de controle, e, ainda, quando se visualizar confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé, com prejuízo a credores.
>
> 8. **A responsabilidade tributária estende-se a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica em virtude do desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial (art. 50 do Código Civil), quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, I, do Código Tributário Nacional).**

[507] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Legal em Agravo de Instrumento nº 0004194-33.2014.4.03.0000/SP, rel. Des. Fed. Carlos Muta, D.J. 16/10/2014.

> 9. A confusão patrimonial e os indícios da prática de atos em infração à lei perpetrados pelos sócios dessas pessoas jurídicas exigem igualmente que lhes seja estendida a responsabilidade tributária pelas dívidas ora executadas. A desconsideração da personalidade jurídica tem consequência específica, no presente caso, permitir que sejam alcançados os bens particulares do sócio, autorizando que seu patrimônio responda pelas dívidas da pessoa jurídica (CC, art. 50) (fls. 1.690/1.691) [...] (grifos nossos).[508]

Passemos a analisar tal quadro tendo a última decisão como base. Parece-nos que foram aceitos dois fatores ou fundamentos para a extensão da responsabilização tributária para grupos econômicos. O primeiro, a utilização da técnica da desconsideração da personalidade jurídica. O segundo, a regra geral de extensão da solidariedade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN. Poderíamos, de maneira geral, estender a desconsideração da personalidade jurídica a todos os casos de responsabilidade tributária? Apenas para situar a matéria, a desconsideração da personalidade jurídica é aceita em nosso direito pátrio e veio se alargando ao longo do tempo tanto na legislação esparsa como no CC. Mais uma vez, o caso histórico e emblemático a respeito da desconsideração também é o precedente Salomon *versus* Salomon [509] já citado linhas atrás, justamente por ter sido mantida a personalidade, não obstante a possibilidade de constatação de fraude.

De acordo com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*), tem-se que esta afasta temporariamente a personalidade para que os sócios respondam pelas dívidas, sem que se possa cogitar de uma relação de sucessão, vez que a pessoa jurídica continua no polo passivo da obrigação. Consiste num sistema diferenciado da fraude à execução e da fraude a credores em que se buscam, ora bens específicos, ora bens alienados, visto que na desconsideração buscam-se os bens gerais para saldar a obrigação.

---

[508] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1568084, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, D.J 09/08/2017.

[509] NAVARRO, José Maria Lezcano. *Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: A comparison with the Anglo-American method*. New York: Routledge, 2016, p. 24. O autor esclarece que, não obstante o caso Salomon *versus* Salomon ser citado como o fundamento da autonomia e da personalização do ente juridico, ele também foi responsável por lançar as sementes que possibilitaram a desconsideração da personalidade jurídica.

No Brasil, a teoria se solidificou com o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90, art. 28[510]), passando a regra, posteriormente, a ser difundida em outras legislações esparsas como a Lei Anticorrupção, Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), Leis Ambientais e Direito de Concorrência. Como regra geral, também está presente no CC, artigo 50, que merece ser revisitado ao preceituar:

> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Da análise e conjugação dos dois dispositivos gerais a respeito da desconsideração (CDC e CC), a doutrina separou a desconsideração em duas teorias, chamadas de menor e maior. Esclarece didaticamente Flávio Tartuce:

> Teoria maior – a desconsideração, para ser deferida, exige a presença de dois requisitos: o abuso da personalidade jurídica + o prejuízo ao credor. Essa teoria foi adotada pelo art. 50 do CC/2002. Teoria menor – a desconsideração da personalidade jurídica exige um único elemento, qual seja o prejuízo ao credor. Essa teoria foi adotada pela Lei 9.605/1998 – para os danos ambientais – e, supostamente, pelo art. 28 do Código de Defesa do Consumidor.[511]

Parece-nos que no direito tributário, quando se invoca a desconsideração da personalidade jurídica, costuma-se fundamentar com base na teoria maior, ou seja, além da falta de quitação do tributo se faz necessário demonstrar o abuso da personalidade jurídica. Contudo, em outras oportunidades, que serão analisadas no próximo capítulo, nos parece que a desconsideração é aplicada em função de elementos externos, como a "dissolução irregular" de modo a redirecionar a execução para qualquer terceiro que soe mais interessante a saldar o débito

---

[510] "Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração."

[511] TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*. 7. ed. São Paulo: Método, 2017, p. 127.

tributário. Contudo, Becho indaga com propriedade se a desconsideração poderia ser utilizada de forma ampla no direito tributário:

> [...] parece haver dúvida entre alguns operadores do direito sobre se a responsabilidade tributária de sócios não seria um caso de desconsideração da personalidade jurídica. Se assim puder ficar caracterizado, rapidamente outros diplomas legais, que não o art. 135 do CTN, viriam ao socorro dos exequentes. Em outros termos, caracterizando a situação como desconsideração da personalidade jurídica, seria como se a discussão (cobrança de tributo) saísse da esfera do direito tributário (e de sua lei de regência, o CTN), permitindo eu os credores buscassem satisfazer seu crédito como se não tributário fosse, aplicando a legislação comercial ou civil. [...]
>
> De qualquer modo, para nós, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para a legislação tributária, pois há uma ferramenta legal mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário ou sua revisão, fundada no art. 149, inc. VII.[512]

Conforme o posicionamento acima exposto, realmente a legislação tributária complementar já concede poderosos instrumentos ao ente fiscal para desconstituir operações fraudulentas e dolosas, como o parágrafo único do artigo 116 e o inciso VII do artigo 149, ambos do CTN:

> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
>
> [...]
>
> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.
>
> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> [...]
>
> VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação [...].

---

[512] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 122-124.

Ainda que o procedimento previsto no parágrafo único do artigo 116 careça de regulamentação da legislação ordinária, o que acarreta penalidades elevadas pela consideração de evasão fiscal, tem-se, não obstante o ônus imposto ao contribuinte para desconstituir o auto de infração, o respeito ao procedimento tributário e a possibilidade de defesa, diferentemente do sistema de redirecionamento com base na desconsideração da personalidade jurídica. Em outros termos, entendemos que o direito tributário contempla, em legislação complementar, as hipóteses de responsabilização tributária, de forma que, se aceitarmos a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica do direito privado, sem ressalvas, no direito tributário, corremos o risco de lançar mão de toda a especificidade prevista pelo CTN.

Contudo, vale sublinharmos com veemência: não relacionar a responsabilização tributária com a desconsideração da personalidade jurídica pode ocasionar o nefasto prejuízo de não aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no novo CPC (Lei nº 13.105/15), tema a ser abordado no próximo capítulo, mas que entendemos, desde já, deverá sempre ser aplicado para todo procedimento de tentativas de redirecionamento das execuções fiscais. **Assim, preferimos pensar que a responsabilização tributária representa uma forma especial de desconsideração da personalidade jurídica, com suas regras próprias, mas não pode ser invocada, isoladamente, com fundamento no artigo 50 do Código Civil, ou pior, do artigo 28 do CDC, para a responsabilização de grupos econômicos.**

Regressemos ao segundo argumento levantado na decisão mencionada páginas atrás, a utilização do artigo 124, inciso I do CTN[513], que, conforme já visto anteriormente, trata da solidariedade tributária. Quando de nossa análise a respeito desta norma legal, ressaltamos que tal preceito não poderia ser utilizado como uma carta de alforria para o legislador incluir abertamente casos de responsabilidade tributária solidária com fundamento na combinação do artigo 124 do CTN. Conforme esclarecimento da Ministra Ellen Gracie, no Recurso Extraordinário n. 562.276/PR:

---

[513] "Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

> [...] 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.
>
> 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas 'as pessoas expressamente designadas por lei', não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de credito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.[514]

Assim, para configuração da responsabilidade tributária de grupo econômico, necessitamos, em tese, da conjugação das disposições dos artigos 124 e 128 do CTN, de forma a demonstrar o *interesse comum* e a participação efetiva das empresas no fato gerador da obrigação, não sendo suficiente a demonstração de mero interesse econômico. E, mais uma vez, a jurisprudência do STJ:

> Tributário. Execução Fiscal. ISS. Legitimidade Passiva. Grupo Econômico. Solidariedade. Inexistência. Sumula 7/STJ.
>
> 1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação.
>
> 2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.
>
> Agravo regimental improvido.[515]

Em outros termos, o mero interesse econômico ou ainda o controle de uma certa sociedade não autoriza a atribuição de uma responsabilização tributária, sendo necessário, mais uma vez, em tese, ocorrer o interesse comum, bem como sua demonstração. Mas o que seria o tal interesse comum? Hugo de Brito esclarece:

---

[514] RE 562.276/PR, STF. DJ 3.11.2010.
[515] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 21.073/RS, rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julg. 18/10//2011, DJe 26/10/2011.

> Exemplo de pessoas com interesse comum na situação que configura fato gerador é o do marido e da mulher, casados em comunhão de bens, diante de fatos que configuram acréscimo de seu patrimônio. Sendo o patrimônio comum, a renda que aumenta esse patrimônio é de interesse também comum. [...] Comprador e vendedor, por exemplo, no âmbito de um contrato de compra e venda, têm interesses contrapostos, e não comuns. Não podem, pois, só por essa condição, ser colocados como devedores solidários.[516]

Também Renato Becho, ao comentar o interesse comum na configuração da responsabilidade tributário de grupo econômico, assevera:

> No caso de grupo econômico, salvo melhor juízo, não está presente o interesse comum indicado no inciso I. A visão que temos da existência de mais de uma pessoa jurídica, sujeita a um mesmo comando, mas que possam ter sócios distintos nos termos como aceito atualmente em nosso ordenamento jurídico, não permite que vislumbremos, sempre e em tese, o interesse comum em todas as atividades de um grupo econômico. Na busca didática por exemplos que possam aclarar nosso pensamento, lembramo-nos de algumas grandes concentrações de empresas em ramos industriais, como de cervejas e chocolates, autorizadas pelo Cade posto que partícipes do mercado global, que permanecem com pessoas jurídicas distintas dentro do território nacional, ainda que componentes do mesmo grupo econômico. Assim, tratando do assunto em tese, temos dúvida se dois produtores que localmente concorrem entre si, ainda que partícipes do mesmo grupo econômico, possuam o 'interesse comum' indicado pelo legislador complementar. Se assim o for, os tributos devidos por uma empresa poderão ser exigidos de outra, sendo que, como vimos, não se exige da Administração Tributária verificar a composição societária de cada uma das empresas que componham o referido grupo econômico. Se assim o for, salta aos olhos a evidente injustiça na cobrança dos tributos, ao arrepio do Texto Constitucional.[517]

Em outros termos, para que se possa imputar a responsabilização de outra pessoa jurídica, tendo como justificativa o grupo econômico e como fundamento o artigo 124 do CTN, é necessário verificar se este "terceiro" efetivamente compõe o antecedente normativo, em conjunto com o contribuinte, do fato gerador.[518] Isso se dá pelo justo motivo de a expressão "interesse comum" não constituir justificativa para se alargar as hipóteses de responsabilização tributária de tal modo que qualquer pessoa pudesse ser inclusa no polo passivo de uma obrigação tributária

---

[516] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017, anotação 2 ao artigo 124.
[517] BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário,* v. 221, São Paulo, Dialética, 2014, p. 137.
[518] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENICIO JUNIOR, Benedicto Celso (Coords). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 62.

como responsável. Assim, teria interesse comum empresas que ocupam o mesmo bairro de atuação? E os mesmos clientes? O mesmo centro de distribuição? Os mesmos sócios? Entendemos que o norte seguro para a resposta deve ser encontrado na própria sistemática tributária do fato gerador. Ou seja, utilizando o mesmo exemplo de Hugo de Brito citado acima, se duas pessoas jurídicas distintas são proprietárias de mesmo imóvel, aí sim haveria interesse comum no pagamento do IPTU. Ou então duas empresas distintas que prestam único serviço ao mesmo tomador, como no julgamento do STJ a seguir colacionado:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOURO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.
>
> [...]
>
> 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.
>
> 10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o polo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.
>
> 11. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do polo passivo da execução o Banco Alfa S/A, mantida a penhora imposta pelo Tribunal a quo.[519]

Diante de nossa posição, temos que o ente fiscal, para responsabilização de grupos econômicos, deve encontrar fundamento na legislação tributária, não podendo se cogitar, pura e simplesmente do transplante da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para imputar, a seu bel prazer, a responsabilidade tributária com regras mais brandas do que as exigidas pelo legislador complementar. Desta feita, em primeiro lugar caberá ao ente fiscal provar

---

[519] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 859.616/RS, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julg. 18/09/2007, DJe 15/10/2007.

o interesse comum em procedimento próprio e apurar a tributação das pessoas envolvidas. Caso se esteja diante de fraude, dolo ou simulação o ente fiscal já tem a seu poder a possibilidade de revisar o lançamento, de acordo com o artigo 149, inciso VIII do CTN, como já pontuamos no pensamento de Becho[520], ou ainda aplicar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica para observância dos princípios constitucionais aplicáveis ao caso.

Após a análise da responsabilidade tributária de terceiros, em suas diversas modalidades e cenários, passando pela abordagem de sua natureza jurídica e regras matrizes de incidência, finalmente nos sentimos seguros para relacionar os entendimentos até aqui colhidos, entre o neoconstitucionalismo e a responsabilidade tributária de terceiros, para, neste momento, visualizar como se dá a pragmática tributária. Estaria o novo modelo constitucional, conquistado ao longo de um vasto e doloroso processo histórico, sendo respeitado no processo tributário? Passemos ao último capítulo do presente trabalho.

[520] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 122-124.

CAPÍTULO VI – NEOCONSTITUCIONALISMO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

6.1 INTRODUÇÃO

Desde o início deste trabalho vimos repetindo que gostaríamos de relacionar os estudos do neoconstitucionalismo com a responsabilidade tributária de terceiros, pois acreditamos que tal tema tributário é local profícuo para profundos debates a respeito não só da principiologia tributária, mas também da própria teoria do direito.

Julgamos que podemos elencar alguns exemplos nos quais a sistemática neoconstitucionalista não vem sendo observada, com um alto custo à segurança jurídica e ao nível de comprometimento constitucional de nosso sistema pátrio. Suspeitamos que as conclusões levantadas no capítulo anterior, a respeito da responsabilidade tributária de terceiros não possuir natureza jurídica de garantia, acabam não sendo consideradas pelos Tribunais pátrios, vez que, na maioria dos casos, vivenciamos constantes redirecionamentos dos executivos fiscais sem que se respeitem os princípios da legalidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Passemos a analisar alguns casos e, principalmente, a Súmula nº 435 do STJ.

6.2 ANÁLISE DO NEOCONSTITUCIONALISMO E PROBLEMAS PRAGMÁTICOS DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS ANTES DE ABORDARMOS A SÚMULA Nº 435 DO STJ

Pretendemos relacionar os estudos sobretudo com a análise da Súmula nº 435, contudo, antes de adentrar nesse objetivo, gostaríamos de elencar outros casos em que entendemos que as premissas do neoconstitucionalismo não são respeitadas. São alguns exemplos pragmáticos de constante ocorrência na prática processual tributária.

Dessa forma, queremos, com tal desiderato, demonstrar que a Súmula nº 435 do STJ não é o único caso de desrespeito aos valores do neoconstitucionalismo, confirmando o que vimos levantando ao longo desse trabalho: a responsabilidade tributária é campo fértil para avaliarmos o nível de constitucionalismo de nosso ordenamento.

