

A Morosidade do Poder Judiciário na Resolução de Conflitos em Matéria Tributária como Fator de Insegurança do Sistema Constitucional Tributário

The Slowness of the Judiciary in Resolving Conflicts in Tax Matters as an Uncertainty Factor to the Constitutional Tax System

Gustavo Perez Tavares

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Processual Tributário (PUC/Cogea-SP). Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo. E-mail: gustavoptavares@gmail.com.

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo verificar como a morosidade do Poder Judiciário, na resolução de questões tributárias, afeta a segurança do sistema constitucional tributário. Outrossim, busca-se analisar quais as ferramentas de retorno ao estado de segurança jurídica disponíveis em caso de morosidade do Poder Judiciário.

Para tanto, após fixarmos nosso ponto filosófico de observação do objeto, analisamos os aspectos da segurança jurídica do sistema constitucional tributário brasileiro, seus fatores de insegurança decorrentes dos três Poderes, bem como as ferramentas normativamente previstas para solucioná-los.

Após, a partir de dois casos exemplificativos, demonstramos a existência de insegurança jurídica decorrente da morosidade do Poder Judiciário na resolução de questões tributárias. Por fim, analisamos as ferramentas para o retorno ao estado de segurança jurídica e concluímos pela sua pouca eficácia atual.

Palavras-chave: sistema constitucional tributário, segurança jurídica, morosidade do Poder Judiciário.

Abstract

This study aims to determine how the slowness of the Judiciary in the resolution of relevant tax matters affects the legal certainty of the constitutional tax system. Furthermore, we try to analyze which tools for returning to the legal certainty status are available in the event of slowness of the Judiciary.

To this end, after we fix our philosophical vantage point of the object, we analyze aspects of legal certainty of the Brazilian tax constitutional system, its uncertainty factors resulting from the three branches, as well as normatively provided tools to solve them.

After these introductory chapters, we demonstrate, from two illustrative cases, the existence of legal uncertainty due to the slowness of the judiciary in resolving tax issues. Finally, we analyze the tools available for returning to legal certainty status and concluded that they have an overall low efficiency.

Keywords: constitutional tax system, legal certainty, slowness of the Judiciary.

1. Breves Considerações acerca do Direito Tributário à Luz dos Direitos Humanos – o Contribuinte como Centro do Direito Tributário

A doutrina brasileira do direito tributário consolidou-se em torno do “tributo”¹ como centro do direito tributário. No entanto, entendemos que é o momento para o homem, na posição de contribuinte – e que sempre moldou a relação tributária pela defesa do seu ideal de liberdade face à necessidade do Estado em financiar suas atividades – voltar a ocupar o lugar central do direito tributário, notadamente após os direitos humanos ganharem posição de destaque nos ordenamentos jurídicos nacional e internacionais.

Com efeito, desde a metade do século XX, os direitos humanos vêm ganhando destaque na concepção, na interpretação e na aplicação dos ramos tidos como mais tradicionais do direito, notadamente nas situações de maior vulnerabilidade do cidadão, tais como o direito penal e o direito do trabalho.

O objetivo desse capítulo introdutório é demonstrar que as relações de direito tributário são muito suscetíveis de opressão do Estado sobre os contribuintes, os quais sempre buscaram legitimamente se defenderem, por variadas formas, desde épocas remotas, e em circunstâncias muito menos favoráveis aos direitos individuais, daquelas que encontramos hoje, época de prevalência das garantias fundamentais.

Ora, o Estado oprime quando executa condenações penais não submetidas ao duplo grau de jurisdição, cerceando o direito de liberdade do cidadão; oprime quando não garante condições minimamente dignas ao cidadão enquanto trabalhador; e, da mesma forma, oprime quando invade indiscriminadamente o patrimônio do cidadão enquanto contribuinte, ceifando a sua possibilidade de subsistência (confisco tributário), de livre iniciativa, entre outras.

O que queremos dizer é que não faz mais sentido, em um momento histórico de evolução social (verdadeira evolução dos valores), no qual os direitos e garantias fundamentais (direitos humanos constitucionalizados), notadamente os de segunda e terceira gerações, são os norteadores de todas as relações jurídicas, excluir desse campo de análise o direito tributário, o qual permanece, no Brasil, a ser estudado a partir de uma visão positivista legalista² que atribui importância

¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37. Geraldo Ataliba, em sua clássica obra *Hipótese de Incidência tributária*, após discorrer sobre os diferentes significados do termo “tributo”, e fixar sua definição como o ato de o particular levar dinheiro aos cofres públicos, assenta – alinhado à maioria da doutrina – o entendimento de ser este “tributo” o núcleo do direito tributário.

² Não há dúvidas dos avanços que o positivismo trouxe, notadamente na proteção dos cidadãos em face de abusos do Estado. Não se ignora, ainda, a evolução das teorias positivistas que, atualmen-

maior (senão exclusiva) à validade formal da norma posta, em detrimento da realização de valores caros à nossa Constituição, notadamente a dignidade da pessoa humana.

Equivale dizer, o simples ato de levar dinheiro aos cofres públicos (arrecadação), em razão da ocorrência de um fato previsto em lei como ensejador dessa obrigação, não pode ser o objetivo último do direito tributário moderno. Sua análise, estudo e aplicação não devem se focar exclusivamente na análise da estrutura lógica de realização da hipótese e a consequente obrigação de pagar tributo.

Antes, o direito tributário e os seus estudiosos e aplicadores devem voltar-se à realização de valores como o da liberdade e o da justiça social, respeitando garantias e direitos dos contribuintes à propriedade, à atividade econômica e à subsistência digna. Ainda, deve ser o tributo empregado como forma de financiar um Estado economicamente saudável, que direcione sua atividade ao bem-estar social e ao erradicação de desigualdades, não como forma de sustentar desventuras de administradores estatais.

Confortamo-nos, nessa posição, pelo respaldo doutrinário de Elizabeth Nazar Carrazza³:

“O Estado não pode, portanto, omitir-se diante das desigualdades socioeconômicas existentes. Tem o dever de atuar no sentido de corrigi-las, ou, quando pouco, diminuí-las, garantindo, a todos, a igualdade de possibilidades. Para este fim, inúmeros são os dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica e social. Tais dispositivos não constituem meros conselhos aos detentores do poder estatal. São normas cogentes, que contêm em seu bojo verdadeiros princípios constitucionais. (...)”

