

Ricardo Lodi: Disparidade de armas entre fisco e contribuintes

04/03/2015

Com a crise de financiamento do *Welfare State* e o desmoronamento do socialismo real, temos um mundo marcado pela homogeneidade ideológica e pela unipolaridade militar. Nesse quadro, o avanço científico e tecnológico traz os fenômenos da *Globalização* e da *sociedade de risco*[1], marcados pelo pluralismo jurídico[2], com o esgotamento de um certo constitucionalismo baseado na centralidade do papel do Estado-nação, que não detém mais o monopólio do Direito.

No entanto, embora não se possa negar o fracasso do socialismo real, as dificuldades do Estado do Bem-Estar Social, o terrorismo e os desafios da *sociedade de risco*, por outro lado, também é preciso reconhecer que a *mão invisível do mercado* não resolveu as complexas questões sociais, em um mundo que confere liberdade para o capital volátil e apátrida, mas a nega para a maioria das pessoas do planeta, excluída do acesso aos bens e serviços mais elementares para a digna sobrevivência.[3]

Por isso, é preciso construir novos paradigmas para a época atual, que, pela proximidade, ainda não pode ser denominada, senão provisoriamente. São usadas expressões como *pós-modernidade*, *modernidade reflexiva*, *modernidade ambivalente*, *modernidade tardia*, *Estado de Risco*, *Estado Subsidiário*, *Estado Pós-Social*, entre tantas outras, para designar os tempos atuais, captando várias características dos nossos dias. No entanto, só o distanciamento histórico será capaz de identificar que facetas prevalecerão, a fim de caracterizar nosso tempo. [4]

Contudo, aos estudiosos do Direito não é dado procurar as soluções para os complexos fenômenos atuais, a partir de categorias jurídicas que foram forjadas no início da *Era Moderna*, vez que estas não são mais capazes de dar respostas aos problemas com que nos defrontamos hoje. Um novo mundo merece novas explicações. Se as que existem ainda não nos confortam, ao menos diagnosticam o caráter obsoleto das velhas fórmulas baseadas em éticas formais e matemáticas[5] e a necessidade do debate sobre os novos rumos.

É que com fim da época de ouro do Estado Social do Século XX, e com o advento do *Estado Social e Democrático de Direito* no Século XXI,[6] com as mudanças em relação “aos conceitos e categorias construídas em torno do princípio da *soberania*, como *monismo jurídico*, *norma fundamental*, *poder constituinte originário*, *hierarquia das leis*, *direito subjetivo e segurança do direito*”, [7] é indispensável a busca de novos paradigmas, nos quais o valor da segurança jurídica, vinculando-se aos interesses da sociedade, passa a ser efetivado não apenas pela legalidade numa acepção individualista, mas, a partir da sua reaproximação com o valor da justiça.[8]

Nesse cenário, se por um lado não há mais como garantir a tutela do direito individual do contribuinte, como se este fosse uma figura mitológica, desligada da realidade fática, por outro

não se acredita mais que os interesses do Estado-Nação se confundem com os interesses da sociedade

Logo, não há mais como crer no mito de que exista um *direito do contribuinte* em contraposição ao interesse do Estado, pois a grande questão do Direito Tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade[9] ou até mesmo de diferentes países que concorrem num mesmo mercado, hoje globalizado. Na verdade, a lei fiscal apresenta uma natural ambivalência encontrada nos efeitos colaterais que uma medida positiva para determinados contribuintes representará ao direito de outros.

Por essa razão, a segurança jurídica do contribuinte ganha uma dimensão plural baseada na aferição da adequação dos critérios legislativos materiais e procedimentais à justiça fiscal e à repartição dos riscos e custos sociais, posto que, para que a liberdade seja abrangente, deve superar sua dimensão individual e ser capaz de atender aos agentes coletivos. Nesse novo contexto, em que a relação entre fisco e contribuinte é horizontalizada resta indispensável a repaginação do *princípio da supremacia do interesse público*[10], conceito por demais vago e quase sempre utilizado pelo Estado para violar direitos fundamentais.

Na seara tributária, o princípio da supremacia do interesse público acabou por justificar não só a adoção de critérios apriorísticos de interpretação favoráveis à cobrança do tributo, como também uma série de privilégios e garantias para a cobrança do crédito tributário que, embora necessários em sua maioria, acabaram sendo exacerbados, contribuindo para a sobrevivência no plano fático das teorias causalistas doutrinariamente superadas pelo advento da jurisprudência dos valores[11], diante de um contencioso administrativo técnico mas com um incipiente grau de imparcialidade institucional e um poder judiciário não especializado.