A primeira constatação é que o sistema estabelece, como vimos, cláusulas normativas a extensão e aplicação da responsabilidade tributária. Assim, mesmo que possa parecer estranho uma pessoa física pagar PIS/COFINS, tributos próprios de pessoas jurídicas, o sistema contempla e dá guarida a tais hipóteses mediante a possibilidade de responsabilização, mas desde que observados os requisitos constitucionais e legais. Contudo, entendemos que esta determinação é a exceção e não a regra, tal como já muito bem observado por Regina Helena Costa:

> Nessas hipóteses, tem-se responsabilidade pessoal desses terceiros. **Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras**. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos (grifos nossos).[521]

Como devidamente pontuado, a regra, vale dizer, é o tributo a ser suportado pelo contribuinte, o respeito a princípios e normas constitucionais e a personalização e autonomia dos entes. Contudo, nos parece que em nossa pragmática, muitas vezes, tais fundamentos se tornaram a exceção, diante da ânsia de se arrecadar mais e mais recursos, mesmo que para isso seja necessário abrir mão das normas basilares constitucionais, de forma que, nos dias de hoje, a responsabilização tributária vem sendo banalizada.

Muitas vezes, o responsável não consegue nem mesmo exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório, tendo sua responsabilização tributária definida sem a observância do devido processo legal. Ao constatarmos que a sistemática da tributação em face do contribuinte segue regras que não vêm sendo aplicados à responsabilidade tributária, podemos concluir que o sistema está desvirtuado. Em muitos casos, os redirecionamentos das execuções fiscais acabam por surpreender

---

[521] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 2014, p. 253.

os responsáveis, que tomam conhecimento da situação apenas quando um bem pessoal já foi penhorado. Mencionados desvirtuamentos ganham a superfície apenas na execução fiscal, revelando campo fértil para problemas pragmáticos da própria forma como se desenha a dinâmica processual da responsabilização.

Passemos a analisar alguns casos. Um exemplo corriqueiro se dá quando, pela não observância da duração razoável do processo, já por nós tratada em obra própria,[522] o ente fiscal é responsável pelo ajuizamento tardio das demandas executivas ou então alonga indevidamente o processo. Imaginemos a seguinte situação: um contribuinte, pessoa jurídica, teve um crédito tributário regularmente constituído com execução fiscal ajuizada. Posteriormente, foi efetivada a penhora em veículo da empresa e uma linha telefônica, que à época eram bens de grande valor. Com a penhora, o contribuinte regular ajuizou embargos à execução fiscal que levaram anos de tramitação. Contudo, com a improcedência dos embargos, os bens foram levados a leilão e não se mostraram suficientes para saldar a execução. Como proceder? Poderia ocorrer o redirecionamento da execução fiscal a terceiros, ex-sócios da empresa?

Se a natureza jurídica da responsabilidade tributária for interpretada como garantia do débito, sim, o redirecionamento seria cabível, mesmo que, para tanto, importantes normas constitucionais deixassem de ser observadas. Tal análise é inadmissível diante das premissas do neoconstitucionalismo abordadas nesse trabalho, uma vez que tal pessoa seria responsável pela corrosão do valor dos bens em função de “culpa” exclusiva do sistema, não podendo tal ônus ser repassado a seu âmbito patrimonial pessoal.

Prosseguindo nos problemas e para agravar ainda mais o questionamento, nos perguntamos se tal sócio poderia sofrer o redirecionamento mesmo que não conste seu nome na CDA? Ou então, caso seu nome conste na CDA e tenha sido incluído sem especificar sua responsabilidade pelo tributo, poderia ocorrer o redirecionamento? Diante da presunção de liquidez e certeza da Certidão da Dívida Ativa (CDA) como fica o ônus da prova no processo tributário? Conforme adverte Becho:

---

[522] SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana.* 2015.

> Nos dias que correm, a responsabilidade tributária tem sido aplicada em execuções fiscais movidas contra pessoas jurídicas. Nestes processos, que visam a cobrança coercitiva de tributos, os devedores são citados pelo correio para pagar a dívida ou nomear bens à penhora em cinco dias. Se a carta de citação com aviso de recebimento (A.R.) retorna negativa ao Poder Judiciário (é dizer, se o devedor pessoa jurídica não é localizado), os credores pedem a inclusão de pessoas físicas que eles consideram responsáveis tributárias. Essas pessoas estão, em princípio, listadas no CTN, arts. 134 e 135. Habitualmente, os exequentes requerem a inclusão no polo passivo da execução fiscal dos sócios com poderes de gestão; todavia, a experiência tem demonstrado que os exequentes nem sempre realizam investigações prévias à nomeação dos responsáveis. Com isso, diversas vezes as execuções fiscais são redirecionadas contra sócios minoritários, diretores (que não são sócios nem gerentes), empregados (gerentes que não são sócios), contadores, advogados, despachantes, cônjuges, herdeiros e o espólio de antigos sócios, diretores, empegados etc.[523]

Realmente a questão probatória é de grande importância vez que, como já analisado em nossas conclusões no capítulo anterior, a responsabilização do artigo 135 exige a investigação dos atos que foram cometidos com excesso de poderes ou infração à lei e estatutos. O STJ possui interessante acórdão a respeito do tema:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.
>
> 1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.
>
> 2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.
>
> 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como corresponsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

---

[523] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 222.

> 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.
>
> 5. Embargos de divergência providos.[524]

Desenleando a jurisprudência acima, temos que, caso o nome do sócio já conste na CDA (empresa/contribuinte e sócio/responsável) por força da presunção desta, caberá ao sócio comprovar que não atuou com infração à lei e com excesso de poderes. Em tese, quando o nome não consta na CDA, caberia ao ente fiscal realizar a prova de tais atos. Na prática, como vimos no trecho doutrinário acima, muitas vezes os pedidos de redirecionamento ocorrem mesmo quando não se consta o nome da CDA.

Contudo, temos receio de que, mesmo no primeiro caso, quando conste o nome de eventual responsável na CDA, muitas vezes a responsabilização se dá sem maiores detalhes, ou seja, sem a devida especificação de quais atos foram cometidos pelo sócio para gerar a sanção da responsabilização tributária ou, ainda, se realmente ocorreu a efetiva participação de tal responsável no processo administrativo. Em outras palavras, em várias ocasiões o sócio não participa do lançamento do tributo em face da pessoa jurídica/contribuinte e nem mesmo de eventual processo administrativo. Lembramos, mais uma vez, que, de acordo com nossas conclusões lançadas no capítulo anterior, a responsabilização é ônus do ente fiscal que deve comprovar os atos cometidos com excesso de poder ou infração à lei ou estatuto. Reiteramos que a responsabilização tributária com base no artigo 135 implicaria exclusão da pessoa jurídica/contribuinte do polo passivo, o que também não ocorre na prática. Vale ainda mencionarmos que apenas lançar o nome dos sócios na CDA, para que ocorra a inversão do ônus de prova, consiste em prática inadmissível já que, muitas vezes, estaremos diante de uma prova diabólica – como poderá o sócio provar que não agiu daquela maneira?

Não obstante o STJ já ter se posicionado, conforme visualizamos na última jurisprudência citada, recentemente, a 1ª Turma do STJ revisitou o tema a respeito do redirecionamento para abordar a necessidade de qualificar ou não o nome do sócio como codevedor ou corresponsável. Em importante e emblemático voto da

---

[524] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp n. 702.232/RS, rel. Min. Castro Meira, julg. 14/09/2005, DJe 26/09/2005.

Ministra Regina Helena Costa, no RESP 1.604.672/ES, até esta data ainda não publicado, mas já objeto de notícia em veículo jornalístico, conforme texto a seguir exposto, foi ressaltada a necessidade de prévia apuração em processo administrativo para que se possa legitimar a responsabilidade tributária:

> Está empatado um julgamento na 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre redirecionamento de execução fiscal para sócios. Os ministros analisam um aspecto novo na discussão: se há necessidade de qualificar o nome do sócio como codevedor ou corresponsável para legitimar sua inclusão na certidão de dívida ativa (CDA). O julgamento foi suspenso ontem por um pedido de vista do ministro Sérgio Kukina, o último a votar. Normalmente, os bens dos sócios não respondem em caráter solidário por dívidas fiscais da empresa. Isso só ocorre quando se caracteriza atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (CTN) no artigo 135. Em repetitivo, porém, o STJ já havia decidido que se a execução é ajuizada apenas contra empresa, o sócio que consta na CDA é quem deve provar que não ocorreu fraude ou dissolução irregular. Na 1ª Turma, os ministros julgam um recurso do Estado do Espírito Santo, que tenta reformar decisão do Tribunal de Justiça do Estado que foi favorável ao empresário Wagner Canhedo Azevedo, incluído em certidão de dívida ativa da Vasp. O julgamento foi retomado com o voto-vista da ministra Regina Helena Costa. Os ministros Gurgel de Faria e Benedito Gonçalves já haviam votado a favor do pedido do Estado. Para ambos, o nome do sócio não precisa estar acompanhado de qualificação. No voto, o ministro Gurgel de Faria, relator do caso, citou o repetitivo. Para a ministra Regina Helena Costa, se a execução é proposta contra pessoa jurídica e a pessoa física não consta na CDA responsável – apenas como sócio -, a Fazenda deve comprovar a infração à lei ou dissolução irregular. Só o inadimplemento ou ausência de bens penhoráveis ou falência da empresa executada não inclui automaticamente o sócio. A inclusão dos nomes deve decorrer de uma apuração prévia de eventuais ilícitos e observação da pessoa física como corresponsável e sua indicação, segundo o voto da ministra. No caso concreto, há na CDA os nomes de todos os sócios sem distinção. '**É preciso que tenha havido a prévia apuração em um processo administrativo. Não é possível apenas acrescentar o nome no documento, sem que seja reflexo do que se apurou no âmbito do processo administrativo, do qual a CDA deve ser apenas o espelho'**, afirmou. A ministra explicou que o voto não é contrário ao repetitivo, uma vez que se supõe que tenha havido a prévia apuração para o nome estar lá e qualificado como corresponsável ou devedor, o que não ocorreu no caso concreto, pois não houve processo administrativo de apuração e nem redirecionamento. Segundo a ministra, a Fazenda do Espírito Santo já mudou a forma de incluir sócios nas certidões. O voto foi acompanhado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho (grifos nossos).[525]

---

[525] REVISTA VALOR ECONÔMICO. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/4995138/ministros-julgam-redirecionamento-de-execucao-fiscal>. Acesso em: 14 ago. 2017.

O julgamento ainda se encontra suspenso por pedido de vista do Ministro Sérgio Kukina, mas nos parece que a preocupação e a possibilidade de mudança no posicionamento da Corte devem ser enaltecidas, pois visam a observância dos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, de forma que tal julgamento deve ser acompanhado de perto pelos operadores do direito que militam nessa seara. Realmente, a mera inclusão de eventuais responsáveis sem a devida especificação das condutas cometidas e a que título, se codevedor ou corresponsável, e/ou sem a efetiva participação em um processo administrativo não se coaduna com os valores do neoconstitucionalismo.

Interessante destacarmos que o artigo 13 da Lei nº 8.620/13[526] admitia a possiblidade de responsabilizar os sócios com maior amplitude[527], tendo a norma sido julgada inconstitucional pelo STF[528], justamente pela falta de observância dos artigos 128 e 124 e as RMITs dos artigos 134 e 135. Contudo, antes do julgamento do STF a procuradoria da previdência costumava iniciar a execução fiscal com um pedido de inclusão de todos os sócios. Em outros termos, existia sim, uma lei que autorizava, que naqueles casos respondessem tanto o contribuinte como os sócios

---

[526] "Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.
Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os direitos respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoas, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa."

[527] GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais. In: *RFDT*, n. 28, julho, 2017, p. 235. O autor comenta a norma e tece interessantes críticas com base em uma interpretação sistemática do sistema: "quando o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pretende transformar o exercício da livre iniciativa em algo arriscado para todos (sócio, empregados, fornecedores, bandos, etc.), mas isento de risco para a seguridade social (apesar do valor imanente que ela incorpora), está sobrepondo o interesse arrecadatório à própria liberdade de iniciativa. Ademais, está criando um preceito irreal, pois vivemos numa sociedade de risco, assim entendida nos termos da lição de Ulrich Beck. Além disso, ele inviabiliza (no sentido de dificultar sobremaneira) o exercício de um direito individual, ao impor uma onerosidade excessiva incompatível com os artigos 5º, XIII e 170 da Constituição. Além disso, fere o artigo 174 da CF/88, porque a tributação não pode ser instrumento de desestímulo; só pode ser instrumento de incentivo. Vale dizer, o 'poder' pode, em tese, ser exercido positiva ou negativamente, mas a 'função' só pode sê-lo na direção imposta pelos valores e objetivos constitucionais. Em última análise, para proteger uns, ocorreu um uso excessivo do poder de legislar. Neste ponto, a meu ver, o artigo 13 é inconstitucional, caso seja feita uma leitura absoluta, categórica, do tipo 'tudo ou nada'. [...]. Óbvio – não é preciso repetir – que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica; basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto... Porém, generalizar a responsabilidade pelo simples fato de ser sócio de sociedade de responsabilidade limitada (caput do art. 13), bem como estendê-la à hipótese de mera culpa (como consta do parágrafo único do art. 13), implica inconstitucionalidade pelas razões expostas."

[528] BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 562.276-PR, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, unânime, DJ. 03/11/2010.

em clara natureza jurídica de garantia. Todavia, como já exposto, não obstante tal norma ter sido declarada inconstitucional, hoje ainda se tenta estender a responsabilidade ao seu grau máximo, lavrando-se autos de infração contra a pessoa jurídica e listando nomes de responsáveis sem especificar as condutas que ensejaram a responsabilidade. Reiteramos que, se o fundamento invocado for o artigo 135 do CTN, então, como já vimos, não poderia também estar presente a pessoa jurídica.

Em outros termos, sentimos que os entes fiscais querem fugir das amarras normativas e responsabilizar o maior número de pessoas sem ter de se preocupar com o fundamento legal. Pretendem, sim, fazer uma espécie de mistura de artigos do CTN e da legislação esparsa para fugir da necessidade de embasamento legal. Inclusive, em diversas oportunidades, o pedido de redirecionamento é fundamento no capítulo do CTN, sem nem mesmo especificar o artigo invocado. Obviamente que isso ocorre por conta das mencionadas amarras normativas, pois o ente não quer abrir mão do contribuinte/pessoa jurídica, invocando o artigo 135, e ao mesmo tempo não quer abrir mão da solidariedade do artigo 134, de forma que a pretensão é clara: uma vez que não existe definição, responsabiliza-se todos sem se atentar para os requisitos normativos. Em suma, essa situação deve sempre ser combatida pelos operadores do direito, de forma que, mais uma vez, enaltecemos o posicionamento da Ministra Regina Helena Costa ao divergir no já mencionado julgado do STJ.

Avançando nos temas, prosseguimos nos questionamentos: quais os meios processuais cabíveis ao efetivo exercício do direito de defesa dos responsáveis que sofrem o redirecionamento? Ou melhor, a prova a respeito dos atos e infrações que ocasionam a responsabilização e o redirecionamento devem ser, quando da defesa, veiculados exclusivamente por meio de embargos à execução ou poderiam ser manejados por exceção de pré-executividade? O problema que sempre se coloca é a impossibilidade de dilação probatória na exceção de pré-executividade o que conduziria, em tese, à via exclusiva dos embargos à execução mediante garantia do juízo. O STJ, em recurso repetitivo, demonstra que a exceção de pré-executividade não equivaleria ao veículo processual correto à defesa de sócios que constam na CDA:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), **não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa – CDA.** É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC (grifos nossos).[529]

Eis a gravidade da questão ora levantada. Imaginemos que um sócio, como demonstramos anteriormente, tenha sido incluído na CDA sem a observância do processo administrativo ou sem que tenham sido especificadas suas condutas. Se a exceção de pré-executividade não constitui o veículo processual cabível para sua defesa, só lhe restaria a via dos embargos à execução e o preenchimento de todos os requisitos que tal via ocasiona, como a exigência de garantia do juízo, mesmo que parcial, concessão ou não de efeito suspensivo, natureza jurídica de ação e aplicação das verbas de sucumbência e honorários advocatícios.