Estes preceitos visam garantir a todos uma existência digna, afastando-se a miséria e a marginalização. Sem tais garantias, que decorrem da igualdade, não há falar em direitos individuais, tais como a liberdade de pensamento, a segurança jurídica etc.”

Entendemos que esse primeiro posicionamento filosófico é importante para fixarmos, ainda que brevemente, nosso ponto de observação do direito tributário em geral e, mais especificamente nesse trabalho, das relações processuais que afetam a segurança jurídica do contribuinte em face do Estado, desde a indefinição quanto à validade de determinada regra do ordenamento jurídico tributário, até a duração razoável dos processos fiscais, que perpetuam a situação de devedor do contribuinte.

te, não se restringem a silogismos lógicos, como o positivismo de H. L. A. Hart, entre outros. Nesse sentido a advertência de João Maurício Adeodato (ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 379-405), que critica a conotação pejorativa com que o termo “positivismo” é utilizado por alguns autores. No entanto, o que chamamos à atenção no presente trabalho é para o fato de que os avanços do positivismo parecem não chegar ao âmbito do direito tributário brasileiro, no qual o contribuinte continua a sofrer as mazelas de uma concepção formalista-legalista da legislação.

³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 44-45.

Conforme se demonstrará, de maneira bastante sintetizada, a seguir, entender a relação jurídico-tributária a partir dos direitos humanos é uma evolução natural da defesa do contribuinte perante os abusos do poder de tributar do Estado.

1.1. A defesa do contribuinte em face da opressão do Fisco ao longo da história como modelador do direito tributário atual

A luta dos contribuintes contra as investidas do Fisco permeia e se confunde com a própria evolução do direito tributário. Alcides Jorge Costa⁴ nos dá conta de que desde o direito romano a questão é tratada com preocupação pelos juristas. Após afirmar que a cobrança de tributos envolve o exercício do poder pelo Estado, Costa⁵ aduz que “A submissão do indivíduo a este poder conduz à busca de meios de proteção de excessos” e, citando Egio Vanoni, continua o Professor:

“Esta busca [de meios de proteção contra excessos] é antiga e já se refletia no contraste entre o adágio de Modestino – *‘non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum pacile responderit’* – e o *‘ut fisco faveat’* de origem imperial, objeto de observações de grande acuidade, feitas por Vanoni logo nas primeiras páginas do seu clássico *Natureza e Interpretações das Leis Tributárias.*” (Esclarecemos entre colchetes e mantivemos os destaques em itálico do original)

Diversas foram as formas encontradas pelos contribuintes ao longo da história para salvaguardar seus direitos fundamentais em face da tributação. No âmbito do Estado de Polícia surgiu, na Prússia, como defesa mínima do contribuinte, a consideração do Fisco como um ente apartado do próprio Estado, o que visava submeter o patrimônio público às mesmas regras e sanções aplicáveis aos particulares. Costa⁶ explica que essa doutrina, de raiz no direito romano, “assentou o princípio segundo o qual o direito civil e, portanto, a jurisdição civil, deviam aplicar-se sempre que houvesse questões concernentes a patrimônio”.

Já no Estado de Direito, a doutrina procurou equiparar a relação jurídico-tributária às relações obrigacionais do direito civil, com o objetivo de colocar em patamar de igualdade Fisco e contribuinte, diminuindo a ênfase na relação de poder que, historicamente, pautou o ato de subtrair dinheiro do particular para sustentar a atividade pública (sem, obviamente, negar essa relação de poder ou extingui-la).

Alcides Jorge Costa⁷ bem destaca a relação entre a concepção (no Estado de Polícia) da “doutrina do Fisco” e o modelo atual de relação obrigacional (herdado do direito privado) aplicado ao direito tributário, antes de discorrer sobre as diversas doutrinas acerca da relação tributária (tema que, apesar de sua inegável importância, foge aos limites deste trabalho). Confira-se:

⁴ COSTA, Alcides Jorge. “Algumas notas sobre a relação jurídica tributária”. *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21.

⁵ *Idem.*

⁶ *Idem.*

⁷ *Idem.*

“Na verdade, o que sucede é que a separação do patrimônio público para submetê-lo ao direito civil, tal como formulada pelos administrativistas alemães do século passado, deixou raízes na doutrina alemã e, por influência desta, na italiana. Desnecessário acrescentar que a doutrina de língua espanhola e a de língua portuguesa seguiram nas águas da doutrina alemã e da italiana. Daí a presença, no direito tributário, do esquema obrigacional herdado do direito privado e utilizado como forma de resguardar a posição do contribuinte. Mas a par disso, era e é inegável a presença do poder financeiro estatal na relação tributária.”

Vê-se, por este brevíssimo relato histórico, que a própria relação obrigacional tributária que temos atualmente é fruto da tentativa de proteção dos contribuintes em face do Estado.

Outro dado histórico que revela essa constante relação de busca dos contribuintes por proteção contra o poder de tributar repousa no chamado “direito de concordar com a tributação”. Com efeito, ao tratar do tema do “princípio da legalidade tributária” (CF, artigo 150, I), é comum que diversos doutrinadores refiram-se a esta importante garantia constitucional como mera decorrência lógica do princípio geral da legalidade, insculpido no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal.

Mais do que mera decorrência do Estado de Direito, contudo, o princípio da legalidade tributária tem raízes no direito de concordar com a tributação. Nesse sentido, Victor Uckmar⁸ nos ensina que essa necessária concordância do indivíduo com a tributação é anterior mesmo à *Magna Charta* de 1215. Confira-se o relato do jurista italiano, na tradução de Marco Aurélio Greco:

“Geralmente imputa-se à *Magna Charta* a primeira afirmação do princípio de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta, se não por deliberação dos órgãos legislativos. Porém, a origem se encontra em época anterior: por exemplo, na Inglaterra, o Rei, que já percebia impostos e obtinha subsídios pelo direito consuetudinário, exigia dos vassalos, para fazer frente a despesas extraordinárias, pagamentos em dinheiro e estes podiam – embora fosse praticamente impossível – impugná-los. Mitchell lembra que em 1096, quando a promessa de Anselmo a William Rufus, de quinhentas esterlinas, como ajuda pela conquista da Normandia, foi repelida pelo Rei por insuficiente e o arcebispo recusou-se a aumentá-la, tal recusa acarretou-lhe graves consequências; os bispos aconselharam-no a consentir com o pagamento e prometer um aumento da soma, conseguindo dessa forma que *the king will restore you to his friendship and give Peace to you and yours*. Pouco a pouco se deu a transformação do consenso do individual para o coletivo: assim tem-se notícia de que em 1179 o *Lateran Council* proibiu aos bispos de taxar o seu clero *without their consente*, manifestado pelos arqui-diáconos. Em 1188, para enfrentar as despesas da cruzada contra Saladino, foi decidida a aplicação de um tributo muito pesado

⁸ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1976, pp. 9-10.