Nesse cenário de prevalência do interesse público sobre os direitos fundamentais que, em plena ditadura militar, foi promulgada a Lei 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal (LEF), que dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados e dos Municípios, inclusive a de natureza tributária, com o revelado intuito de facilitar a cobrança deste e restabelecer privilégios que a Fazenda Pública possuía sob a vigência do DL 960/38, perdidos com a unificação do processo de execução com a vigência do Código de Processo Civil (CPC) em 1973. Uma dessas alterações foi o restabelecimento da possibilidade da Fazenda Pública emitir unilateralmente o seu título executivo extrajudicial, que não era medida prevista no CPC. Assim, neste contexto de regramento especial para os executivos fiscais, passamos a ter norma específica exigindo do devedor a garantia do juízo como requisito para o oferecimento de embargos do devedor, a partir da ideia de legitimidade do ato estatal, gerador de presunção de liquidez e certeza da dívida unilateralmente fixada pelo Estado.

Visando equilibrar os interesses em jogo, como contrapartida da possibilidade do credor fixar unilateralmente a dívida sem qualquer apreciação imparcial quanto à sua existência e montante, a LEF previu a suspensão da execução até o julgamento da ação de embargos do devedor (artigos 18 e 19), quando, finalmente, o crédito seria examinado à luz de uma apreciação imparcial, a exemplo da norma geral adotada pelo Código de Processo Civil. Como pressuposto de admissibilidade dos embargos, era exigido do credor a garantia do juízo por

meio do depósito judicial do montante integral do débito, da penhora dos bens descritos no artigo 11 da LEF, ou do oferecimento de fiança bancária, a exemplo do que então ocorria na sistemática do CPC.

Porém, com a edição da Lei 11.382/2006, que alterou a estrutura do processo de execução do CPC, a simetria entre o regramento da lei processual geral e da lei de processo judicial fiscal deixou de existir, uma vez que, no âmbito privado, marcado por uma relação entre iguais, o legislador acabou por fazer prevalecer a ideia de efetividade da execução, promovendo duas alterações importante para esse estudo: a) deixou de exigir garantia do juízo para a oposição dos embargos do devedor com a revogação do artigo 737 do CPC; b) estabeleceu que, como regra, os embargos não terão efeitos suspensivos da execução, o que só será excepcionado nos casos em que, desde que a execução já esteja garantida, o juiz identificar que são relevantes os fundamentos da ação e que o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil reparação, nos termos do artigo 739-A[12], que substituiu o §1º do artigo 739 que previa a suspensão automática do processo.

Embora não tenha havido qualquer alteração na LEF, o Superior Tribunal de Justiça (STJ)[13] vem entendendo que o artigo 739-A aplica-se analogicamente às execuções fiscais, determinando que a regra nesses processos seja o prosseguimento da cobrança executiva, independentemente da oposição dos embargos. Porém, vale destacar que a mesma integração analógica não é promovida pela Corte em relação à inexigibilidade da garantia do juízo para a oposição dos embargos do devedor.

Desse cenário normativo e jurisprudencial, surgem consequências que ainda não foram bem analisadas pelo Poder Judiciário, decorrentes da ausência de efeitos suspensivos nos embargos ainda que garantido o juízo, como a possibilidade da Fazenda Pública, tão logo ingresse nos autos do processo, solicitar a liquidação imediata da caução apresentada. É que sem a suspensão da execução esta terá prosseguimento com os atos tendentes à liquidação da garantia oferecida pelo devedor. Ou seja, uma garantia de vida muito breve que, por isso mesmo, tem praticamente os mesmos efeitos do pagamento, gerando, na prática, o retorno do draconiano princípio do *solve et repete*, que obrigava os devedores a saldarem suas dívidas para só depois discuti-las. Os efeitos dessa execução imediata da garantia são nefastos na vida patrimonial do devedor e do próprio mercado de crédito, em um cenário em que as empresas e as pessoas físicas vão buscar a garantia do juízo por meio de cartas de fiança e de seguros garantia. Sendo o sinistro certo e imediato, independentemente de apreciação judicial a respeito da existência e do montante do crédito tributário, o custo dessas garantias tornará a sua contratação inviável. Tal situação vem na contramão da vontade do legislador, que, recentemente, por meio da Lei 13.043/14, acabou por acrescentar o seguro garantia dentre as formas legalmente admitidas para a garantia da execução fiscal.