Em suma, estamos diante de um caso que, em tese, pode gerar a invasão patrimonial sem que se tenha dado oportunidade de defesa ao devedor, o que não se coaduna com os valores do neoconstitucionalismo estudados na primeira parte desse trabalho. Conforme defenderemos mais à frente, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no CPC vigente pode contornar tal problema.

---

[529] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.110.925/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 22/04/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 08 set. 2017.

Inclusive, vale rememorar a discussão ao respeito da necessidade ou não de garantia do juízo nos embargos à execução, alvo de muitas discussões, visto que a doutrina afirmava que, uma vez confeccionado o título executivo, o devedor era citado para pagar e não para se defender.[530] Contudo, os avanços legislativos levaram à admissão dos embargos mesmo sem a garantia do juízo, pois havia efeitos não patrimoniais que afetavam a vida do devedor, tal como inclusão em cadastro de inadimplentes, de forma que a legislação foi alterada para permitir a defesa mesmo sem garantia.[531] Apesar da clareza deste último posicionamento, o STJ[532], em função do princípio da especialidade, parece não admitir tal exegese no âmbito dos executivos fiscais. Por tudo, não nos parece acertado reservar apenas a via dos embargos à execução aos casos de inclusão de terceiros no polo passivo das execuções, em desprestígio ao direito de defesa constitucionalmente assegurado.

Em nosso intuito de listar os problemas pragmáticos outro item nos chama constante atenção: qual o prazo efetivo para se pleitear o redirecionamento em face dos sócios? Temos que a citação dos sócios deve seguir a disciplina temporal do prazo prescricional, ou seja, cinco anos da data da citação da empresa. Nesses termos, o posicionamento de Hugo de Brito Machado:

---

[530] ALVES, Renato de Oliveira. *Execução fiscal.* Comentários à Lei n. 6.830/1980. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 65. Confira posicionamento parcial da doutrina: "Ora, como no processo de execução o devedor é citado para pagar ou garantir a execução, e não para se defender, até mesmo porque tem contra si um título executivo extrajudicial e não uma relação pendente de acertamento, caso não compareça, não há que se falar em revelia, na acepção técnica do termo."

[531] THEODORO JR, Humberto. *Curso de Processo Civil*. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Capítulo XXIII. Item 492. v. III (livro digital). Conforme leciona o autor: "A Lei nº 11.382, de 06.12.2006, no entanto, ao remodelar a sistemática do processo de execução na codificação anterior, revogou o art. 737 e modificou a redação do art. 736 para adotar orientação completamente oposta, qual seja, a de que a oposição do executado à execução por meio de embargos dar-se-á "independentemente de penhora, depósito ou caução".

[532] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ. 31/5/2013. Trecho do julgado: "em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC [NCPC, art. 914], dada pela Lei n. 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos – não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente *a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal".*

> Redirecionamento da execução fiscal e prescrição – Para que o sócio-gerente, o diretor ou o administrador da sociedade sejam chamados a responder pela dívida da sociedade, no âmbito de uma execução, é necessário que sejam devidamente citados, na condição de corresponsáveis. Essa citação deve ocorrer dentro do prazo prescricional, que é interrompido com a citação da pessoa jurídica (ou com o despacho que determina a citação desta, relativamente ao período posterior à LC nº 118/2005). Caso tenham decorrido mais de cinco anos da citação da pessoa jurídica (ou do despacho que determinou a citação desta, relativamente ao período posterior à LC nº 118/2005), não será mais possível redirecionar a execução em face do sócio-gerente. 'A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas desta Corte vêm proclamando o entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal'. (STJ, 2ª T., EDcl no REsp 773.011/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. em 7/2/2006, DJ de 20/2/2006, p. 313).[533]

Contudo, pende de análise no STJ, pela sistemática dos repetitivos, o REsp nº 1.201.993, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, que analisa a possibilidade de revisão deste posicionamento, aplicando-se a teoria da *actio nata* às execuções fiscais. Essa teoria[534] prega que o direito de ação nasce em conjunto com o direito material violado de forma que não se poderia cobrar a efetiva diligência do credor, caso ele não soubesse ou não tivesse condições de tomar conhecimento da ocorrência material.

Assim, o prazo de redirecionamento nasceria a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica ou então a partir do momento em que for constatada a "ocorrência da hipótese legal de responsabilidade tributária [...]".[535] Nesse sentido o REsp 1.062.571/RS:

---

[533] MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 2017, anotação 10 ao artigo 135.

[534] NERY JUNIOR. Nelson; NERY, Rosa Maria de A. *Código civil comentado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. Anotação 2 ao artigo 189. (Livro digital). O autor tece o seguinte comentário a respeito da aplicação da teoria da *actio nata* no direito brasileiro: "Prescrição. Conceito. Causa extintiva da *pretensão de direito material* pelo seu não exercício no prazo estipulado pela lei. O texto da lei é claro ao dar como objeto da prescrição a pretensão de direito material e não a ação, de modo que a classificação e a conceituação de prescrição e decadência apresentadas por Câmara Leal, restaram superadas pelo direito positivo vigente. É bom lembrar que o direito brasileiro, pelo que se depreende do teor do CC 189, acolhe a teoria da *actio nata,* segundo a qual o *dies a quo* da prescrição da pretensão se inicia quando da violação do direito subjetivo."

[535] ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Revista da Pgfn*, ano 1, n. 1, 2011, p. 90. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CITAÇÃO DA EMPRESA E DO SÓCIO-GERENTE. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA. 1. O Tribunal de origem reconheceu, *in casu*, que a Fazenda Pública sempre promoveu regularmente o andamento do feito e que somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional. 2. A prescrição é medida que pune a negligência ou inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser. 3. **A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da *actio nata*.** 4. Agravo Regimental provido (grifos nossos).[536]

O risco de se manter o posicionamento do julgamento acima é que o sistema jurídico estará admitindo redirecionamentos sem prazo. Na prática, ser sócio de pessoa jurídica pode, em tese, tornar o débito imprescritível, o que, mais uma vez, não se coaduna com as premissas do neoconstitucionalismo, como bem pontua Renato Becho:

> [...] é importante consignar que repugna à tradição brasileira a contagem de prazos de decadência e prescrição tributários a partir do conhecimento do fato, quer pela Administração Tributária, quer pelo Poder Judiciário. Se assim fosse, o grau de subjetividade envolvendo o início dos prazos de decadência e prescrição seriam incompatíveis com diversos princípios constitucionais, tais como a segurança jurídica, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a duração razoável do processo.[537]

Conforme já devidamente explicado, nosso objetivo, com essas pequenas ilações, consiste em demonstrar que as premissas do neoconstitucionalismo são constantemente desrespeitadas quando do tratamento pragmático da responsabilidade tributária de terceiros. A súmula nº 435 do STJ representa apenas um desses casos e a escolhemos por pensarmos ser caso emblemático da não observância das disposições constitucionais que se aplicam ao tema.

---

[536] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp nº 1.062.571/RS, rel. Min. Herman Benjamin, DJ. 20/11/2008.
[537] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 206-207.

6.3 A SÚMULA 435 DO STJ

Desde o início desse trabalho vimos ressaltando que nosso objetivo maior consistia em relacionar o neoconstitucionalismo com a pragmática da responsabilização tributária. Também, ao longo das laudas, indicamos que havia um caso emblemático em que pensávamos que o desrespeito às premissas do neoconstitucionalismo era gritante: a Súmula 435 do STJ. Logo, passemos à sua análise: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Como ressaltamos anteriormente, abordamos alguns aspectos que ora merecem ser revisitados em face da análise que se apresenta: a) as súmulas foram originalmente criadas como ferramenta de auxílio do julgador; b) reconhecemos o Poder Judiciário como fonte do direito, mas deixamos assentado que tal “atividade” se resume aos *hard cases* e tem a dignidade da pessoa humana como fundamento valorativo; c) tanto súmulas jurisprudenciais quanto as súmulas vinculantes não exercem vinculação sobre os particulares, a não ser de forma indireta; d) em matéria tributária não é dado ao Poder Judiciário criar obrigação tributária; e) o Poder Judiciário deve estar atento e ser “ativo” sempre para preservar valores do neoconstitucionalismo, principalmente a dignidade da pessoa humana e outros princípios constitucionais; f) a responsabilidade tributária de terceiros tem natureza jurídica de sanção e não de garantia de pagamento do tributo; g) a responsabilização tributária sempre deve ser precedida de métodos e procedimentos que oportunizem o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, efetivamente com o intuito de privilegiar a dignidade da pessoa humana do contribuinte.

Pois bem, tendo tais premissas e sedimentações como paradigma, passemos a examinar o texto da Súmula 435 do STJ. A primeira questão a nos incomodar é o fato de acreditarmos que a Súmula 435 não tem fundamento legal. Em outros termos, não conseguimos encontrar no ordenamento positivo a alocação para o fundamento da Súmula, vez que a Lei em sentido estrito não revela que a dissolução irregular de uma pessoa jurídica tem o condão de ocasionar a responsabilidade tributária dos sócios. Nem mesmo a própria legislação esparsa parece socorrer a

fundamentação da Súmula. Também, como fartamente abordamos, os artigos 134 e 135 do CTN não estabelecem que a dissolução irregular é causa para responsabilização tributária. Ainda, como já dissertamos, nos parece que a desconsideração da personalidade jurídica também não fundamenta a orientação sumular. Então nos perguntamos: em que dispositivo legal se baseou a Súmula 435 do STJ?

Para nossa surpresa, nos parece que o único dispositivo normativo que recomenda tal conduta é a Portaria nº 180/2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que dispõe sobre a atuação da Fazenda Nacional em juízo, com o seguinte teor:

> Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerencia sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.
>
> Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:
>
> I – excesso de poderes;
>
> II - infração à lei;
>
> III - infração ao contrato social ou estatuto;
>
> IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.
>
> Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Conforme a leitura do dispositivo, percebemos claramente que os três primeiros incisos constam da fundamentação legal do artigo 135 do CTN. Contudo, de forma impactante, foi inserido um novo item, inciso IV, que trata da dissolução irregular da pessoa jurídica. Para piorar e confundir ainda mais a questão, o caput afirma que será realizada a inclusão do responsável solidário nas situações descritas. Logo, rememoramos, a responsabilidade do artigo 135 é pessoal e não solidária, de forma que, mais uma vez, o contribuinte seria excluído do polo passivo da obrigação. Em outros termos, a Portaria não só inova o ordenamento, como

tenta, de forma totalmente ilegal e inconstitucional, ampliar a responsabilidade tributária[538] sem se ater às regras do jogo existentes.

Diante dessas conclusões, nos perguntamos: qual seria a conduta esperada e exemplar do Poder Judiciário? Acreditamos que a Portaria deveria ser sempre rechaçada por conta de sua ilegalidade, ou até mesmo por causa dos efeitos abstratos que gera, sem querer aprofundar a questão, pois transborda os limites metodológicos desse trabalho, ter sua inconstitucionalidade declarada.[539] Entretanto, para nossa surpresa, a Súmula 435 do STJ, contrariando a Legislação Complementar e a própria Constituição, conferiu legitimidade à Portaria. Também vale ressaltarmos que, a partir da edição da famigerada Súmula, a maioria dos pedidos de redirecionamento bem como as decisões de responsabilização tributária invocam o teor sumular como fundamento, o que nos causa, novamente, grande perplexidade. Seria uma atitude apriorística do Tribunal, um quadro mental paranoico[540] fazendário citando novamente Franco Cordero?

Diante dessa constatação, nos restava ainda, numa tentativa de salvar o conteúdo sumular, pesquisar os precedentes que levaram à criação da Súmula 435 do STJ. Talvez, já que estamos no paradigma neoconstitucional, o STJ entendeu estar diante de um *hard case*, de forma que, para privilegiar a dignidade da pessoa humana, utilizando-se do marco filosófico pós-positivista, resolveu inovar o

---

[538] Em outro aspecto, que não desejamos aprofundar por ora, a Súmula e a mencionada portaria são preocupantes: A Súmula 435 do STJ acaba dando respaldo caudatário ao parágrafo único do artigo 2º da famigerada Portaria nº 180/2010 da PGFN, cujo teor merece ser revisitado: "Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários." Tal norma também nos causa grande perplexidade: em tese acolhe a responsabilização tanto do sócio à época do fato gerador quanto no momento da responsabilização. Em outros termos, poderia um sócio ser responsabilizado mesmo que não estivesse na sociedade na época do fato gerador? Poderia ser a execução redirecionada para tal pessoa que não praticou nenhum ato que ocasionou a dívida tributária? Pelo que consta do texto expresso sim, o que, nos moldes do que sustentamos neste trabalho, nos parece inconstitucional. Foi estabelecida uma responsabilidade objetiva tributária: ser sócio-gerente, sem se perquirir as condutas que tem o condão de ocasionar tal responsabilização.

[539] Vale ressaltar que no STF é polêmica a questão de as portarias serem ou não objeto de controle de constitucionalidade, vez que são atos normativos secundários. Contudo, em casos de generalidade e abstração o STF já julgou portarias inconstitucionais. Conforme noticiado no Informativo 477 do STF, no ADI 3691/MA conforme EMENTA a seguir destacada: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Portaria n° 17/2005, do Estado do Maranhão, que altera e fixa os horários de funcionamento dos estabelecimentos que comercializam bebidas alcoólicas no Estado. 3. Generalidade, abstração e autonomia que tornam apto o ato normativo para figurar como objeto do controle de constitucionalidade. 4. Competência do Município para legislar sobre horário de funcionamento de estabelecimentos comerciais (art. 30, I, CF/88). Matéria de interesse local. Precedentes. Entendimento consolidado na Súmula 645/STF. 5. Ação julgada procedente.

[540] CORDERO, Franco. *Procedura penale*. 2012, p. 21.

ordenamento criando uma cláusula de responsabilização e uma obrigação tributária não previstas no ordenamento. Desconfiamos que não foi este o espírito do julgador, mas passemos a examinar os precedentes que originaram a Súmula 435 do STJ.

No próprio sítio eletrônico do STJ são citados três precedentes originários que levaram à confecção da conclusão exarada na Súmula. Tomamos a liberdade de citá-los integralmente, da mesma maneira como citados no sítio eletrônico do próprio STJ[541], vez que são de suma importância para as notas conclusivas desse capítulo:

> Hipótese em que o Tribunal a quo decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por 'impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado, etc.'. 2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não-localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e precedentes da Segunda Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação). 3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, violam a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros). **A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção iuris tantum de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN**, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução. (EREsp 716412 PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2007, DJe 22/09/2008) (grifos nossos).
>
> In casu, o ajuizamento da execução fiscal deu-se contra a pessoa jurídica, amparada em certidão de dívida ativa da qual não constam os nomes dos sócios-gerentes. 2. Consoante o entendimento pacífico deste STJ, constando da CDA apenas o nome da pessoa jurídica, infere-se que a Fazenda Pública, ao propor a execução, não vislumbrou a responsabilidade dos sócios-gerentes pela dívida, razão pela qual se, posteriormente, pretende voltar-se contra eles, precisa demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, a dissolução irregular da empresa [...] 3. '**Se a empresa não for encontrada no endereço constante do contrato social arquivado na junta comercial, sem comunicar onde está operando, será considerada presumidamente desativada ou irregularmente extinta'** [...]. (REsp 980150 SP, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 12/05/2008) (grifos nossos).
>
> Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. [...] uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do

[541] BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http//:www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 ago. 2017.

> eventual estabelecimento se encontre atualizado na Junta Comercial e perante o órgão competente da Administração Tributária, sob pena de se macular o direito de eventuais credores, in casu, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para cobrança de seus débitos tributários. Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede. Assim, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular. No direito comercial, há que se valorizar a aparência externa do estabelecimento comercial, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à Junta Comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública. Ainda que a atividade comercial esteja sendo realizada em outro endereço, maculada está pela informalidade, pela clandestinidade. **Assim, entendo presente indícios de dissolução irregular, e neste caso, é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que, nesta hipótese, não há que se exigir comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios, para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal. Necessário apenas que haja indícios da dissolução irregular. Portanto, reconhecida a ocorrência da dissolução irregular da empresa é legítimo o redirecionamento da execução contra os sócios.** (REsp 1017732 RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008) (grifos nossos).