(*The Saladin tithes*), de 10% da renda, a cargo tanto dos leigos como do clero. A decisão foi tomada por corpos colegiais que tinham características similares àquelas da *magna curia regis*.” (Destques em itálico do original)

Uckmar continua com diversos exemplos do “direito de concordar com a tributação” que antecederam à *Magna Charta* de 1215, o que comprova a sua desvinculação ao princípio geral da legalidade.

Luís Eduardo Schoueri⁹ é outro autor a reconhecer a excepcionalidade da relação tributária no que toca à concordância do cidadão frente aos desígnios do Estado, que antecede ao próprio Estado de Direito. Confira-se:

“A ideia de legalidade é própria do Estado de Direito. É algo que se encontra no artigo 5º, II, da Constituição Federal: ‘Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’. É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governante. Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.”

Conforme se observa, as próprias características do direito tributário atual são fruto da luta dos contribuintes em proteger seu patrimônio (e, com isso, sua própria subsistência) do avanço do Estado sob o pretexto da tributação.

Posteriormente, já no âmbito do “direito tributário”, o positivismo surgiu como mais uma ferramenta de proteção do contribuinte face aos avanços do Fisco. De fato, ao atrelar as relações tributárias à estrita legalidade, com a incorporação de teorias como as do “tipo tributário”, a doutrina brasileira buscou salvaguardar a proteção do contribuinte contra arbitrariedades. Foi, outrossim, o modo encontrado para manter uma produção doutrinária consistente em uma época de governos pouco afetos às garantias individuais¹⁰.

Nesse sentido, por exemplo, os ensinamentos de Alberto Xavier¹¹, com apego central à legalidade como segurança jurídica do sistema: “O princípio da legalidade tributária, nos quadros do Estado de Direito, é essencialmente um critério de realização da justiça, mas é, do mesmo passo, um critério da sua realização em termos seguros e certos.”

No entanto, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, entendemos que esse apego incondicional ao positivismo legalista não mais se faz necessário (e, principalmente, não se mostra mais tão útil à garantia dos direitos fundamentais do contribuinte).

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 279.

¹⁰ Sabidamente, os governos brasileiros das décadas de 1960, 1970 e 1980, não foram os mais protetivos das garantias individuais do cidadão, notadamente os chamados Governos Militares que, a partir de 1964 tomaram o poder político brasileiro, vindo a deixá-lo apenas em 1985.

¹¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 43.

Com efeito, são conhecidos os fracassos do positivismo, que serviu para legitimar as maiores violações aos direitos e garantias individuais conhecidas pela história, como o Nazismo e o Apartheid. Assim – e obviamente em situações menos extremas – serve hoje o positivismo legalista desvirtuado para a perpetuação de afrontas aos direitos fundamentais do cidadão.

Nesse sentido, como o Brasil se encontra em uma situação evolutiva de extrema garantia dos direitos fundamentais, entendemos que o estudo do direito tributário deve voltar-se ao contribuinte como núcleo, de modo que as relações jurídico-tributárias devem ser analisadas não simplesmente à luz da legalidade, mas principalmente à luz da realização de valores como os da justiça (fiscal, social etc.) e liberdade, sem, no entanto, abrir mão da estabilidade do sistema.

Esclareça-se, para que não gere dúvidas: não se nega a indubitável importância central que a legalidade exerce nas relações jurídicas em geral e, com maior potência, nas relações tributárias. O que se proclama é que este não seja o único foco de análise do direito tributário.

Queremos, com essa breve passagem por tópicos diversos da história da tributação, demonstrar que a luta do contribuinte para realizar valores de liberdade e justiça sempre moldou as relações tributárias e, por conseguinte, o “direito tributário” direta ou indiretamente. Assim, não deve causar espécie ao leitor a vinculação do direito tributário com os direitos humanos.

1.2. Direitos humanos e direito tributário? Por que seria diferente?

Conforme afirmamos acima, não há como se conceber o direito tributário de maneira apartada do sistema jurídico (brasileiro). Como, no caso, nossa Constituição de 1988 consagra direitos e garantias fundamentais, como sustentáculos de todo o ordenamento jurídico, não haveria razão para os direitos humanos não serem intimamente ligados à tributação.

Com efeito, nossa Constituição Federal revela o caráter humanista do Estado brasileiro, conforme nos ensinam Sayeg e Balera¹²:

“Com efeito, no Brasil, esse conteúdo significativo está registrado no Artigo 4º, II, da Constituição Federal, que reconhece a prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais. Tal premissa deixa evidentemente a determinação constitucional de que o Brasil integre o planeta como um país humanista, se posicionando por decreto aos olhos do mundo como um Estado humanista.”

Esse caráter humanista do Estado brasileiro penetra em todas as suas dimensões, afetando inclusive a sua estrutura de Federalismo, implicando deveres aos Poderes para dirigir sua atuação (legislativa, executiva e judicante) pelo vetor da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido a lição de Sayeg e Balera¹³:

“Sendo o Brasil humanista, em matéria de direitos humanos é sistematicamente atribuída ao legislador competência para afirmar os direitos humanos no sentido de revelá-los formal e positivamente, a fim de potencia-

¹² SAYEG, Ricardo; e BALERA, Wagner. *O capitalismo humanista – filosofia humanista de direito econômico*. 1ª ed. Petrópolis: KBR Editora Digital Ltda., 2011, p. 44.