Essa aplicação analógica seletiva do CPC aos executivos fiscais, ao buscar socorro na lei processual geral no que se refere à supressão dos efeitos suspensivos dos embargos do devedor, mas não aceitar o mesmo procedimento de integração no que tange à desnecessidade de garantia do juízo para o oferecimento dos embargos do devedor, promove uma corrupção sistêmica transformando um instituto baseado na celeridade das execuções e na efetividade jurisdicional em um instrumento de arbítrio e de violação de direitos fundamentais do

contribuinte.

De fato, tal raciocínio é analogia que não se deve fazer, pois não há lacuna a ser colmatada, uma vez que a Lei 6.830/80, que rege as execuções fiscais, estabelece regras sobre o tema, que devem prevalecer sobre as normas do CPC por serem normas especiais, que não são derogadas pelas normas gerais.^[14]

Na disciplina das execuções em geral no CPC estamos diante da cobrança de um título judicial protegido por uma sentença transitada em julgado em um processo de conhecimento, ou, ainda, de um título extrajudicial, cuja formação tenha havido a contribuição da vontade do devedor que aceitou submeter-se à cobrança coercitiva em caso de inadimplemento.^[15] Neste caso, o imediato prosseguimento da execução como regra geral é providência desejável já que a existência da dívida ou é protegida pela coisa julgada ou é derivada da vontade do devedor, sendo a suspensão do feito executivo medida que só se justifica em casos excepcionais.

Porém, quando se trata da cobrança da dívida ativa tributária, a Administração Pública tem a prerrogativa de emitir unilateralmente o título executivo, por meio de procedimento administrativo que, em nosso país, ainda não é protegido pelas garantias processuais plenas derivadas de um desenho institucional fundado na imparcialidade e na impessoalidade.^[16] Portanto, é um título executivo que, embora dotado da presunção legal de liquidez e certeza, tem seu nascimento inteiramente fundado na interpretação que o credor tem do ordenamento e dos fatos. Logo, nessa seara, em que a existência da dívida é fruto de uma presunção legal relativa, fixada a partir da visão interessada da administração fazendária, não se coaduna com a garantia do devido processo legal o prosseguimento da execução quando da oposição dos embargos do devedor acompanhado pela garantia do juízo.

Deste modo, ainda que a lei especial (LEF) não devesse prevalecer sobre a lei geral (CPC), ainda que se entendesse os efeitos da oposição dos embargos do devedor sobre a execução fiscal como matéria não regulada na Lei 6.830/80, é forçoso reconhecer que a analogia entre esta e o CPC, no que tange à inexistência de efeito suspensivo dos embargos do devedor, não guarda a necessária identidade valorativa entre as duas situações envolvidas, pressuposto de qualquer procedimento analógico.

Esse quadro de violação aos direitos fundamentais dos contribuintes ainda é mais agudo quando se exige uma garantia pressupondo a sua imediata liquidação, quando a caução deixa de ser um mecanismo de equilíbrio das partes e de garantia da efetividade do resultado do processo, e passa a ser um instrumento indireto para a cobrança imediata da dívida antes do exercício de qualquer mecanismo de defesa em ambiente institucional marcado pela imparcialidade.

É certo que esse quadro processual é reflexo dos últimos suspiros de um ambiente jurídico tributário que gravitava em torno do axioma da supremacia do interesse público moldado na visão economicista vinculada à necessidade do Estado angariar recursos para promover as prestações estatais garantidoras da justiça social. Porém, não é mais condizente com um sistema que tem como núcleo central a ideia de *Justiça Fiscal* que busca seu fundamento na igualdade e na segurança jurídica. É essa característica que difere a justiça tributária, baseada

em premissas utilitaristas caras à doutrina da interpretação econômica do fato gerador, da sua atual acepção na fase pós-positivista, de valorização dos direitos fundamentais.

Nessa mudança de paradigma, não vale mais pesquisar quanto o Estado vai gastar para se atingir o ideal de justiça social, e qual será o quinhão de cada cidadão para atingir esse montante, como na era da jurisprudência dos interesses. Ao contrário, o ideal da justiça fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas,[17] à luz da capacidade contributiva e da igualdade, em pesquisa que considera não só a instituição dos tributos, mas também o próprio procedimento de sua arrecadação e cobrança, superando uma visão consequencialista de que a justiça fiscal se atinge por meio do atendimento das prestações positivas exigidas pelo Estado Social e viabilizadas pelos recursos tributários, independentemente *do que e sobre quem* se tributa.