Também consta no mesmo endereço eletrônico do Tribunal um *link*, onde se visualiza a seguinte frase: “legislação aplicada”, com o redirecionamento ao artigo 46 do Código Civil, que trata do registro das pessoas jurídicas, ao dispor:

> Art. 46. O registro declarará:
>
> I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
>
> II - o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;
>
> III - o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
>
> IV - se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
>
> V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
>
> VI - as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Ao analisarmos os precedentes, visualizamos que em nenhum dos casos estamos diante de um *hard case*, mas sim de um *easy case*. Existem normas próprias sedimentadas na legislação complementar que ocasionam a excepcionalidade, mais uma vez nas palavras da Ministra Regina Helena Costa[542], conforme já destacado linhas atrás, de responsabilizar terceiros naqueles casos propriamente listados e destacados. Não visualizamos um verdadeiro dilema ao julgador que justificasse a criação de uma norma ao arrepio do que dispõe a legislação complementar e a CF/88. Também não nos parece que a mera invocação do artigo 46 do CC, legislação ordinária, que, ao tratar do registro das pessoas jurídicas, menciona no inciso VI, "as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino de seu patrimônio, nesse caso", tenha o condão de fundamentar o redirecionamento com base na infração da lei. Vejamos que tal artigo indica o modo de como deve ser registrada uma pessoa jurídica. Assim, entendemos que estando tal previsão delineada no contrato social, atendeu-se ao requisito do artigo 46, não tendo este, mais uma vez, o condão de fundamentar responsabilizações tributárias a terceiros.

Ao analisarmos os precedentes, também não visualizamos nenhum traço de julgamento condizente com os valores e premissas do neoconstitucionalismo, especialmente por, em nenhum deles, ser destacado a valor dignidade da pessoa humana. Em outras palavras, não encontramos nos julgados a *ratio* dignidade da pessoa humana, que justificasse a aplicação filosófica do pós-positivismo e a prevalência da dignidade da pessoa humana. Parece-nos, infelizmente, muito mais, julgados que procuram legitimar o conteúdo da Portaria nº 180/10 da PGFN. Inclusive, vale ressaltarmos, quanto ao aspecto temporal, que a mencionada Portaria é de fevereiro de 2010, ao passo que a Súmula é de abril de 2010. Constituem julgamentos Fazendários e não constitucionais, que claramente tiveram como fundamento o pífio argumento de que o ente fiscal, diante da dissolução irregular, não sabe como encontrar a empresa ou os sócios envolvidos.

---

[542] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 2014, p. 253.

Antes de prosseguirmos nos argumentos contrários à Súmula, devemos entender que esta acolhe a responsabilização em caso de dissolução irregular. Mas o que é dissolução regular e irregular? Quais os casos previstos no ordenamento? Entendemos que existem dois casos de *dissolução regular* de uma pessoa jurídica: o distrato[543], cujo fundamento encontra-se no artigo 472 do CC[544], e a falência[545], fundamentada na Lei nº 11.101/05. Tais dissoluções regulares não admitem o redirecionamento amplo para os sócios.[546]

Assim, caso não haja o distrato, nos perguntamos: qual o motivo de os entes fiscais não pedirem falência das empresas inadimplentes? Parece-nos que, longe de se pensar na preservação da atividade empresarial, o que o ente fiscal busca é a responsabilização dos sócios, vez que os entes fiscais desejam evitar ao máximo se submeter às regras falimentares de execução concursal; preferindo adentrar diretamente os bens dos sócios, por ser via mais rápida e com maiores chances de

---

543 TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*. 2017, p. 461. O autor esclarece: "Prevista no art. 472 do CC, a resilição bilateral ou distrato é efetivada mediante a celebração de um novo negócio em que ambas as partes querem, de comum acordo, pôr fim ao anterior que firmaram. O distrato submete-se à mesma forma exigida para o contrato conforme previsão taxativa desse artigo."

544 "Art. 472. O distrato faz-se pela mesma forma exigida para o contrato."

545 COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 2015, Capítulo 24, item 1. O autor esclarece: "Se o devedor possui em seu patrimônio menos bens que os necessários ao integral cumprimento de suas obrigações, a execução destes não poderá ser feita de forma individual, mas terá que ser concursal. Ou seja, deve ser feita mediante uma execução que abranja a totalidade dos credores, a totalidade dos bens, todo o passivo e todo o ativo do devedor. Isto é o que se entende por *par conditio creditorum*, princípio básico do direito falimentar. [...] A falência é a execução concursal do devedor empresário."

546 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. AI nº 00265724201540300000/SP. DJ. 15/03/2016. AGRAVO DE INSTRUMENTO EM EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO LEGAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO EM RAZÃO DA DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. AGRAVO LEGAL IMPROVIDO. 1. Cuida-se, na origem, de Ação de Execução Fiscal ajuizada pela União contra King Nordeste Ltda., para a cobrança do FGTS, no valor de R$ 161.794,49 (cento e sessenta e um mil, setecentos e noventa e quatro reais e quarenta e nove centavos), representada pela CDA n. FGSP 200807623. 2. No caso dos autos, a citação da empresa executada por Aviso de Recebimento. Posteriormente, Alaís Salvador Lima Simões compareceu espontaneamente nos autos para informar a decretação da falência da empresa executada no dia 10/08/2006 pelo MM. Juízo da 2ª Vara de Falência e Recuperações Judiciais do Foro Central de São Paulo/SP. 3. Diante disso, o Procurador da Fazenda Nacional requereu ao Juízo o redirecionamento do executivo fiscal contra a sócia Alaís Salvador Lima Simões, inscrita no CPF n. 057.553.718-30. 4. **Quanto ao pedido de redirecionamento da execução contra a sócia. Na quebra da sociedade, a massa falida responde pelas obrigações da empresa executada. Nessa esteira, se verifica que a falência, por si só, não enseja o redirecionamento da execução contra os corresponsáveis, considerando que se constitui em forma regular de extinção da empresa,** sendo necessário para tanto que reste comprovada a responsabilidade subjetiva do sócio, incumbindo ao Fisco a prova de gestão praticada com dolo ou culpa, nos termos do artigo 135, III , do CTN . 5. O mesmo raciocínio se aplica quando ocorrer o encerramento do processo falimentar e a constatação de inexistência de bens do devedor principal, suficientes à liquidação do crédito tributário, sendo necessária a prova de que o administrador agiu na forma estipulada na norma tributária supracitada. 6. Nesse sentido é a jurisprudência pacificada do C. Superior Tribunal de Justiça: AgRg nos EDcl no REsp 1227953/RS, Rel. Ministro Humberto (grifos nossos).

êxito, mesmo que para isso se tenha de desconsiderar os casos excepcionais permitidos pelo ordenamento, fundamentando tal desiderato numa Portaria da PGFN e numa Súmula do STJ, ao arrepio da CF/88.

Mas e a dissolução irregular? O que é a dissolução irregular? Aparentemente, de acordo com o conteúdo dos precedentes, dissolução irregular é simplesmente fechar as portas e encerrar a atividade empresarial ou ainda não ser encontrado no endereço que consta da junta comercial, o que, *obter dictum*, é atividade corriqueira em nosso país. Assim, se a pessoa jurídica estiver inadimplente, mas mantiver uma pequena sala com apenas um funcionário ou porteiro, não estaríamos diante de uma dissolução irregular e não se poderia cogitar da responsabilização dos sócios ou fundamentar eventual redirecionamento na Súmula 435 do STJ. Tal conclusão, por si só, comprova a precariedade do conteúdo sumular, que, não obstante ser de nula valorização constitucional, é de aplicação corriqueira na pragmática tributária.

Para fundamentar ainda mais nosso raciocínio, delineamos a RMIT da Súmula nº 435: O **critério material** - encerrar irregularmente uma sociedade comercial. **Critério espacial** – o local do encerramento irregular. **Critério temporal** – momento do encerramento irregular. **Critério pessoal** – o sujeito ativo é o mesmo da obrigação tributária e o sujeito passivo aquele determinado na súmula (o sócio-gerente). **Critério quantitativo** – o mesmo da obrigação tributária. Mais uma vez, resta nítida a problemática e a gravidade do tema ora abordado, ou seja, temos como critério material da RMIT o encerramento irregular de uma sociedade comercial, contudo, a lei não contempla tal hipótese como exaustivamente assinalamos.

Nos termos até aqui abordados, Becho lança críticas contundentes ao modo pragmático como vem ocorrendo a responsabilização tributária, sobretudo as consequências da Súmula nº 435 do STJ:

> Em nosso sentir, os casos estipulados pelo legislador complementar, de responsabilização tributária de terceiros, são hipóteses raras de acontecer na prática. Por que, então há tantos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais para os sócios, notadamente fundados na Súmula 435 do STJ? [...] A solução que parece ter sido encontrada pelas procuradorias fazendárias, com apoio do Poder Judiciário, é transferir o ônus fiscal para os sócios-gerentes das sociedades comerciais que não forem encontradas (Súmula 435 do STJ). Todavia, a providência, além de não ter amparo legal, produz escassos efeitos econômicos, como as centenas de milhares de execuções fiscais presentes nos arquivos sobrestados (art. 40 da Lei n 6.830/1980), como comprovam as estatísticas do Poder Judiciário. Em

> outras palavras, a política pública de manter ativas as execuções fiscais via responsabilização dos sócios-gerentes de pessoas jurídicas consegue, apenas, manter o Poder Judiciário abarrotado de processos. Ela não melhora a arrecadação tributária, além de contrariar o decidido pelo Congresso Nacional quando da elaboração do CTN. A responsabilidade tributária de terceiros, notadamente de sócios, diretores, gerentes e advogados, impacta na percepção de que há insegurança jurídica quanto à legislação tributária, o que gera prejuízos econômicos para toda a sociedade.[547]

Ressaltamos, o texto expresso na Súmula 435 do STJ não consta no art. 135 do CTN, ferindo, assim, o princípio da legalidade, já que obrigação tributária só pode ser criada mediante lei. Como vimos, trata-se de pacto social que clama pela vontade da maioria para que seja possível a criação de uma nova hipótese de incidência, além de ser importante garantia do contribuinte, tendo por base o respeito à Constituição e o enaltecimento da dignidade da pessoa humana.

Também, agravando ainda mais a situação, a súmula viola o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, vez que, como vimos anteriormente, muitas vezes o sócio terá o conhecimento do processo apenas com a penhora de seus bens, por conta do redirecionamento. Em outros termos, nos causa estranheza pensar que o sistema tem um minucioso enredo constitucionalmente elaborado para que sejam garantidos princípios básicos aos sujeitos passivos de obrigações fiscais, mas tal sistema não vem se aplicando aos casos de responsabilização tributária. O contribuinte pode ter tido acesso a um processo administrativo, sendo-lhe garantido o devido processo legal, mas, na prática, o mesmo não se dá com o responsável tributário, que deveria, inclusive, ser até mais protegido pelo sistema por tratar-se de norma de responsabilização excepcional.

Vale ressaltarmos que o próprio STF já se posicionou a respeito da necessidade de observância dos princípios do contraditório e ampla defesa em função da aplicação da responsabilização tributária, como podemos conferir no julgamento a seguir destacado:

---

[547] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014, p. 26.

> AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DE AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.
>
> Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do credito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.).[548]

Parece-nos que tal cuidado também é observado nos sistemas estrangeiros, como bem pontua Paulo Lyrio Pimenta, ao analisar o ordenamento espanhol:

> Sendo assim, a lei espanhola admite a figura do responsável tributário como um terceiro alheio à ocorrência do fato jurídico tributário, posto na situação de devedor, junto ao sujeito passivo (contribuinte ou substituto) para responder pela dívida tributária por força de determinação legal. Em qualquer situação, exige-se a ocorrência de um pressuposto de fato da responsabilidade, indicado pelos arts. 33, 38, 39, 40 e 72 da LGT, para que determinado sujeito seja qualificado como responsável tributário. Para a configuração da responsabilidade subsidiária, o art. 37.3 exige a presença de dois requisitos: (a) declaração de falência; e (b) a edição com a prévia audiência do interessado, de um ato declaratório da responsabilidade, mediante o qual se notifica o responsável da liquidação do tributo, abrindo-se lhe um prazo para o seu ingresso voluntário na relação jurídico-tributária. A partir desse instante o responsável adquirirá os direitos de sujeito passivo, podendo impugnar a liquidação ou o "ato de derivação da responsabilidade", insurgindo-se contra a ocorrência do fato jurídico tributário ou do pressuposto de fato da responsabilidade. De igual modo, na hipótese de responsabilidade solidária, o art. 37.4 da LGT também exige a edição do ato declaratório da responsabilidade cm a notificação do sujeito para o ingresso voluntário. [...][549]

Em nosso direito pátrio, Renato Becho observa com propriedade:

> A responsabilidade tributária como sanção, ainda que por negligência, é uma interpretação que exige a apuração prévia do ilícito praticado. Assim, a hermenêutica sustenta a necessidade de apuração da responsabilidade em procedimento próprio, notadamente judicial, em que sejam assegurados os princípios constitucionais mais elementares para o Estado de Direito, como o do devido processo legal, com direito de defesa, de recurso e outros dessa jaez. [...] A própria lei n. 6830/80 (Lei de Execução Fiscal) quando estipula que a execução fiscal poderá ser proposta contra o responsável (art. 4º, V), confirma a assertiva. É mais um indício de que a

---

[548] BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011.

[549] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário,* v. 211, São Paulo, Dialética, 2013, p. 150.

> responsabilidade deve ser apurada em processos de conhecimento, administrativo ou judicial. [...] a Administração Tributária deverá iniciar um processo de conhecimento, administrativo ou judicial, que busque identificar o dever de intervenção ou a omissão do administrador. Assim que essas situações forem constatadas e provadas, o Estado terá um título executivo válido para propor uma execução fiscal contra essa pessoa.[550]

Em outro tom, não podemos admitir que o responsável seja colocado no polo passivo de uma obrigação tributária, sem nunca ter tido condição de se defender, sem a observância do devido processo legal. Repisamos, se esta é a sistemática prevista para o contribuinte, por qual motivo não seria observada também para o responsável? Ou seja, pela atual pragmática, o responsável tributário não consegue se defender desta exação tributária criada ao arrepio da lei. Se a Súmula não observa a Constituição e a legislação, como classificá-la diante das escolas filosóficas abordadas nesse trabalho? Ou então, ainda melhor, a Súmula 435 do STJ respeita as premissas do neoconstitucionalismo? Entendemos que não, conforme destacaremos a seguir.

6.4 SÚMULA 435 DO STJ FRENTE ÀS ESCOLAS FILOSÓFICAS DO DIREITO E AO NEOCONSTITUCIONALISMO

O presente tópico visa perquirir se a Súmula 435 do STJ se amolda a alguma das escolas filosóficas abordadas nesse trabalho. Entendemos que a Súmula não se encaixa no jusnaturalismo. Não obstante ela não seguir nenhum dispositivo legal, o que poderia ser uma corrente combativa ao positivismo, não nos parece que ela se funde em uma moral superior ou então em algum embasamento divino. Ainda, entendemos que, longe das premissas do jusnaturalismo, a Súmula não pretende defender a liberdade, a ética ou a razão. Repisamos, a única fundamentação plausível para a Sumula é pura e simplesmente o interesse fazendário, mesmo que para tanto seja necessária a não observância de normas constitucionais.

---

[550] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 83.

Também entendemos que a Súmula não se encaixa no Positivismo. Como vimos, o positivismo sustenta que a moral e a segurança do sistema se encontram na observância da própria lei. A Súmula 435 do STJ não observou nenhum diploma legal. Pelo contrário, entendemos que é contrária tanto em relação ao texto expresso da CF/88 quanto ao CTN e à legislação ordinária. Assim, essa "inovação" para atender os interesses fazendários não se coaduna com as premissas do positivismo.