¹³ *Ibidem*, p. 46.

lizar sua concretização com vistas à dignidade da pessoa humana. Tratando-se de direitos humanos, uma vez que são inatos e preexistentes à ordem jurídica positiva, a competência é na verdade executiva: sua concretização deve ser considerada na organização do Estado.”

Renato Lopes Becho¹⁴, a partir da resposta afirmativa à pergunta “Mas será que em uma área tão técnica como tributação há espaço para discussões humanistas?” explica de maneira didática a aplicação dos direitos humanos à tributação:

“Por direitos humanos temos a concepção jurídico-filosófica que privilegia o respeito aos valores e coloca novamente o homem no centro do Direito. O positivismo jurídico (mero respeito às leis) dá lugar, de forma prudente e moderada, à finalidade do sistema jurídico: a proteção do homem. Para alcançar seu objetivo de proteção do ser humano, notadamente frente ao Estado, o direito volta sua atenção a valores como a dignidade da pessoa humana, o respeito à individualidade, à privacidade e tantos outros.”

Veja-se que priorizar a proteção do homem (contribuinte) em face do cego cumprimento às leis, notadamente no direito tributário brasileiro – talvez a área com maior produção legislativa do nosso ordenamento – parece uma decisão de coerência sistêmica.

Renomados autores brasileiros, sensíveis à evolução dos valores nas relações jurídicas, há muito já demonstram a estreita relação dos direitos humanos com o direito tributário. É o caso, por exemplo, de Ricardo Lobo Torres, que encontra a fundamentação das imunidades tributárias na reserva dos direitos humanos¹⁵.

Nada obstante, entendemos importante demonstrar, brevemente, que uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro não deixa dúvidas quanto à prevalência dos direitos humanos no direito tributário, tanto na sua feição material, quanto na sua feição instrumental (processo tributário).

Em primeiro lugar, a Carta Fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, individualmente considerada, já seria suficiente, em nosso entender, para demonstrar a estreita relação do direito tributário com os direitos humanos. Com efeito, o artigo 1º da Constituição Federal consagra a dignidade da pessoa humana como fundamento da própria República. Como, portanto, afastar esse princípio do direito tributário? Como se afastaria, em igual medida, a soberania, a cidadania, por exemplo?

Os artigos 4º e 5º, por sua vez, dispõem expressamente sobre a prevalência e aplicação dos direitos humanos, inclusive equiparando os efeitos de tratados internacionais que versem sobre direitos humanos a emendas constitucionais.

Conforme se observa, é próprio de nossa Constituição pautar todos os assuntos nela tratados com base nos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Seria um verdadeiro *nonsense* afirmar que o sistema constitucional tributário,

¹⁴ BECHO, Renato Lopes. “Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 171. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 93-109.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. “As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 305-308.

para o qual a Carta Maior tanto se atentou, estaria fora desse arcabouço protetivo, simplesmente por não haver disposição literal nesse sentido.

Becho¹⁶ traduz com maior habilidade o que dissemos acima:

“Não disse o constituinte – e nem era necessário – que os direitos humanos protegem os contribuintes. A extensão desses direitos é a todas as pessoas, que manterão a dignidade da pessoa humana e o quadro protetivo humanista em todas as suas relações, sem exclusão de nenhuma. Assim, por imperativo lógico, os direitos humanos protegem o homem na sua qualidade de contribuinte, sem necessidade de o constituinte – quer originário, quer derivado – ter *escrito* essa relação.” (O destaque em itálico é do original)

Nada obstante, o Brasil ainda é signatário de ao menos dois tratados que dispõem sobre direitos humanos e mencionam expressamente a tributação, a saber, a Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem¹⁷ e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 1969 (Pacto de São José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 25 de setembro de 1992). Este último documento internacionalizado pelo Brasil traz importante disposição para o presente trabalho, consistente na garantia de um processo fiscal eficaz para o cidadão. Confira-se:

“Artigo 8º Garantias judiciais

1. Toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.” (Destacamos)

Por trazer, em um contexto de direitos humanos, a garantia do devido processo legal, dentro de uma razoável duração, para temas fiscais, o indigitado artigo 8º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos exerce papel de destaque no presente trabalho e será retomado adiante.

Fixadas, ainda que brevemente, as premissas a que nos propusemos, no sentido de que o ordenamento jurídico-tributário brasileiro pauta-se na realização de valores de garantia dos direitos humanos do contribuinte, passaremos a analisar o Princípio da Segurança Jurídica Tributária e sua aplicação na proteção ao contribuinte, bem como os fatores de insegurança desse sistema protetivo.

2. Da Segurança Jurídica como Sobreprincípio do Sistema Constitucional Tributário e a Proteção ao Contribuinte na Constituição de 1988

Conforme apresentamos no capítulo anterior, a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte, em compasso com a necessidade de financiamento das atividades estatais, deve ser o centro das preocupações do direito tributário. Nesse contexto, a segurança jurídica do sistema constitucional tributário surge como

¹⁶ BECHO, Renato Lopes. “Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 171. São Paulo: Dialética, 2009, p. 101.

¹⁷ “Artigo XXXVI – toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos.”

peça fundamental, notadamente em face de fatores de insegurança perpetrados pelos três Poderes.

Missão difícil aquela a de definir o que seria segurança jurídica. Entre algumas divergências encontradas na doutrina brasileira sobre o tema, entendemos que a segurança jurídica, no Brasil, é um sobreprincípio (implícito) do sistema constitucional tributário, que conduz a aplicação de outras normas, com o objetivo de manter a coerência e afastar a surpresa nas relações jurídicas.

Para Roque Antonio Carrazza¹⁸, “o princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças dos atos administrativos etc.” Veja-se que, já nessa breve passagem, o Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo já transmite a ideia de que a segurança jurídica não encontra barreiras na sua aplicação, envolvendo os Poderes Legislativo (edição de leis), Executivo (aplicação de leis, portarias, atos administrativos) e Judiciário (sentenças). Em seguida, Carrazza¹⁹ passa a ideia de que a segurança jurídica seria o próprio *fim* do sistema jurídico, pautado no binômio certeza e igualdade:

“De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições.

Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, ‘cria condições de *certeza e igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros’.