Aliás, legitimar a tributação onde não há manifestação de riqueza em nome das prestações estatais, por mais relevantes que sejam, constitui uma ilusão, pois mesmo que o Estado preste serviços públicos que venham a suprir as necessidades básicas do cidadão, o que nem sempre ocorre, o elevado custo da administração estatal representa uma diminuição do direito à prestação. Assim, mais vale deixar que o indivíduo tenha recursos para atender suas próprias necessidades básicas, do que tributar suas parcas rendas a fim de garantir o atendimento dessas pelo Estado. E a garantia de que a tributação encontrará como limite a capacidade contributiva passa necessariamente pela definição de regras processuais que assegurem ao contribuinte um ambiente institucional em que possa exercer o contraditório e a ampla defesa, não sendo o seu patrimônio expropriado sem o devido processo legal. Afinal, não há justiça sem processo justo.

[1] A expressão sociedade de risco foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986,[1] após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, para designar os dias em que vivemos, a partir da constatação de que os perigos hoje enfrentados pela humanidade são resultado dos efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das medidas adotadas, e o enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado. (BECK, Ulrich. *La Sociedad Del Riesgo – Hacia una nueva modernidad*. Trad. Jorge Navarro, Daniel Jiménez e María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998).

[2] FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 15-16.

[3] SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Motta. Rio de Janeiro: Companhia das Letras, 2000, p. 18.

[4] MASI, Domenico de. *A Sociedade Pós-Industrial*. 4. ed , São Paulo: Senac, 2003, p.33.

[5] KAUFMANN, Arthur. La Filosofía Del Derecho en La Posmodernidad. Trad. Luis Villar Borda. Bogotá: Temis, 1998, p. 89.

6 De acordo com a concepção defendida no texto, entende-se por “Social e Democrático” a feição atual do Estado de Direito, que incorpora os valores da Liberdade do Estado Liberal, com o atendimento das demandas sociais de acordo com a Solidariedade, tão cara ao Estado Social, a partir de uma perspectiva plural e axiológica, que marca o pensamento jurídico pós-positivista. É o Estado da sociedade de Risco. Sobre a discussão a respeito da nomenclatura “Estado Social e Democrático de Direito”, vide: SANTAMARÍA IBEAS, J. Javier. Los Valores Superiores en La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional – Libertad, Justicia, Igualdad y Pluralismo Político. Madrid: Dykinson, 1997, p. 84 e segs.

[7] FARIA, José Eduardo. O Direito na Economia Globalizada, p. 39.

8 PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La Seguridad Jurídica. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 72.

[9] TIPKE, Klaus. “Fundamentos da Justiça Fiscal”. In: TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17: “O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um Direito da coletividade”.

[10] Para a crítica à existência do referido princípio da ordem constitucional brasileira, vide: SARMENTO, Daniel. “Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional.” In: Daniel Sarmento. (Org.). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 23-116.

[11] Sobre a superação da jurisprudência dos interesses pela jurisprudência dos valores no direito tributário, vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

[12] No mesmo sentido o artigo 917 do Novo Código de Processo Civil.

[13] STJ, Primeira Seção, REsp nº1272827 / PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31/05/2013, que pacificou a jurisprudência da corte, no rito do art. 543-C do CPC.

[14] MACHADO, Hugo de Brito. “Aplicação Subsidiária do CPC às Execuções Fiscais: Prazo para interposição e efeito suspensivo dos embargos”. In: Revista FESDT/Fundação Escola de Direito Tributário, Porto Alegre: FESDT, v.1, n.1, p. 75-85, 2008.



[15] SANTIAGO, Igor Mauler e BREYNER, Frederico Menezes. “Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil aos Embargos à Execução Fiscal” Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 55, p. 63-92, jul./dez. 2009.

[16] Basta lembrar que os procedimentos administrativos fiscais são, no todo ou em parte, desenvolvidos organicamente no âmbito dos órgãos arrecadadores de tributos, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil, e desconhecem a aplicação do princípio do julgador natural, podendo a autoridade administrativa escolher discricionariamente quem irá julgar cada processo.

[17] TIPKE, Klaus. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, p. 60-70, 1998..

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2015-mar-04/ricardo-lodi-disparidade-armas-entre-fisco-contribuintes/>