Também entendemos que a Súmula não se encaixa no Realismo Jurídico, não obstante possuir alguns traços desta corrente, vez que estamos diante de uma norma que não encontra fundamento na moral ou na legalidade. Contudo, como visto, o Realismo se baseia em uma teoria dos precedentes, sendo que, os precedentes invocados para confecção da Súmula não nos parecem ter sido exaustivamente explorados a ponto de resultar em uma Súmula de Tribunal Superior, resultante das reiteradas interpretações da Corte oriundas de casos legais examinados. Inclusive, trata-se de mera recomendação sumular, que, não obstante a sistemática do novo CPC [551], a respeito da observância dos julgamentos superiores, passou, por um desvirtuamento do sistema, a ser considerada fundamento de legalidade aos redirecionamentos das execuções fiscais e à ampliação ilegal da responsabilização tributária.

Finalmente, a Súmula também não se adequa às premissas do pós-positivismo, escola filosófica que embasa um dos marcos do neoconstitucionalismo. Como vimos, tendo inclusive em parâmetro o marco histórico e as atrocidades cometidas na Segunda Guerra Mundial, não nos parece que a Súmula tenha como fundamento ultrapassar algum horror ou então privilegiar a dignidade da pessoa humana em função da prevalência dos princípios e valores constitucionais. Pelo contrário, nos parece que ela vulnera, justamente, por conta de toda fundamentação histórica que lançamos a respeito do constitucionalismo, as importantes conquistas e liberdades individuais.

Como já abordamos, no neoconstitucionalismo utiliza-se muito a técnica da ponderação. Contudo, nos perguntamos se a ponderação efetuada pelo STJ foi válida de acordo com as premissas do neoconstitucionalismo. Entendemos que o único resultado viável de eventual ponderação entre a necessidade de arrecadação do fisco e a dignidade da pessoa humana seria a prevalência à dignidade da pessoa

---

[551] Artigos 489 e 927 do CPC serão abordados no próximo item desse trabalho.

humana do contribuinte, que não pode ter obrigação tributária criada mediante precedente ou súmula jurisprudencial ao arrepio tanto da Constituição Federal quanto do CTN.

Muito pelo contrário, o neoconstitucionalismo, por meio de seu marco teórico filosófico, defende que o julgador e a sociedade devem fazer uso dos valores maiores constitucionais, entregando ao Tribunal a possibilidade de interpretá-los. Não podemos utilizar do neoconstitucionalismo, do pós-positivismo e da importante técnica da ponderação para fundamentar decisões desarrazoadas, como sustentar que, para determinados casos, a obrigação tributária possa ser criada sem a lei que a defina. Isso não é pós-positivismo, estando mais para um jogo de humor, vez que o julgador vai decidir como quer, exclusivamente para atender ao seu interesse ou pensamento individualista, o que por si só, também elimina a possibilidade de considerar tal Súmula um realismo jurídico.

Em suma, a Súmula 435 do STJ não se amolda a nenhuma escola filosófica jurídica. Foi criada no âmbito do STJ, que se autodenomina o tribunal da cidadania, mas que, naquele momento, privilegiou interesses fazendários em vez dos interesses dos cidadãos jurisdicionados. Parece-nos que a Súmula 435 do STJ padece de um vício absoluto de inconstitucionalidade e não pode ser sustentada, pois estabelece uma obrigação tributária que não se funda em lei, não oportuniza o devido processo legal, não vislumbra o contraditório e a ampla defesa, ferindo normas da CF/88, da Legislação Complementar e da Legislação Ordinária. **Em suma, vale deixarmos registrado: a Súmula 435 do STJ é inconstitucional.**

6.5 A SUPERAÇÃO DA SÚMULA 435 DO STJ

Diante dessa constatação nos perguntamos: como superar a Súmula 435 do STJ? Ou seja, diante das conclusões lançadas, temos que a imposição da responsabilização de terceiros deve ser revista, inclusive no âmbito processual tributário. Não se pode pretender a aplicação de o risco da atividade empresarial pressupor a responsabilidade por todos os tributos, mesmo nos casos em que não haja possibilidade de aplicação das hipóteses previstas na legislação. Nesse trecho do trabalho, adentraremos, mesmo que de forma superficial, a teoria dos

precedentes, para encontrarmos as possibilidades de superação da Súmula 435 do STJ.

A primeira constatação, que merece já ficar assentada, é que a Súmula em comento deve ser revista e cancelada pelo próprio tribunal. Assim, de acordo com o procedimento estabelecido no Regimento Interno do STJ (RISTJ), art. 125:

> Art. 125. Os enunciados da súmula prevalecem e serão revistos na forma estabelecida neste Regimento Interno.
>
> § 1º Qualquer dos Ministros poderá propor, em novos feitos, a revisão da jurisprudência compendiada na súmula, sobrestando-se o julgamento, se necessário.
>
> § 2º Se algum dos Ministros propuser revisão da jurisprudência compendiada na súmula, em julgamento perante a Turma, esta, se acolher a proposta, remeterá o feito ao julgamento da Corte Especial, ou da Seção, dispensada a lavratura do acórdão, juntando-se, entretanto, as notas taquigráficas e tomando-se o parecer do Ministério Público Federal.
>
> § 3º A alteração ou o cancelamento do enunciado da súmula serão deliberados na Corte Especial ou nas Seções, conforme o caso, por maioria absoluta dos seus membros, com a presença de, no mínimo, dois terços de seus componentes.[552]

Nesse aspecto, como forma de solução ideal do problema aqui apontado, as palavras de Marinoni, quanto ao dever dos tribunais de revogarem precedentes superados:

> [...] o sistema de precedentes oportuniza o desenvolvimento do direito de um modo bastante positivo e sofisticado. Não há qualquer relação de paralelismo entre definir o sentido do direito e obstaculizar o seu desenvolvimento; ao contrário, o poder de atribuir sentido ao direito traz em si o de desenvolvê-lo. O precedente não é sinal de 'engessamento' do direito, mas de estabilidade. **A Corte, em verdade, tem dever de revogar o precedente que foi superado diante da evolução da sociedade, de uma nova concepção geral do direito, ou, ainda, que se mostra claramente equivocado – o que é excepcional** (grifos nossos).[553]

Contudo, caso o STJ não efetue tal revisão, poderia a Súmula 435 do STJ ser declarada inconstitucional pelo STF em controle concentrado de

---

[552] RISTJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional//index.php/Regimento/article/view/3115/3312>. Acesso em: 01 ago. 2017.

[553] MARINONI, Luiz Guilherme. *A ética dos precedentes (justificativa do novo CPC)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 103.

constitucionalidade? Infelizmente, não. A Suprema Corte entende que as súmulas de jurisprudência não podem ser objeto de controle concentrado por não revelarem ato normativo, o que por si só causa um paradoxo no sistema, já que a Súmula nº 435 do STJ acaba sendo utilizada como o maior fundamento normativo para a aplicação dos redirecionamentos nos executivos fiscais. Nessa perspectiva, a jurisprudência do STF:

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROCESSO CIVIL. SÚMULA 111 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. 1. Controvérsia envolvendo a Súmula 111/STJ (Os honorários advocatícios, nas ações previdenciárias, não incidem sobre as prestações vencidas após a sentença) não transborda os limites do âmbito infraconstitucional. Precedentes. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 923-AgR, da relatoria do ministro Sydney Sanches, decidiu ser incabível a declaração de inconstitucionalidade de súmula de jurisprudência dominante por não se tratar de ato normativo. 3. Agravo regimental desprovido.[554]

Se essas duas vias iniciais não são aplicáveis, a primeira por inércia do próprio Tribunal e a segunda por impedimento, nos perguntamos: como poderia o sistema lidar com uma súmula jurisprudencial inconstitucional? Interessante destacar que Renato Becho já chegou a sustentar que a Súmula 435 do STJ encontra-se derrogada em virtude do julgamento do STF[555], destacado linhas atrás, já que:

> [...] o Superior Tribunal de Justiça aceitou uma presunção simples (dissolução irregular por alteração de domicílio sem comunicação à Administração Tributária), permitindo o redirecionamento da execução fiscal para o responsável. Todavia, em julgamento posterior, o Supremo Tribunal Federal considerou, genericamente, que as presunções que "não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais" ferem a Constituição da República. Ao que parece, a decisão da Corte Suprema afetará a compreensão da Corte Superior.[556]

---

[554] BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE: 584188 SP, rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, DJE: 28/09/2010.
[555] BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011.
[556] BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. 2014c, p. 189.

Porém, encontramos importante entrave no próprio sistema atual/vigente em função de normas do novo CPC (Lei nº 13.105/15). Existe a possibilidade de se defender que a Súmula 435, mesmo tendo sido fixada sob a égide do CPC anterior, que não possuía regra semelhante, continue sendo de aplicação obrigatória pela sistemática do novo CPC, em função do que preceitua o artigo 927, inciso IV:

> Art. 927. **Os juízes e os tribunais observarão:**
>
> [...]
>
> IV - **os enunciados das súmulas** do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e **do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional**; [...] (grifos nossos)

Também o art. 489, § 1º, parece de aplicação preocupante quanto ao presente caso, vez que dispõe:

> Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...]
>
> § 1º **Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:**
>
> [...]
>
> V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;
>
> VI - **deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento** (grifos nossos).

Cássio Scarpinella destaca, a respeito dos artigos acima, que o novo sistema processual quer implementar uma política pública judiciária, estabelecendo estrita observância às decisões judiciais, por todos os órgãos judiciais, observando quanto ao artigo 927 que:

> O caput do dispositivo, ao se valer do verbo 'observar' conjugado no imperativo afirmativo insinua, não há por que negar, que não há escolha entre adotar ou deixar de adotar as diferentes manifestações das decisões jurisdicionais estabelecidas em seus cinco incisos, quando o caso, na perspectiva fática, o reclamar. Não serão poucos, destarte, que verão nele a imposição de caráter vinculante genérico àquelas decisões e, nesta exata proporção, **haverá espaço para questionar se este efeito vinculante é, ou não, harmônico ao 'modelo constitucional do direito processual civil', fora das hipóteses em que a própria Constituição o admite**, como ocorre, diga-se desde já, nos incisos I e II (e só neles) (grifos nossos).[557]

E continua sua análise do artigo em comento ao se referir à sistemática de aplicação ou não dos precedentes pelos magistrados, abordando, inclusive, a possibilidade da aplicação de julgamentos por distinção (*distinguishing*):

> Mas não só. A aplicação (ou não) do precedente exige do magistrado adequada e completa fundamentação apta a justificar a incidência (ou não) do anterior julgado (o precedente) ao caso presente. A importância da fundamentação é tanto mais importante na medida em que o ônus argumentativo da pertinência (ou não) do precedente é também do magistrado, máxime porque deve ser oportunizado às partes que se manifestem, previamente, acerca do assunto. E não basta, como é frequentíssimo nos dias de hoje, que seja mencionado o precedente ou a Súmula, quando muito parafraseando-a, ou, mais precisamente, parafraseando o texto de seu enunciado, sem fazer qualquer alusão ao que, de concreto, está sendo julgado na espécie. Esta exigência é expressamente assegurada pelo § 1º do art. 927. Os incisos V e VI do § 1º do art. 489, não por acaso, são expressos ao rotularem de carente de fundamentação a decisão que 'se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos' e a que 'deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento'. Destarte, embora não haja, no CPC de 2015, previsão expressa como a que havia no § 5º do art. 521 do Projeto da Câmara, que não foi mantida pelo Senado na última etapa do processo legislativo (v. infra), é inegável que a observância dos precedentes referidos nos incisos do art. 927 (ainda que não se queira dar a eles caráter vinculante) pressupõe a similaridade do caso (na perspectiva fática e jurídica) e a correlata demonstração desta similaridade. É este o alcance da fundamentação exigida para a espécie, nos termos dos incisos V e VI do § 1º do art. 489, aplicáveis à espécie por força do § 1º do art. 927. A existência de distinção do caso para justificar a não observância do precedente é elemento inerente a uma verdadeira teoria dos precedentes a ser construída, com os devidos temperos nacionais, pela doutrina brasileira. Tanto quanto a demonstração fundamentada de que o precedente aplica-se por causa das peculiaridades do caso concreto.[558]

---

[557] BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo código de processo civil anotado*. 2015, p. 571.
[558] BUENO. *Novo Código...* 2015, p. 572-573.

Por sua vez, Juliana Furtado observa com propriedade, ao analisar o mesmo artigo 927, uma relação entre as Súmulas Jurisprudenciais e as Súmulas Vinculantes, de forma que passamos a ter no sistema "súmulas que foram construídas sob a ótica de que não apresentariam este efeito vinculante expressamente determinado na legislação e a partir de 2016 deverão ser aplicadas sob esta nova condição".[559]

Assim, nos perguntamos se poderiam os magistrados fazer uma distinção na aplicação da Súmula 435 do STJ? Entendemos claramente que sim. Mas e se o Magistrado não concordar com o conteúdo da Súmula, mesmo sendo o caso fático de aplicação exata[560], poderia ele deixar de aplicá-la? Conforme grifado no trecho doutrinário acima, temos de duvidosa constitucionalidade transformar as súmulas jurisprudências em súmulas de observância obrigatória, ainda mais em casos como o presente, em que estamos diante de flagrante inconstitucionalidade.

Parece-nos que o problema consiste em enfrentar se a teoria dos precedentes, em função da sistemática do *stare decisis*[561], comporta alguma possibilidade de um magistrado deixar de descumprir uma decisão de um tribunal superior por entendê-la errônea ou até mesmo inconstitucional. Para tanto, devemos ingressar, mais uma vez, mesmo que de forma passageira, na teoria dos precedentes. Conforme destacado no item a respeito da corrente filosófica do realismo, utilizamos as palavras de Renato Becho para explicar a teoria em

---

[559] ARAÚJO, Juliana Costa Furtado. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coords). *O novo CPC e seu impacto no processo tributário*. São Paulo: FiscoSoft, 2015. Item 4 (livro digital).

[560] DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O efeito vinculante e o princípio da motivação das decisões judiciais: em que sentido pode haver precedentes vinculantes no direito brasileiro? In: *Novas Tendências do Processo Civil*. Salvador: Juspodium, 2013, p. 353. Os autores ressaltam que a decisão de aplicar cada precedente a um novo caso concreto será sempre "presidida e informada por uma ponderação de princípios, que se encontra na base do processo de comparação de casos por meio de analogias encontra analogias."

[561] SAHA, Tushar Kanti. *Textbook on Legal Methods, Legal Systems & Research*. New Delhi: Universal, 2010, p. 107. O autor ensina: "A tradição do direito Anglo-Americano é construída na doutrina do stare decisis [...] Stare decisis significa "ficar com as coisas decididas" é um termo legal latino, usado nos sistemas da common law para expressar a noção que as decisões anteriores da corte devem ser reconhecidas como precedentes. Mais profundamente, o termo legal é "stare decisis et non quieta movere" significando: "fique com as decisões e não mexa com o que está quieto": "The Anglo American common-law tradition is built on the doctrine of stare decisis ('stand by decided matters'), [...] Stare decisis means 'to stand by things decided' is a Latin legal term, used in common law systems to express the notion that prior court decisions must be recognized as precedents, according to case law. More fully, the legal term is 'stare decisis et non quieta movere' meaning 'standby decisions and do not move that which is quiet' […] (tradução nossa)".

comento, destacando nomenclaturas como *ratio decidendi, obter dictum, binding, persuasive, applying, distinguishing, overruling*, etc.