Portanto, a *certeza* e a *igualdade* são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.” (Os destaques em itálico são do original)

Helena Taveira Tôres²⁰, em profunda monografia sobre a matéria aplicada ao sistema constitucional tributário, após fazer duras críticas ao tratamento do tema – banalizado, em seu entender – e cobrar uma postura rigorosa na construção semântica e funcional, também assenta a ideia de que a segurança jurídica representa o *fim* do ordenamento constitucional brasileiro:

“No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a segurança jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como *garantia constitucional*, e não apenas como decorrente da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (*segurança jurídica formal*), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (*segurança jurídica material*), como proteção a esses direitos. A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em *fim* do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico haurida a partir do interior da Constituição. Daí comumente dizer-se que o Estado Democrático de Direito é o ‘Estado de Segurança’. Com maior

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 455.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 455-456.

²⁰ TÔRES, Helena Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011, p. 184.

rigor, melhor seria dizer que a Constituição na atualidade é a ‘Constituição de Segurança.’” (Destaques originais)

Tôrres²¹ traz, entre algumas, uma definição funcional de segurança jurídica:

“princípio-garantia constitucional que tem finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais”.

O autor²² diferencia a segurança jurídica do atual sistema constitucional da simples ideia de certeza do direito que, para ele, sempre existiu:

“O *ideal* de segurança, a exemplo da expectativa de *certeza* das leis aplicáveis, ao longo da formação histórica experimentada pelos Estados, sempre existiu. Sua tradução em segurança jurídica é que nos chega em época mais recente, com vistas a conferir estabilidade às relações econômicas e aos direitos de propriedade, tutelando-os e atribuindo-lhes a necessária condição de juridicidade. Neste evoluir, do liberalismo burguês ao Estado do bem-estar social, do individualismo jurídico para o intervencionismo legislativo, a *segurança jurídica* ‘individualista’, fundada unicamente na certeza da legalidade, vê-se secundada pela *segurança jurídica* ‘social’, ao amparo do intervencionismo estatal que tolhe os excessos de liberalismo, ao afirmar exigências de ordem pública, econômicas e sociais, no interesse geral.”

Em arremate, Heleno Tôrres²³ afasta o que chama de uma posição jusnaturalista sobre o tema, lecionando que a segurança jurídica não é um fim metafísico ou supraconstitucional, mas sim deve ser compreendida *a partir* do sistema jurídico, “entendido como uma forma que elabora e reelabora seus fins a partir de seu interior e segundo valores institucionalizados e mediatizados por princípios”.

Humberto Ávila²⁴, ao se debruçar sobre o tema, analisou detalhadamente todos os seus aspectos, destacando se tratar de uma garantia que ultrapassa a segurança física ou psicológica, estando no mesmo patamar de valores sociais objetivos como o direito à liberdade, à igualdade e à propriedade (artigo 5º da CF). O autor²⁵ também qualifica a segurança jurídica como “norma-princípio”, pois, “pelo exame de sua estrutura e das suas partes constituintes, verifica-se que ela determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos, muitos dos quais já previstos expressamente”.

Ávila²⁶ descreve o aspecto material da segurança jurídica com base na Constituição Federal de 1988, com um estado de cognoscibilidade, confiabilidade e

²¹ *Ibidem*, p. 193.

²² *Ibidem*, p. 187.

²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011, pp. 188-189.

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre a permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 255.

²⁵ *Ibidem*, pp. 255-256.

²⁶ *Ibidem*, pp. 256-362.

calculabilidade, e, de maneira bastante didática afirmando explica cada um deles.

Nesse sentido, a cognoscibilidade se oporia à determinação, em dois aspectos, (a) teoricamente, pois, a linguagem é indeterminada, não havendo possibilidade de apresentar significados totalmente prontos antes mesmo de se iniciar a atividade interpretativa (o que, para o Autor, não quer dizer que a linguagem normativa não tenha um núcleo de significação já determinado); e (b) normativamente, pois há normas jurídicas que se contrapõem à determinação, como a necessidade de conjugação de vários princípios no momento de aplicação de uma norma.

Adiante, Ávila difere a confiabilidade da imutabilidade, uma vez que, apesar de rígida, a Constituição Federal de 1988 pressupõe a possibilidade de mudanças e mutações. Nesse ponto, após rechaçar a ideia de que o desenvolvimento social mitigaria o aspecto de confiabilidade do sistema, o Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo afirma que:

“tais modificações [pressupostas pela CF/88], todavia, devem assegurar estabilidade de continuidade normativas, visto que os direitos de propriedade e liberdade pressupõem um mínimo de permanência das regras válidas como condição para que o homem possa livremente plasmar a sua própria vida, e o direito à profissão carece de durabilidade das condições de vida.” (Esclarecemos entre colchetes)

Por fim, destaca Humberto Ávila o estado de calculabilidade em oposição ao de previsibilidade absoluta, “com a total capacidade de antecipar os conteúdos normativos”, por entender que a natureza do Direito “vertido em linguagem largamente indeterminada e dependente de processos argumentativos para a reconstrução de sentidos, impede a existência de univocidade de seus enunciados”, sendo impossível antecipar totalmente os conteúdos normativos. Calculabilidade, portanto, envolveria a capacidade de prever o espectro de consequências a que o contribuinte estará sujeito no futuro.

Para ilustrar esse último aspecto desenvolvido por Ávila, citamos um exemplo recente de afronta à segurança jurídica no seu aspecto de calculabilidade que ocorreu no Município de São Paulo. Em 2013, a Municipalidade procurou aumentar a arrecadação do IPTU ao atualizar os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno, o que representou um aumento efetivo de até 35% para imóveis residenciais. Ora, imagine o leitor quem poderia prever que, de um ano para outro, um tributo incidente sobre imóvel não destinado a produzir qualquer tipo de riqueza (em tese) teria um aumento tão expressivo, muito acima de índices inflacionários, por exemplo? Outros tantos exemplos poderiam ser dados. O próprio Humberto Ávila²⁷ afirma que:

“No que se refere à modificabilidade das normas, a calculabilidade deve ser entendida como a elevada capacidade de prever o espectro das consequências jurídicas que normas futuras poderão atribuir aos fatos regulados por normas passadas. (...) Assim, não há calculabilidade quando o

²⁷ *Ibidem*, p. 258.

contribuinte, embora deva saber que a norma pode futuramente mudar, não apresenta condições de saber dentro de que limites ou em que medida aquela será alterada. A mudança da alíquota de um tributo em 5% não pode ser igualada a uma alteração de 600%, porquanto, nesta última hipótese, o contribuinte, além de ser colocado em uma posição irreversível, talvez não fosse praticar o ato caso soubesse que a alteração seria tão intensa.”