O que nos parece muito importante ao analisarmos a aplicação da teoria dos precedentes no direito brasileiro é que não podemos, a partir das novas regras do CPC, afirmar pura e simplesmente que os juízes não possuem alternativas para fundamentar suas decisões ou que estariam completamente vinculados às decisões dos tribunais superiores. Parece-nos, conforme doutrina destacada acima, que o domínio das técnicas dos precedentes é de fundamental importância para o não engessamento e a própria observância da constitucionalidade do sistema; aparentando ser esta a grande atual preocupação da doutrina processual ao pontuar:

> *Le juge n'est pas la bouche des tribunaux*. Interpretação e aplicação do direito. Saímos, portanto, do perigo e da inconveniência do juiz boca da lei, para ingressarmos no incógnito juiz boca dos tribunais. Assim como o juiz não é a boca da lei, pois a interpreta, analisa os fins sociais a que ela se destina para aplicá-la ao caso concreto, culminando com a sentença de mérito que é a norma jurídica que faz lei entre as partes, **o juiz também não é a boca dos tribunais, pois deve aplicar a súmula vinculante e o resultado da procedência da ADIn ao caso concreto (CF 102 §2º e 103-A; CPC 927 I e II), e, nas demais situações, (CPC 927 III a V), aplicar livremente os preceitos abstratos e genéricos (leis, lato sensu), constantes das súmulas simples dos tribunais**, orientações do plenário ou do órgão especial do TRF e TJ, justificando a aplicação ou não do dispositivo oriundo do tribunal. (grifos nossos).[562]

Nesse sentido, identificamos um interessante estudo a respeito da teoria dos precedentes na doutrina de Renato Becho, ao trazer importante constatação que pode ser a pedra de toque para a solução de casos, como o da Súmula 435 do STJ: as decisões consideradas descuidadas ou erradas, que não observam a legislação ou outros precedentes, não devem, por si mesmas, ser consideradas precedentes. Trata-se da decisão descuidada (*per incuriam*), que, mais uma vez, nos parece poder ser aplicada como uma luva ao caso da Súmula nº 435 do STJ:

---

[562] NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de processo civil comentado. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 1.963.

> O CTN, que foi um marco importantíssimo na consolidação do sistema de proteção do contribuinte, tem deixado de ser relevante em diversas decisões do Poder Judiciário, notadamente do egrégio STJ, sempre no interesse da Fazenda Pública. Contudo, uma reação à quebra do Estado de Direito entre nós pode vir a ser desenvolvida pelos advogados, utilizando-se o art. 489, § 1º, incisos V e VI, do novo CPC, que trouxe para nosso ordenamento jurídico a teoria dos precedentes, proveniente da Inglaterra. Nela, destaca-se os julgados *per incuriam*, ou descuidados, aqueles em que um texto legal ou mesmo outra decisão judicial pretérita relevante para o deslinde da causa não for considerada pelo órgão julgador, não devem ser seguidos. Tais decisões não geram precedentes e não são de aplicação compulsória nos julgados subsequentes. Esse dado, aliado ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, que é um alicerce na nossa Constituição Federal, pode trazer nossa sociedade, novamente, para dentro do Estado de Direito, fazendo com que as escolhas legislativas sejam novamente a principal fonte do Direito Tributário Brasileiro. Parece ser plausível supor que o processo tributário poderá restituir, no futuro, a importância que o CTN teve no passado (grifos nossos).[563]

Entendemos que a utilização e a aplicação da técnica das decisões *per incuriam* revela importante alternativa para contornar os problemas pragmáticos do sistema, especialmente diante de casos como o da Súmula 435 do STJ que, como já delineamos linhas atrás, trata-se de produção inconstitucional que não observa os princípios da legalidade tributária, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Entendemos que para o precedente ser vinculante, ele deve se harmonizar com os princípios maiores de nossa Constituição, privilegiando os valores ali estampados, justamente para assegurar estabilidade e previsibilidade ao sistema e enaltecer a dignidade da pessoa humana.

6.6 A SÚMULA 435 E A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) AOS EXECUTIVOS FISCAIS

Finalmente, desejamos nesse tópico abordar uma última consideração a respeito da Súmula 435. Conforme exaustivamente retratamos, entendemos que a súmula viola os princípios da legalidade tributária, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e consequentemente o princípio da dignidade da pessoa humana, vetor maior do sistema.

---

[563] BECHO, Renato Lopes. O desprestígio da lei em decisões “descuidadas” no aniversário do CTN. In: *Revista do advogado,* n. 132, ano XXXVI, São Paulo, AASP, dez., 2016, p. 99.

Com relação ao princípio da legalidade, não vislumbramos hipótese de a Súmula ser “salva”. Em nossa opinião, criou-se nítida obrigação tributária sem a observância da lei. Talvez com a mudança do CTN pudéssemos pensar em sua aceitação, mesmo que para tanto tivéssemos de reanalisar alguns dispositivos constitucionais. Se sob este aspecto a Súmula parece não encontrar redenção, com relação aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, o novo CPC parece ter proporcionado uma luz no fim do túnel para contornar a problemática da aplicação da mencionada Súmula. Trata-se do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), cujo procedimento encontra-se previsto nos artigos 133 a 137 do CPC Vigente.

O questionamento mais importante é se tal incidente processual seria cabível no processo de execução fiscal regido pela Lei de Execução Fiscal (LEF) n. 6.830/80; ou em outros termos se seria cabível nos casos de responsabilização tributária. Parece-nos que por uma simples interpretação sistemática é claramente cabível o incidente aos casos mencionados nesse trabalho. Conforme o CPC: “Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e **na execução fundada em título executivo extrajudicial** (grifos nossos).”

A execução fiscal é fundada exatamente em título executivo extrajudicial, a CDA, conforme estabelece o art. 784, inciso IX do CPC:

> Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:
>
> [...]
>
> IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

Mas não é só isso, pois o próprio art. 1º da LEF ressalta que as normas do CPC serão aplicadas subsidiariamente na execução judicial da cobrança da dívida ativa: “Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

Entendemos que a inovação propiciada pelo legislador processual tem o condão de, sob alguns aspectos, atenuar a pragmática com que vem se realizando a responsabilização tributária em nosso sistema. Conforme fartamente sustentamos, os redirecionamentos das execuções fiscais, especialmente embasados na Súmula 435 do STJ, acabam gerando uma surpresa para os responsabilizados, que muitas vezes nem mesmo conseguem exercer o legítimo direito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, constatação que fere, mais uma vez, as premissas do neoconstitucionalismo e da dignidade da pessoa humana como vetores axiológicos do sistema.

Repisamos, se o contribuinte é intimado a se manifestar e tem 30 dias para ingressar com uma impugnação administrativa, somado ainda a um recurso hierárquico, logicamente que tal exegese também deve ser aplicada ao responsável tributário. Contudo, parece que quanto ao responsável, habitualmente, nada é observado e tais princípios constitucionais são esquecidos. Desta feita, o IDPJ seria a primeira oportunidade de prova e de exercício dos princípios constitucionais nos casos de redirecionamento. O IDPJ pode ser uma maneira de atenuar a aberração jurídica constituída por redirecionamentos sem a participação do responsável.

Conforme abordamos em laudas anteriores, a Jurisprudência[564] entende que a exceção de pré-executividade não é veículo processual apto à defesa de redirecionamentos e matérias a respeito de responsabilização tributária, justamente pela necessidade de dilação probatória. Assim, restaria apenas a via dos embargos à execução fiscal e a necessidade de garantia do juízo, mesmo que parcial, para que se pudesse cogitar em efetivo exercício de defesa por parte do responsável tributário.

Parece-nos que aceitar a aplicação do IDPJ para os executivos fiscais significa, em outros termos, oferecer a primeira oportunidade de se conceder o contraditório ao responsável, nos executivos fiscais, sem a garantia de juízo, tal como já determinado pelo julgamento do STF citado linhas atrás.[565] Tal constatação parece privilegiar os princípios e valores maiores da Constituição, especialmente os da dignidade à pessoa humana. Vale ressaltarmos que, num contexto ideal, o mais

---

[564] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.110.925/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 22/04/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.
[565] BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011.

correto seria a apuração da responsabilidade tributária em procedimento administrativo próprio, para que o responsável tivesse as mesmas oportunidades de defesa que o contribuinte executado. Contudo, se tal idealização está longe de ser aplicada na pragmática tributária, nos parece que a aceitação do IDPJ pode contornar esse grave problema vivenciado nos executivos fiscais.

Sob esse aspecto, interessante destacarmos que o §3º do art. 134 estabelece que a "instauração do incidente suspenderá o processo, [...]", bem como, o art. 135 estabelece que instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será "citado para manifestar-se e requer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze dias)." Conforme os estudos e as conclusões exaradas no capítulo anterior, parece que esta é a interpretação que mais se coaduna com o CTN, vez que as condutas que acarretam a responsabilização tributária, cuja natureza jurídica é sancionatória, dependem de apuração em procedimento prévio e próprio, já que não estamos diante de responsabilidade objetiva.

Infelizmente, cumprir a CF/88 não parece ser prioridade da PGFN, conforme pudemos conferir em seu parecer nº 618 de 2016, em que o órgão sustenta que a LEF é lei especial em relação ao CPC, de forma que "o conjunto de regras e princípios norteadores da cobrança dos créditos fazendários faria com que a instauração do incidente seja incompatível com o rito da execução fiscal".[566]

A impropriedade do argumento é patente. Afirmar que a LEF é lei especial e não admite a aplicação de normas do CPC é negar a integralidade do CPC à LEF. Assim, seguindo essa linha lógica, também seria inaceitável a aplicação de todas as outras normas do CPC que acabam por auxiliar na cobrança do crédito tributário, tal como a sistemática dos repetitivos, única e exclusivamente pelo motivo de que, em 1980, o legislador da LEF não previu tais institutos. Parece-nos que o jogo do órgão fazendário é claro: sempre aplicar o CPC exclusivamente em seu benefício. Se alguma norma do CPC auxilia a defesa do contribuinte é prontamente rechaçada pela aplicação do princípio da especialidade. Tal raciocínio é, no mínimo, desleal.

---

[566] Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016, p. 354. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2017.

Contudo, vale ressaltarmos que o próprio parecer mencionado admite que tal posicionamento pode ser demasiadamente drástico de forma que existiriam casos em que o IDPJ seria admitido nos executivos fiscais, quais sejam, os casos de "efetiva" desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do CC. Contudo, de forma surpreendente, desvirtuando toda a compreensão da responsabilização tributária, o parecer afirma que para os casos de responsabilização fundamentada no art. 135 do CTN não seria cabível o incidente. É o que consta expressamente em trecho do mencionado parecer:

> Destarte, se não adotada a incompatibilidade inicialmente defendida, entende-se que se enquadra, portanto, como situação apta a desencadear a instauração do incidente a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50, do CC/2002. Assim tratando-se de execuções fiscais de créditos tributários e créditos não tributários, nas hipóteses do art. 50 do CC/2002, em princípio, é cabível o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. **Entende-se que é incabível o incidente em caso de responsabilização com base no art. 135 do CTN, uma vez que, em tal situação, não se estaria tratando, verdadeiramente, de desconsideração da personalidade jurídica**, mas sim de responsabilização pessoal de terceiros por atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Em face do mencionado dispositivo, requer-se, nas execuções fiscais ajuizadas contra sociedades empresárias, o redirecionamento contra os sócios (grifos nossos).[567]

Assim, nos parece que a PGFN resguarda a possibilidade de aplicação do IDPJ "apenas" aos casos em que "ela" entende que estaria ocorrendo uma "efetiva" desconsideração da personalidade jurídica, tal como se dá com a responsabilização de grupos econômicos. Todavia, frente aos responsáveis tributários especificados no CTN, parece que fazem parte de uma realidade alternativa, em que os princípios constitucionais não têm vez, tudo para que se atenda à ânsia de arrecadação do ente fiscal. Para a PGFN, aplicar a Constituição no tema responsabilização tributária parece ser uma praga ou maldição a ser evitada a qualquer custo, infelizmente.

---

[567] Parecer PGFN/CRJ/Nº618/2016, p. 358-359. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2017.

Em 2016, majorando o cenário, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) publicou o Enunciado 53 a respeito do tema, inadmitindo a aplicação do incidente nos executivos fiscais: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015.”

A partir dessas duas vertentes, o tema já começou a alcançar os Tribunais que vêm se posicionando sobre a matéria. As Turmas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, estão divididas, ora negando a aplicação do incidente (Segunda e Terceira Turma), ora aplicando-o (Primeira Turma). Pela aplicação, colacionamos Acórdão de relatoria do Desembargador relator Wilson Zauhy:

> EMENTA. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO FEITO AO SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.
>
> O CPC/15 disciplinou em seus artigos 133 a 137 o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o qual passou a ser necessário para análise de eventual pretensão de redirecionamento da execução ao patrimônio dos sócios. A instauração do incidente exige a comprovação dos requisitos legais específicos previstos pelo art. 50 do Código Civil de 2002. **Esse incidente aplica-se, em toda sua extensão, à Fazenda Pública, por expressa disposição do artigo 4º. § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, que prevê que ‘à dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial’**. Registre-se que os atos direcionados à satisfação do crédito tributário foram estabelecidos entre a União Federal e a devedora (titular da relação contributiva) e não podem ser opostas indiscriminadamente aos sócios. Eventual modificação da situação econômico-patrimonial da empresa executada já no curso do processo não é motivo bastante para o redirecionamento da execução aos sócios; para se responsabilizar os sócios é necessário que se demonstre que os sócios contribuíram ilegalmente para a constituição da dívida tributária. Agravo de instrumento a que se dá provimento (grifos nossos).[568]

Em função dos posicionamentos dicotômicos, o Órgão Especial do mesmo Tribunal entendeu por admitir o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR)[569] a respeito da matéria[570], IRDR nº 4.03.1.000001, com o intuito de orientar

---

[568] BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AI nº 0022670-51.2016.4.03.0000/SP, rel. Desembargador Federal Wilson Zauhy, DJ. 30.05.2017.

[569] Artigos 976 a 987 do Código de Processo Civil.

[570] BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo código de processo civil anotado*. 2015, p. 612. De acordo com o autor: “O incidente de resolução de demandas repetitivas, proposto desde o Anteprojeto elaborado pela Comissão de Juristas é, sem dúvida alguma, a mais profunda modificação sugerida desde o

as decisões da 3ª Região sobre o assunto. O tema ainda se encontra pendente de apreciação. A respeito da aplicação do incidente aos executivos fiscais, vejamos o posicionamento de Renato Lopes Becho:

> Considerando que a imputação de responsabilidade tributária mais comum, atualmente não encontra fundamento legal (compare-se a Súmula n. 435 do egrégio STJ com o art. 135 do CTN e se observará nela que não há fato gerador de obrigação tributária nenhum, como estipula o legislador) e não é baseada em título executivo, ao menos essa última falha sistêmica poderá ser superada a partir de março de 2016. No indigitado incidente, ao contrário do que ocorre atualmente, o apontado como responsável 'será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze dias)', conforme a dicção do art. 135 do CPC/2015. Como se percebe, esse incidente faz com que seja superada a doutrina que indicava não haver a possibilidade do contraditório no processo executivo fiscal. Agora haverá, com todas as implicações daí decorrentes. Haverá a suspensão da execução (art. 134, parágrafo 3º_ e uma fase probatória (art. 135), que poderá incluir audiências, com depoimento pessoal e oitiva de testemunhas, etc. [...] de nossa parte, acreditamos que o legislador, no novo CPC, foi positivamente criativo. Referido incidente vai melhorar o sistema de defesa dos apontados como responsáveis tributários. Portanto, sua aplicação melhorará a pratica atual nas execuções fiscais, no que tange à responsabilização tributária.[571]

Concordamos em parte com o posicionamento exarado acima. Não entendemos que o incidente seja o "ideal" a respeito da observância dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. O mais correto e de acordo com o modelo constitucional seria realizar novo lançamento oportunizando a defesa administrativa para os responsabilizados. Contudo, como vimos sustentando, não obstante defendermos que a falta de observância do princípio da legalidade tem o condão de, por si só, inviabilizar a aplicação da Súmula nº 435 do STJ, entendemos que, de outra banda, o IDPJ pode auxiliar a contornar este grave problema pragmático nas execuções fiscais, de modo que sua aplicação deve ser defendida e enaltecida por todos os operadores do direito por ser esta a clara vontade de nossa Constituição.