Entre diversas outras considerações que Ávila²⁸ faz acerca da segurança jurídica, dois aspectos são mais relevantes para o deslinde desse trabalho. O primeiro diz respeito aos sujeitos que devem garantir a segurança jurídica, cuja resposta é, simplesmente, “os três Poderes”. O segundo e consequente aspecto é a quem se destinaria a segurança jurídica, cuja resposta é “ao contribuinte”, assim entendido como o “cidadão comum e não o especialista em direito tributário”.

Com esses aspectos em mente, passemos à análise de alguns fatores de insegurança jurídica no sistema constitucional tributário, bem como os meios para a mitigação desses fatores.

3. Fatores de Insegurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário e os Mecanismos para a Proteção do Contribuinte

Diversos são os fatores de insegurança jurídica causados pelos três Poderes no exercício de suas atividades. Por parte do Poder Legislativo, podemos citar o fato de que, em razão da própria sistemática da democracia, os legisladores são fortemente inclinados a defenderem interesses de classes em vez dos interesses da sociedade como um todo. Nesse sentido, Klaus Tipke²⁹ bem descreve as deficiências da moral legislativa:

“Também os políticos que colaboram com a legislação ou sobre ela são influentes reconhecem em qualquer oportunidade a justiça tributária e o princípio da capacidade contributiva. O mesmo fazem os representantes de grupos de interesse. Abstraindo-se porém do fato de que muitos políticos não têm nenhuma ideia quanto ao conteúdo da justiça tributária: Eles precisam ter em consideração seus eleitores em potencial. Um político pode dizer: ‘os tributos devem ser justos’ ou ‘é preciso reduzir os gastos públicos’. Recomenda-se para ele entretanto na maioria dos casos não mencionar quais grupos, para a construção da justiça tributária, devem perder seus privilégios ou onde deve ser economizado. Um político pode mostrar-se preocupado quanto ao futuro econômico da Alemanha, mas ele não pode por isso querer modificar situações patrimoniais existentes. Naturalmente têm também os políticos o direito de manifestar livremente sua opinião, mas ao preço de perder possivelmente as próximas eleições. O sucesso da economia é medido pelo lucro, o sucesso na política pelos resultados das eleições. Isso explica a dependência aos eleitores e grupos

²⁸ *Ibidem*, pp. 264-265.

²⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 72.

de interesse, explica também que eles reajam não simplesmente aos argumentos, mas também à pressão de interesses organizados.”

Equivale dizer, portanto, que os legisladores, conscientemente ou não, muitas vezes acabam por editar leis que ferem a confiabilidade ou a calculabilidade, por exemplo, tendo em vista interesses de classes, rompendo, pois, com a segurança jurídica do sistema.

Contra esses desvios – que potencialmente são os mais danosos ao contribuinte, tendo em vista ser do Legislativo que emanam, em regra, todas as leis que instituem tributos –, o ordenamento jurídico oferece mecanismos relativamente hábeis a enfrentá-los, notadamente os princípios da legalidade, da anterioridade, do não confisco, e as demais limitações ao poder de tributar, insculpidas no artigo 150 da Constituição Federal.

A *complexidade e a quantidade* da legislação tributária, no Brasil, também representam fatores de insegurança para o contribuinte (“cidadão comum”), fator que se agrava pelo fato de que, cada dia mais, é o contribuinte o intérprete primeiro da legislação tributária. Com efeito, pelo chamado “lançamento por homologação”, aplicado à grande maioria das situações tributárias, deve o contribuinte interpretar a norma e, a partir dela, verificar a ocorrência do fato impositivo, calcular a base impositiva, determinar a alíquota aplicável e recolher os valores eventualmente devidos aos cofres públicos.

Helena Taveira Tôres³⁰, atribuindo o nome de “comunidade de intérpretes” (ao fato de o contribuinte integrar o conjunto de intérpretes da legislação tributária, junto com o administrador público e o juiz), confirma a ocorrência de lesão à segurança jurídica. Confira-se:

“Destarte, quando contribuintes orientam suas condutas segundo uma compreensão equivocada da legislação, por não apreenderem adequadamente todas as repercussões derivadas da legislação em vigor, em decorrência de falhas legislativas, este condicionamento psíquico gera interferências na determinação das condutas normadas (insegurança jurídica por deficiência de orientação). Como vimos, à acessibilidade formal deve conjugar-se a acessibilidade material ou cognitiva, que consiste na possibilidade de compreensão dos textos legislados, de forma simples, clara e objetiva. Valores constitucionais de maior suposição amparam sua pertinência ao sistema como meio hábil para a solução de problemas decorrentes da opacidade da legislação, mormente aos fins da orientação ou adequação das condutas normadas. A eliminação de opacidade da legislação tributária é um imperativo de segurança jurídica inelutável.”

Nesse sentido, Humberto Ávila³¹ também discorre sobre o destinatário da norma tributária, destacando a necessidade de o “cidadão comum” conseguir compreender integralmente as prescrições normativas. Confira-se:

³⁰ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011, pp. 171-172.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre a permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 266.

“No Direito tributário, isso significa que há segurança quando o contribuinte tem condições de, em elevada medida, conhecer o Direito, confiar nele e calcular os seus efeitos. A exigência de determinabilidade será tanto maior, quanto mais intensamente forem restringidos os direitos fundamentais de liberdade, de propriedade e igualdade. Esse é, precisamente, o caso do Direito tributário, pela eficácia oneratória e indutora das normas tributárias.”

Esse fator de insegurança decorrente da dificuldade de cognição da legislação tributária pelo contribuinte é agravado, ainda, pela postura dos agentes do Poder Executivo, os quais, muitas vezes, por suas ações, acabam por induzir os contribuintes à prática de determinados atos. São exemplos disso as mudanças de entendimento (mudança de critério jurídico), as práticas reiteradas da Administração, entre outras.

Nosso ordenamento jurídico também oferece algumas ferramentas para manter a segurança jurídica diante desse identificado fator de insegurança. Como exemplo, podemos citar o artigo 146 do CTN³², que alberga fatos anteriores da aplicação de novos critérios jurídicos pela Administração. Equivale dizer que eventual mudança de opinião do Fisco sobre determinado assunto somente poderá aplicar-se a situações futuras. Roque Carrazza³³ afirma que:

“Portanto, o atraso desleal do fisco de tomar uma decisão a seu cargo ou em rever uma conduta que, por largo tempo, adotou, levando o contribuinte a, confiantemente, realizar atos de disposição, não pode prejudicá-lo nem, muito menos, acarretar-lhe sanções. É esse o espírito, diga-se de passagem, do art. 146 do CTN (...).”

Ainda sobre o artigo 146 do CTN, Heleno Tôrres³⁴, abordando inclusive a alteração de entendimento decorrente de decisão administrativa ou judicial, assim discorre:

“Sobre a irretroatividade do não benigno, igualmente contemplada nessa disposição do art. 146 do CTN, tem-se aqui nítida norma no modal deôntico ‘proibido’ para vedar a aplicação de *modificações de critérios jurídicos no lançamento*, em relação a um mesmo contribuinte (salvo quando se trata de decisões *erga omnes*), sobre todos os fatos geradores anteriores à decisão judicial ou administrativa. A permissão limita-se exclusivamente aos fatos posteriores à decisão. Na prática, esta é a única regra: qualquer modificação de critérios de lançamento somente poderá vir empregada aos fatos geradores posteriores à decisão judicial ou administrativa (...) o que vale inclusive para fatos pendentes de lançamento, como exceção ao teor do art. 105 do CTN.”

³² “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 506.

³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011, p. 266.

Ainda no CTN, os artigos 100 e 112 protegem, respectivamente, os contribuintes que descumpriram a norma tributária por seguirem as chamadas “normas complementares das leis”, como as práticas reiteradas da Administração, bem como salvaguarda o contribuinte no caso de dúvida com relação à interpretação da legislação refere às penalidades.

Na parte do Poder Judiciário, podemos identificar como fator de insegurança desde a reforma de uma decisão anteriormente favorável ao contribuinte, a revisão de uma jurisprudência outrora sedimentada, a até mesmo o julgamento de inconstitucionalidade de determinada norma. Para essas situações, o ordenamento jurídico brasileiro prevê, excepcionalmente, a limitação temporal dos efeitos da decisão (efeitos apenas prospectivos/“modulação de efeitos”) para a proteção da segurança (artigo 27 da Lei n. 9.868/1999).

4. A Morosidade³⁵ do Poder Judiciário na Resolução de Controvérsias Tributárias como Fator de Insegurança Jurídica do Sistema Tributário

Conforme afirmamos linhas acima, entendemos que a segurança jurídica é o próprio fim do sistema constitucional brasileiro e, em especial, do sistema constitucional tributário. Também conforme já assinalado, a segurança jurídica (por ser o fim a ser alcançado) deve ser garantida pelos três Poderes, os quais, ao mesmo tempo, são fontes de insegurança jurídica. A afirmação pode parecer paradoxal, mas a situação se justifica pela própria imperfeição ínsita às construções humanas (reflexo de suas origens). Imaginar que o Estado não produzisse, ele mesmo, fatores de insegurança, seria acreditar em utopias.

No entanto, no tópico anterior, vimos que o próprio sistema, ciente dessas imperfeições, prescreve instrumentos de manutenção da segurança jurídica, como forma de balancear o sistema. Entre esses instrumentos destacamos os princípios e regras da estrita legalidade e anterioridade tributária, nos termos dos incisos I e III, “a”, da Constituição Federal, respectivamente (oponíveis ao Poder Legislativo); a proibição de aplicação, pela Administração Tributária (Poder Executivo) de critérios jurídicos diversos a fatos geradores anteriores à sua modificação, nos termos do artigo 146 do CTN; e a possibilidade de fixação de efeitos prospectivos às decisões judiciais (“modulação de efeitos”), como instrumento de segurança jurídica para o Poder Judiciário.

Porém, no presente trabalho, nutrimos maior interesse na identificação de outro instrumento de estabilização do sistema, consistente no princípio da razoável duração do processo. Essa importante garantia constitucional afigura-se, ao lado (ou no interior) do *due process of law*, como instrumento processual de segurança jurídica oponível ao Judiciário.

Ignorado pelo texto original de nossa Constituição Federal, o princípio da razoável duração do processo surgiu, em nosso ordenamento, pela assinatura e posterior ratificação da já citada Convenção Americana sobre Direitos Humanos

³⁵ Estamos, aqui, utilizando a expressão “morosidade” como equivalente a “duração não razoável do processo”, e não como simples oposto de “celeridade”, pois, como destacamos, celeridade não significa duração razoável.

de 1969 (Pacto de São José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 25 de setembro de 1992). Por razoável duração devemos entender não uma simples celeridade, mas sim uma marcha adequada ao caso concreto, levando-se em conta – em ordem de prejudicialidade – três aspectos, a saber, (I) a complexidade do assunto; (II) o comportamento dos litigantes; e (III) a atuação do órgão jurisdicional. Nesse sentido a lição encontrada no clássico *Teoria geral do processo*³⁶:

“A convenção Americana sobre Direitos Humanos, devidamente ratificada pelo Brasil, foi integrada ao nosso ordenamento pelo dec. n. 678, de 6 de novembro de 1992. (...)”

E ao menos em um ponto – aplicável ao processo penal e ao não penal – nova garantia surgiu explicitamente da Convenção: o direito ao processo em prazo razoável. A Constituição brasileira, inicialmente omissa a esse respeito, foi integrada não só pelos direitos e garantias implícitos, mas também pela Convenção Americana (Const., art. 5º, § 2º). Depois, com a emenda constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004, a promessa de realização do processo em tempo razoável passou a figurar de modo explícito entre as garantias oferecidas pela Constituição Federal (...).

Na prática, três critérios devem ser levados em conta para a determinação da duração razoável do processo: a) a complexidade do assunto; b) o comportamento dos litigantes; c) a atuação do órgão jurisdicional.”