---

início dos trabalhos relativos ao novo CPC. O instituto quer viabilizar uma verdadeira concentração de processos que versem sobre uma mesma questão de direito no âmbito dos tribunais e permitir que a decisão a ser proferida nele vincule todos os demais casos que estejam sob a competência territorial do tribunal julgador."

[571] BECHO, Renato Lopes. Alterações mais importantes do processo civil em matéria tributária e o novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 390-392.

Finalmente, vale mencionarmos que, por conta de todas as discussões travadas a respeito da aplicação do IDPJ aos executivos fiscais, a PGFN editou uma portaria em setembro de 2017, nº 948 [572] , estabelecendo o "Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade" (PARR). Afigura-nos que o grande intuito de tal portaria consistiu em combater justamente os argumentos a respeito da falta de observância do contraditório, ampla defesa e devido processo legal para a responsabilização, buscando passar ao controle total da PGFN a responsabilização, de forma a já tocar o Judiciário, afirmando que realizou a observância dos princípios constitucionais, tudo para evitar a aplicação do IDPJ.

Vale ressaltar que a Portaria também é inconstitucional ao nosso sentir, como podemos visualizar logo em seu artigo 1º ao preceituar:

> Art. 1º Esta Portaria regulamenta o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN.

Mais uma vez, ressaltamos que a responsabilização de terceiros não encontra respaldo na dissolução irregular da pessoa jurídica, como vem sendo imposto pelos entes fiscais com o aval do Poder Judiciário. Ainda, a implementação da portaria abrirá também importantes questionamentos de cunho constitucional, tributário e processual.

Como exemplo, destacamos: a) como ocorrerá a notificação do sujeito passivo que se visa responsabilizar pela dissolução irregular? De acordo como o artigo 2º da portaria, por meio de carta com aviso de recebimento e em caso de frustração, por meio de publicação oficial. Será constitucional regulamentar tal procedimento enquanto está em tramite a execução fiscal? b) caso se instaure tal procedimento, este não terá o condão de suspender automaticamente a execução fiscal, de forma que caberá ao procurador responsável pelo processo solicitar a suspensão do processo e o envio ao arquivo para que se dê início à contagem da prescrição intercorrente; c) não seria, do ponto de vista constitucional, o mais correto, extinguir a execução fiscal, para que se faça o procedimento e

---

572 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>. Acesso em: 08 out. 2017.

posteriormente o ajuizamento de nova execução fiscal em face daqueles que se deseja responsabilizar? Em suma, nos parece que tal procedimento trará muitos debates e discussões para o âmbito da responsabilização de terceiros, não tendo a possibilidade de ser visto como um instrumento corretor dos abusos que se vêm cometendo na responsabilização de terceiros.

CONCLUSÃO

Uma vez procedido o estudo do neoconstitucionalismo, com a análise de seus marcos histórico, filosófico e teórico bem como a constatação de que a dignidade da pessoa humana é o vértice interpretativo do sistema jurídico, aliado a uma compreensão da natureza jurídica da responsabilidade tributária de terceiros e suas respectivas regras-matrizes, tendo a Súmula nº 435 do STJ como teste pragmático, chegamos às seguintes conclusões:

1. O neoconstitucionalismo é uma nova forma de se pensar e desenvolver o direito constitucional e a própria teoria do direito. Trata-se de uma evolução das concepções do movimento do constitucionalismo, revelando uma conjugação de fatores nunca dantes vivenciada em nosso ambiente jurídico.

2. O neoconstitucionalismo possui três grandes marcos: o histórico, o filosófico e o teórico. Após as atrocidades cometidas na Segunda Grande Guerra, os países civilizados se viram na obrigação de enaltecer e proteger a dignidade da pessoa humana, oferecendo maiores ferramentas para prevalecer a vontade constitucional. Quanto ao marco filosófico, entendemos que as concepções jusnaturalista, positivista e realista, não obstante continuarem vivas, encontram-se parcialmente superadas pela concepção pós-positivista, na qual se observa a prevalência dos princípios como importantes ferramentas normativas à inserção dos valores no ordenamento jurídico. Finalmente, quanto ao marco teórico, entendemos que existem três grandes transformações propiciadas pelo neoconstitucionalismo: a força normativa da Constituição; a expansão da jurisdição constitucional; e uma nova dogmática de interpretação constitucional com a utilização da técnica da ponderação.

3. A proeminência do Poder Judiciário é uma característica marcante do neoconstitucionalismo, chegando a ser confundida com o tema a respeito do ativismo judicial. Contudo, apesar de termos verificado que o Poder Judiciário pode ser fonte do direito, entendemos que está limitado, em suas intepretações e consequentes inserções de normas no sistema, pelos valores e pelos princípios constitucionais, sobretudo a dignidade da pessoa humana.

4. Aceitarmos o neoconstitucionalismo como o atual modelo constitucional significa dizer que seus valores devem ser aplicados a todos os ramos do direito. Quanto ao âmbito tributário, o neoconstitucionalismo propicia uma releitura do sistema ao elevar o princípio da dignidade da pessoa humana como vértice interpretativo máximo. Como tal princípio acaba tendo um cunho altamente abstrato, deve ser auxiliado por um maior respeito aos princípios constitucionais tributários já existentes no sistema, tais como a legalidade, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Aplicar o neoconstitucionalismo ao direito tributário significa deslocar seu objeto de estudo do tributo para o sujeito passivo da obrigação, o qual é o destinatário não só de deveres perante o Estado Fiscal, mas, acima de tudo, detentor de direitos e garantias que privilegiam a dignidade da pessoa humana, sendo obrigação do Estado observar, proteger e enaltecer tal condição.

5. O Poder de Tributar nasce e é limitado no seio do próprio Poder Democrático. Desta feita, o maior objetivo do direito tributário reside em estudar as limitações ao Poder de Tributar, tendo como vetor interpretativo máximo a dignidade da pessoa humana do sujeito passivo da obrigação tributária. Mais uma vez, dentre outros princípios que auxiliam nesse desiderato, encontram-se alguns especiais para a análise da forma como se dá a tributação dos sujeitos passivos: a legalidade tributária, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

6. A sujeição passiva pode ser direta, quando temos o contribuinte, ou indireta, quando surgem os substitutos e os responsáveis, de forma que a substituição tributária não é uma modalidade de responsabilidade tributária. Esta última pode ser dividida nas seguintes modalidades: por sucessão, de terceiros e por infrações. Cada uma dessas modalidades tem requisitos próprios, de forma que é vedado ao operador do direito misturar sua disciplina para conquistar uma ampliação da responsabilização tributária. Ainda, é de vital importância sempre se observar o grau de responsabilidade entre os coobrigados: solidariedade, subsidiariedade e pessoalidade.

7. A responsabilidade tributária de terceiros, disciplinada nos artigos 134 e 135 do CTN também possui requisitos próprios para sua configuração, devendo ser considerada uma norma de exceção. A natureza jurídica da responsabilidade de terceiros não pode ser compreendida como uma garantia do crédito tributário. Trata-se de sanção, cujo procedimento dependerá sempre de um processo ou procedimento de conhecimento com a observância de todas as garantias e princípios constitucionais próprios, seja por meio da prova da atuação culposa do responsável, nos casos do artigo 134, cuja responsabilidade é subsidiária, seja por meio da verificação dos atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e em violação da lei ou estatutos, nos casos do artigo 135, cuja responsabilidade é pessoal do agente.

8. A acurada aferição da responsabilidade tributária depende da análise sistemática do direito empresarial e das normas que garantem autonomia e limitação patrimonial às pessoas jurídicas. Muitas vezes, a confusão no ramo tributário é grande, ampliando-se a responsabilidade tributária a casos em que esta não poderia se dar, como nos casos das figuras empresariais limitadas, as EIRELIS, as Sociedades Limitadas e as Sociedades por Ações.

9. Não se pode aplicar à responsabilização tributária a banalização da desconsideração da personalidade jurídica, vez que a responsabilidade tributária possui regras próprias delineadas em valores constitucionais e por legislação complementar. Tais conclusões se aplicam, inclusive, à responsabilização tributária de grupos econômicos.

10. A pragmática processual tributária demonstra que os valores e premissas do neoconstitucionalismo não vêm sendo observados em nosso direito pátrio quanto à responsabilidade tributária. Problemas como o ajuizamento tardio das execuções, a falta de qualificação das pessoas inseridas nas CDAs, o prazo de redirecionamento, a observância de um efetivo contraditório na responsabilidade tributária e, principalmente, a Súmula nº 435 do STJ são provas contundentes de que os valores constitucionais mais caros de nosso sistema foram relegados à segundo plano quando se trata de responsabilidade tributária.

11. A Súmula nº 435 do STJ cria obrigação não pautada em lei, qual seja, a dissolução irregular, baseando-se unicamente em uma portaria fazendária. A Súmula nº 435 não se adequa a nenhuma concepção filosófica, seja jusnaturalista, positivista, realista ou pós-positivista. Trata-se de clara Súmula inconstitucional que ofende os princípios constitucionais de legalidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

12. A Súmula nº 435 do STJ deve ser urgentemente revista pelo próprio Tribunal ou extirpada do sistema por outros mecanismos, como a interpretação de sua derrogação pelo julgamento do STF ou a sua não aplicação tendo por fundamento a teoria dos precedentes e a decisão *per incuriam*. Não obstante, a Súmula nº 435 do STJ padecer do vício de inconstitucionalidade pela afronta ao princípio da legalidade, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, inserido no sistema pelo novo CPC, pode ser uma importante ferramenta processual para contornar parcialmente a inconstitucionalidade da Súmula quanto à não observância dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, de forma que é imperiosa a aplicação do IDPJ aos executivos fiscais.

Em suma, o centro moderno do direito tributário é o ser humano; por sua vez, o neoconstitucionalismo representa o movimento paradigma de nosso Estado Constitucional, tendo na dignidade da pessoa humana o vértice interpretativo do sistema. Ao fardo do insucesso empresarial não pode ser adicionada a responsabilização tributária como garantia do sistema – alguém terá de assumir a conta e não importa quem.

A Súmula nº 435 do STJ é inconstitucional, ferindo tanto a Constituição Brasileira quanto o próprio movimento neoconstitucionalista, uma vez que estabelece gritante caso de criação de obrigação tributária sem a respectiva lei que a estabeleça e vulnerando os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

O padrão atual de responsabilização tributária causa insegurança jurídica nos cidadãos brasileiros que desejam participar da economia e também aos investidores internacionais que preferem investir em mercados mais sólidos e seguros. Por isso, nesse trabalho, procuramos sedimentar o seguinte pensamento conclusivo: ao contrário do que vem ocorrendo, a responsabilização tributária deve, urgentemente, observar os ditames da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. *For Good and Evil: the impact of taxes on the course of civilization*. Maryland: Madison Books, 2001.

AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. (livro digital).

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 10. ed. São Paulo: Método. Capítulo 2, item 2.5.2 (livro digital).

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Renato de Oliveira. *Execução fiscal.* Comentários à Lei n. 6.830/1980. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (livro digital)

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral das obrigações*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1966.

APPEL, Hilary. *Tax politics in eastern Europe.* Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise. Michigan: University of Michigan Press, 2011.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Revista da Pgfn*, ano 1, n. 1, 2011, p. 90. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

ARAÚJO, Juliana Costa Furtado. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coords). *O novo CPC e seu impacto no processo tributário*. São Paulo: FiscoSoft, 2015. Item 4. (livro digital).

ARAUJO, Luiz Alberto David. NUNES JR, Vidal serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Verbatim, 2015.

ARISTÓTELES. *Retórica*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ATALIBA, Geraldo. Penalidade Tributária – processo administrativo tributário – princípios – *due process o law*. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, v. 2, p. 238.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? In: *Revista de Processo,* ano 33, n. 163, São Paulo, Revista dos Tribunais, set. 2008, p. 50.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humbeto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AVILÉS, Maria del Carmem Barranco. *La teoria juridica de los derechos fundamentales*. Madrid: Dykinson, 2000.

AVILÉS, Maria Del Carmen Barranco. Los contenidos materiales de las constituciones y la posibilidad de un constitucionalismo positivista. In: *El positivismo jurídico a examen*. Salamanca: Aquilafuente, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBERIS, Mauro. *Existe el neoconstitucionalismo?* Razones, Debates y argumentos. Lima, Peru: Jurista, 2013.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia dos princípios constitucionais*. São Paulo: Renovar, 2011.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. São Paulo: Renovar, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo.* A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BARROSO, Luis Roberto. Palestra realizada na EMAG do TRF3 em 08 de maio de 2013. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=-sOewnGL60M>. Acesso em: 08 jan. 2017.

BASTOS. Celso Ribeiro. *Hermenêutica e intepretação constitucional*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 180, São Paulo, Dialética, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário,* v. 221, São Paulo, Dialética, 2014a, p. 137.

BECHO, Renato Lopes. Alterações mais importantes do processo civil em matéria tributária e o novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário.* Teoria geral e constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014b.

BECHO, Renato Lopes. O desprestígio da lei em decisões “descuidadas” no aniversário do CTN. In: *Revista do Advogado,* n. 132, ano XXXVI, São Paulo, AASP, dez., 2016, p. 99.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. São Paulo: Saraiva, 2014c.

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BENTO, Milani M. *Positivismo jurídico e neoconstitucionalismo*. Florianópolis: Empório do Direito, 2015.

BÉZE, Patrícia Mothé Glioche. Devido Processo Legal. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA Eduardo; GALDINO, Flavio (Orgs). *Dicionário de princípios jurídicos.* São Paulo: Elsevier, 2011.

BIN, Roberto. *Diritto costituzionale*. 6. ed. Torino: G. Giappichelli, 2005.

BITTAR, Eduardo; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BOBBIO, Norberto et al. *Dicionário de política*. 11. ed. Brasília: UnB, 1998.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico. Lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 8. ed. Brasília: UnB, 1996.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. *Manual de direito e processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *RDDT 22*, São Paulo, 1997, p. 24.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* – uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.

BORGES DE MACEDO, Paulo Emílio Vauthier. *Hugo Grócio e o direito.* O jurista da guerra e da paz. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

BRANDÃO, Claudio; BARBAS HOMEM, Antônio Pedro. *Do direito natural aos direitos humanos*. Coimbra: Almedina, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 21.073/RS, rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julg. 18/10//2011, DJe 26/10/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.110.925/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 22/04/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AI nº 0022670-51.2016.4.03.0000/SP, rel. Desembargador Federal Wilson Zauhy, DJ. 30.05.2017. Disponível em: <http://www.trf3.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2017.

BRASIL. STF. AC-MC 1657/RJ. Rel. Min Joaquim Barbosa. DJ 27/06/2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.110.925/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 22/04/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 859.616/RS, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julg. 18/09/2007, DJe 15/10/2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp n. 702.232/RS, rel. Min. Castro Meira, julg. 14/09/2005, DJe 26/09/2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1568084, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, D.J 09/08/2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE: 584188 SP, rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, DJE: 28/09/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp nº 1.062.571/RS, rel. Min. Herman Benjamin, DJ. 20/11/2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AG.REG. RE n. 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 21/10/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Legal em Agravo de Instrumento nº 0004194-33.2014.4.03.0000/SP, rel. Des. Fed. Carlos Muta, D.J. 16/10/2014. Disponível em: <http://www.trf3.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 562.276-PR, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, unânime, DJ. 03/11/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.110.925/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 22/04/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AI nº 0022670-51.2016.4.03.0000/SP, rel. Desembargador Federal Wilson Zauhy, DJ. 30.05.2017. Disponível em: <http://www.trf3.jus.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

BREAY, Claire. *Magna Carta*. London: The Brittish Library, 2007.

BREAY, Claire. *Magna Carta.* Manuscripts and myths. London: The British Library, 2010.

BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição.* Estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. (livro digital).

BUCHANAN, James M. *The power to tax. Analytical foundations of a fiscal Constitution*. Indianapolis: Liberty Fund, 2000.

BUENO, Scarpinella Cássio. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Teoria Geral. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1. (livro digital).

BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo código de processo civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015.

BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades comerciais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BURG, David. F. *A world history of tax rebellions.* An encyclopedia of tax rebels, revolts and riots from antiquity to the present. Londres: Routledge, 2004.

BUZAID, Alfredo. Do concurso de credores no processo de execução. São Paulo: Saraiva, 1952.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e argumentação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo.* Direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

CAMPBEL, Tom. *Prescriptive legal positivism:* law, rights and democracy. London: UCL Press, 2004.

CANAL, Francisco; PISTONE, Pasquale. La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano. In: *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

CANARIS, Claus-Wilhem. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARBONELL, Miguel. Prologo: nuevos tiempos para el constitucionalismo. In: *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003a.

CARBONELL, Miguel. *Nuevos tiempos para el constitucionalismo*. In: Neoconsttituonalismo(s). Madrid: Trotta, 2003b.

CARBONELL, Miguel. Palestra realizada na Universidade EAFIT, em Medellín, Colômbia, em 25 de agosto de 2009. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=mwnZlruVcvY&t=291s>. Acesso em: 15 jan. 2017.

CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de Empresas – Auto-contrato – Não incidência de ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: CEU; Revista dos Tribunais, 2003.

CARRAZZA. Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. Análise econômica do direito tributário e colisão de princípios jurídicos: um caso concreto. *ALACDE Annual Conference, Mexico City,* 2008. Disponível em: <http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/20/>. Acesso em: 09 fev. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2016. v. III

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.

CALSAMILGLIA, Albert. Postpositivismo. *Doxa*, n. 21, 1998. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/descarga/postpositivismo-0/>. Acesso em: 15 set. 2017.

CHAGAS, Edilson Enedino das. *Direito empresarial esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHEMERINSKY, Erwin. *Interpreting the Constitution*. New York: Praeger, 1987.

CHIMENTI, Ricardo C. et al. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (livro digital).

COELHO, Fabio Ulhoa. *Para entender Kelsen*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. (livro digital).

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 28. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. (livro digital).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COMELLA. Victor Ferreres. *Una defensa de la rigidez constitucional*. In: *Constitución:* problemas filosóficos. Madrid: Lael, 2003.

COMPARATO, Fabio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle da sociedade anônima*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORDERO, Franco. *Procedura penale*. 9. ed. Milão: Giuffrè, 2012.

CORVISIER, André. *Historia Moderna*. Barcelona: Labor, 1980.

COSSIO, Carlos. *La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*. Buenos Aires: Losada, 1939.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CROWE, Jonathan. *Natural Law Beyond Finnis*. Queensland: Univerity of Queensland. 2011. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2152780>. Acesso em 14 fev. 2016.

CUNHA, Paulo Ferreira da. Direito natural: contributos para um estado da arte. In: HOMEM, António Pedro Barbas; BRANDÃO, Cláudio. *Do direito natural aos direitos humanos*. Coimbra: Almedina, 2015.

CRUZ, Alvaro Ricardo de Souza. *Jurisdição constitucional democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004

DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DA SILVA, José Afonso. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014.

DA SILVA, Virgílio Afonso. Transição e direito: culpa, punição, memória. In: GALLE, Helmut; SCHMIDT, Rainer (Orgs). *A memória e as ciência humanas*. São Paulo: Humanitas, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *A Constituição na vida dos povos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DARZÉ, Andrea. *Responsabilidade tributária:* solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010.

DEDEK, Helge; PRAAGH, Shauna Van. *Stateless Law*. Surrey: Ashgate, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O efeito vinculante e o princípio da motivação das decisões judiciais: em que sentido pode haver precedentes vinculantes no direito brasileiro? In: *Novas Tendências do Processo Civil*. Salvador: Juspodium, 2013.

DIDIER, Fredie. *Sobre a teoria geral do processo.* Essa desconhecida. Salvador: Juspodivm, 2012.

DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. São Paulo: Método, 2006.

DINIZ, Antonio Carlos; MAIA, Antonio Cavalcanti. Pós-positivismo. In: BARRETO, Vicente de Paulo (Coord). *Dicionário de filosofia do direito.* Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3

DORIA, Antonio Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due processo of law".* Ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

EMANUEL, Steven L. *Constitutional Law*. New York: Aspen Publishers, 2010.

EMERIQUE, Lilian Balmant. *Neoconstitucionalismo e direitos sociais*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La constitución como norma y el tribunal constitucional*. Madrid: Civitas, 1985.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 13. ed. São Paulo: Atlas. 2015. v. 1

FIGUEROA, Alfonso Garcia. *Ontología y función de los mandatos optimización*. Disponível em: <http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada1/Garc%C3%ADa%20Figueroa.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2016.

FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantias*. Madrid: Trotta, 1999.

FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del estado de derecho. In: CARBONELL, Miguel (Org). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Por que ler Kelsen, hoje*. Suplemento Cultura, *O Estado de São Paulo*, 1 de novembro de 1981, n. 73, p. 12-13.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O papel político do judiciário e suas implicações. In: FRANCISCO, José Carlos (Coord). *Neoconstitucionalismo e atividade jurisdicional.* Do passivismo ao ativismo judicial. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

FINNIS, John. *Natural law & natural rights*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil. Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. (livro digital).

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. São Paulo: Lael. 1973.

FONSECA, Tiago da Silva. *Proteção do contribuinte e fazenda contra atos contraditórios e modificação de jurisprudência em direito tributário*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/tiago.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2017.

FORSYTHE. David P. *Encyclopedia of Human Rights*. New York: Oxford University Press, 2009. v. 2

FREITAS, Hudson Couto Ferreira de. *Teoria(s) do direito:* do jusnaturalismo ao pós-positivismo. Belo Horizonte: D'Placido, 2015. (livro digital).

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 2

GRAU, Eros. O d*ireito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes. (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAVER. Hans Petter. *Judges against Justice.* On Judges when the rule of law is under attack. London: Springer, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais. *RFDT,* n. 28, julho, 2017, p. 235.

GROTIUS, Hugo. *O Direito da guerra e da paz*. Ijuí, RS: Unijuí, 2004.

GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. *Procédures Fiscales*. 7. ed. Paris: Dalloz, 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENICIO JUNIOR, Benedicto Celso (Coords). *Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.

GUASTINI, Riccardo. La constitucionalizacon del ordenamiento jurídico: el caso italiano. In: CARBONELL, Miguel (Org). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.

HARARI, Yuval Noah. *Sapiens* – uma breve história da humanidade. Porto Alegre: L&PM, 2015. (livro digital).

HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HART, Herbert L. A. *Punishment and Responsibility*. New York: Oxford University Press, 2008.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Lael, 1983.

HOLMES, George. *The Oxford illustrated History of Medieval Europe*. Oxford: Oxford University Press, 1988.

HOLMES JR., Oliver Wendell. *The path of the law*. Auckland: The Floating Press, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights*. EUA: Lightning Source, 2000.

JANSEN, Rodrigo. A súmula vinculante como norma jurídica. In: *Revista Forense*, ano 101, n. 380, julho-agosto, 2005, p. 208.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

JOHNSON. John W. *Historic U.S. Court Cases. An encyclopedia*. New York: Routledge, 2001. v. 1

JUDSON, Frederick N. [1903] *A treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in The United States*. New Jersey: The Lawbook Exchange, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KENNAN, George F. *At a Century's Ending*. New York: WW Norton, 1996.

LA FONTAINE. *Fábula XVIII*. Disponível em: <https://www.pensador.com/fabulas_de_jean_de_la_fontaine/>. Acesso em: 20 mar. 2017.

LEALE, Victor Nunes. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, FGV, n. 145, jul./set. 1981, p. 1-20.

LEITER, Brian. *Legal Positivism*. Chicago: Oxford University Press, 2010.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 20. ed. São Paulo: Saraiva. 2016.

LEWANDOWSKI, Ricardo. Palestra realizada no Conselho Nacional de Justiça, em 14 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/61987-o-seculo-xxi-marca-a-era-dos-direitos-e-do-poder-judiciario-afirma-ricardo-lewandowski>. Acesso em: 23 jan. 2017.

LOCKE, John. *The second Treatise of Government*. New York: Barnes & Nobles, 2004.

LODI, Ricardo. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2009.

LOWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constituición*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. (livro digital).

MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. A condenação do vencido em honorários advocatícios e a fundamentação das decisões no novo CPC. In: SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. *A ética dos precedentes (justificativa do novo CPC)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Dialética. 2010.

MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2008.

MARSON, James. *Business Law*. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário,* v. 236, São Paulo, Dialética, 2015, p. 102.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Impacto tributário no novo código civil*. Coordenação Eduardo de Carvalho Borges. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social.* 7. ed. São Paulo: LTr, 2010. Tomo I

MARQUES, José Frederico. A garantia do “due process of law” no direito tributário. In: *Revista de Direito Público*, v. 2, ano 5, 1968, p. 28-33.

MATTEUCCI, Nicola. *Organizzazione del potere e liberta-storia del costituzionalismo moderno*. Torino: Utet, 1976.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

McGEHEE, Lucius Polk. *Due process of law under the federal Constitution*. New York: Edward Thompson Company, 1906.

MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. 1975.

MOLLER, Max. *Teoria geral do neoconstitucionalismo* – bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MONTESQUIEU. *Oeuvres completes de Montesquieu*. Paris: Librairie de L. Hachette, 1859.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário na Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. v. I

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MOURA, Marcelo. *Curso de Direito do Trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2014.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. 3. ed. São Paulo: RT, 2011.

NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 37. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NAVARRO, José Maria Lezcano. *Piercing the corporate veil in Latin American jurisprudence:* a comparison with the Anglo-american method. New York: Routledge, 2016.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NERY JR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 7. ed. São Paulo: RT, 2001.

NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código civil comentado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. (livro digital).

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de processo civil comentado*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

NEW YORK TIMES, 06 de janeiro de 2008. *Magna Carta auctions.* Disponível em: <http://www.nytimes.com/2008/01/06/magazine/06wwln-lede-t.html?_r=0>. Acesso em: 10 set. 2017.

NOGUEIRA, Alberto. *Devido processo legal tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

NOJIRI, Sergio. *Neoconstitucionalismo versus Democracia.* Um olhar positivista. Curitiba: Juruá, 2012.

NOVELINO, Marcelo. *Manual de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Método, 2014.

NUNES JR., Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009.

OTTO, Écio; POZZOLO, Suzana. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico.* as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da Constituição. 3. ed. Florianópolis: Conceito, 2012.

PATTERSON. Dennis. *Law and Truth.* New York: Oxford University Press, 1996.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. (livro digital).

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário.* Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. II

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. Primeira Parte, item II. (livro digital).

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo Fiscal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário,* v. 211. São Paulo: Dialética. 2013, p. 150.

PIRES, Antonio Cecílio Moreira. *A desconsideração da personalidade jurídica nas contratações públicas*. São Paulo: Atlas, 2014.

PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (livro digital).

PLAZA, Carlos Romero; PENÃ, Francisco Serantes. *Responsables y Responsabilidad Tributaria*. Madrid: Wolters Kluwer, 2009.

PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2000.

PORTAS, Luciana Zechin. Lei complementar em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Leis complementares em matéria tributária.* Aspectos práticos atuais. São Paulo: Manole, 2003.

RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial.* Parâmetros dogmáticos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RAUM, Elizabeth. *A World War II Timeline*. Minnesota: Capstone Press, 2014.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REVISTA Valor Econômico. *Ministros julgam redirecionamento de execução fiscal*. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/4995138/ministros-julgam-redirecionamento-de-execucao-fiscal>. Acesso em: 14 ago. 2017.

RICKET, Charles E. F.; GRANTHAM, Ross B. *Corporate personality in the 20th Century*. Oxford: Hart Publishing, 1998.

ROBERTSON, David. *A dictionary of Human Rights*. 2. ed. London: Europa Publications, 2005.

ROCHA, José Manuel de Sacadura. *Fundamentos de filosofia do direito.* Da antiguidade a nossos dias. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000.

ROSSI, Amélia Sampaio. *Neoconsittucionalismo. ultrapassagem ou reeleitura do positivismo juridico?* Curitiba: Juruá, 2011.

SAHA, Tushar Kanti. *Textbook on Legal Methods, Legal Systems & Research*. New Delhi: Universal, 2010.

SANDS, Philippe. *From Nuremberg to the Hague*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang et al. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: RT, 2012.

SARMENTO, Leonardo. *Controle de constitucionalidade e temáticas afins*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

SCHULTZ, David. *Encyclopedia of American Law*. New York: Facts on File, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Responsabilidade tributária*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: CEU; Revista dos Tribunais, 2011.

SEBOK, Anthony, J. *Legal Positivism in American Jurisprudence*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

SERRA, Márcio Guerra; SERRA, Monete Hipólito. *Registro de imóveis I*. Parte Geral. Coordenação Christiano Cassetari. São Paulo: Saraiva, 2013. (livro digital).

SILVEIRA, Paulo Fernando. *Devido processo legal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana.* Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SIQUEIRA, Thiago Ferreira. *A Responsabilidade patrimonial no novo sistema processual civil*. Coordenação Teresa Arruda Alvim Wambier e Eduardo Talamini. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Common Law*. Introdução ao Direito dos EUA. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

SÓFOCLES. *Antígona*. Introdução, versão e notas Maria Helena da Rocha Pereira. Brasília: UnB, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios e administradores. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Oliveira Rocha, n. 137, fev. 2007, p. 50.

STRAUSS, Leo. *Direito natural e história*. Lisboa: Edições 70, 2009.

STRECK, Lenio Luiz. *Novo CPC decreta a morte da lei.* Viva o common law! 12 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-set-12/senso-incomum-cpc-decreta-morte-lei-viva-common-law>. Acesso em: 24 dez. 2016.

STRECK, Luiz Lenio. O pan-principiologismo e o sorriso do lagarto. *Conjur*. 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>. Acesso em: 30 jan. 2017

STRECK, Lenio Luiz. Ontem, os códigos; hoje, as constituições: o papel da hermenêutica na superação do positivismo pelo neoconstitucionalismo. In: *Direito Consittucional contemporâneo: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SUBIRANA, Sonia Mauricio. *El responsable tributario y la empresa*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2008.

TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*. 5. ed. São Paulo: Método, 2015. (livro digital).

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 7. ed. São Paulo: Método. 2017.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. Saraiva: São Paulo, 2013. (livro digital).

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Processo Civil*. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. v. 3. (livro digital).

THILLY, Frank. *A History of Philosophy*. New York: Henry Holt and Company, 1924.

TOMAS DE AQUINO. *Suma teológica*. Trad. G. C. Galache et al. São Paulo: Loyola, 2005. v. 4

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito e Poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. São Paulo: Manole, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2005b. v. III

UCKMAR, Victor. *Os princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Código civil interpretado*. São Paulo: Atlas, 2013.

VILANOVA. Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILE, John R. *Founding documents of America*. California: Abc-clio, 2015.

WALD, Arnoldo. *Direito civil: introdução e parte geral*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

WEISS, Fernando Leme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

WELLS, Michael L.; EATON, Thomas A. *Constitutional Remedies.* A reference guide to the United States Constitution. Connecticut: Praeger, 2002. v. II

WOLFRAM, Gary. Taxpayers rights and the fiscal constitution. In: RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard. *Politics, Taxation and the rule of Law.* The Power to Tax in Constitutional Perspective. Virginia: Springer Science, 2002.

ZHOU, Jinghao. *Chinese vs. Western Perspectives*. Plymouth: Lexington Books, 2014.