Com efeito, a resolução de uma relação conflituosa entre Fisco e contribuinte, pela intervenção de um órgão terceiro, resolutor (em regra, o Poder Judiciário), em um tempo razoável (e não exatamente célere), é fator importantíssimo de segurança jurídica das relações sociais. Apressamo-nos em nos explicar: imagine o leitor que o contribuinte tenha dúvida com relação à subsunção de um fato à norma tributária, o qual, se havido à semelhança da hipótese prevista normativamente, ensejaria o pagamento de valores ao Fisco. Essa dúvida (que, como já destacamos, também é em si fator de insegurança na função cognoscibilidade), levada ao conhecimento do Fisco, torna-se na maioria das vezes lide, uma vez que o contribuinte tende a entender pela não ocorrência do fato imponible e o Fisco o inverso.

Pois bem, nessa situação de lide resultante de dúvida, caberia ao Poder Judiciário dar fim ao conflito, resolvendo pela subsunção ou não do fato à norma. No entanto, se as partes (contribuinte e Fisco), ao buscarem um órgão solucionador (Poder Judiciário), não obtêm uma solução em um prazo razoável, a dúvida permanecerá, causando (para o contribuinte) severa insegurança jurídica.

Esse fato tem efeito multiplicador, pois, se a dúvida apresentar recorrência em diversos contribuintes (como ocorre com a maioria das questões tributárias) e estes não tiverem um sinal claro da resposta do Poder Judiciário, estará instaurada a insegurança jurídica generalizada com relação àquela matéria específica.

Sabemos que a morosidade do Poder Judiciário afeta não apenas o direito tributário como fator de insegurança. No entanto, como veremos a seguir, nesse

³⁶ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 91-93.

campo específico (direito tributário), a morosidade é ainda mais destacada, representando o maior gargalo de congestionamento dos nossos tribunais.

Assim, entendemos que a ofensa à razoável duração do processo compromete a segurança jurídica do sistema constitucional tributário. Em outro giro verbal, efetivar o princípio da duração razoável do processo é realizar o sobreprincípio da segurança jurídica. Concluimos, portanto, que a razoável duração do processo (princípio fundamental) deve ser utilizada como instrumento de realização da segurança jurídica (como *fin* do ordenamento jurídico).

A essa conclusão também chegou Humberto Ávila³⁷ ao considerar o lapso temporal no aspecto da calculabilidade da segurança jurídica. Confira-se:

“Porque a finalidade da calculabilidade é garantir um âmbito normativo dentro do qual o cidadão possa exercer com liberdade e com autonomia os seus direitos fundamentais e porque a calculabilidade é a capacidade de antecipar, em grande medida, as consequências alternativas a que o cidadão estará sujeito, o transcurso excessivo de tempo entre a previsão e a sua confirmação transforma a possibilidade de calcular efeitos futuros na certeza de nunca assim os definir. (...)”

Exatamente por isso que a CF/88 assegura a todos, nos âmbitos judicial e administrativo, a razoável duração do processo e dos meios que garantam a celeridade de sua tramitação (art. 5º, LXXVIII).”

Passemos, agora, a analisar dois exemplos de quebra da insegurança jurídica decorrente da não realização do princípio da razoável duração do processo, consistente na morosidade do Poder Judiciário em resolver questões controvertidas na seara tributária, seja na resolução de disputas de maior repercussão (ou a estabilização da jurisprudência a elas relacionadas), seja na ineficiência do modelo de execução fiscal e as nefastas consequências dela decorrentes.

Ambos os exemplos, em nosso sentir, atentam contra a razoável duração do processo naqueles critérios objetivos acima expostos, seja no aspecto complexidade (muitas execuções fiscais, por exemplo, tratam de casos muito simples), comportamento das partes (notadamente das Procuradorias que não buscam ativamente a satisfação do crédito após o ajuizamento das execuções fiscais), seja, ainda, no comportamento do órgão jurisdicional (especificamente dos Tribunais Superiores, que retardam demasiadamente a análise conclusiva das “teses tributárias”), conforme passamos a demonstrar.

4.1. Dois exemplos da morosidade do Poder Judiciário que causam insegurança jurídica ao sistema

O primeiro exemplo de como a morosidade do Poder Judiciário quebra a segurança jurídica do sistema tributário reside na taxa de congestionamento das execuções fiscais e suas consequências.

Com efeito, tanto órgãos do Poder Público como a atenta doutrina nacional identificaram nos últimos anos o que se convencionou chamar de “crise das execuções fiscais”, em referência à alta “taxa de congestionamento” que os executivos

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 637-368.

fiscais apresentam. Como exemplos dessa constatação temos, no âmbito do Conselho Nacional de Justiça, o relatório “Justiça em Números”, de 2015, o qual detalhamos a seguir.

Segundo esse importante levantamento realizado anualmente pelo CNJ, as execuções representam o grande gargalo do Poder Judiciário, representando 51% dos mais de 70 milhões de processos ativos. Dentre estes, quase 27 milhões são execuções fiscais. Para piorar, a chamada “taxa de congestionamento”³⁸ das execuções fiscais é a maior do Poder Judiciário, no patamar de 91%.

As conclusões mais óbvias desses dados – tantas vezes repetidas – são aquelas que focam na ineficiência dessa forma de cobrança para a arrecadação de tributos. Esse é um aspecto bastante relevante da “crise das execuções”, pois afeta diretamente o caixa do Governo, os recursos disponíveis e tudo o mais. No entanto, são estes argumentos de cunho econômico, dos quais tentaremos desviar no presente trabalho.

De fato, nosso foco de atenção está nas nefastas consequências jurídicas que, em nosso entender, decorrem da ineficiência das execuções fiscais. Como exemplo, citamos o redirecionamento desmedido de execuções fiscais, sem qualquer critério, para sócios/gestores de empresas executadas. Esse redirecionamento ocorre, com o apoio da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, à revelia do que prescrevem o Código Tributário Nacional e a melhor doutrina brasileira.

Essa é a conclusão de Renato Lopes Becho³⁹ que, ao discorrer detalhadamente sobre as hipóteses de responsabilização de terceiros, conclui:

“*Data maxima venia*, continuamos entendendo que a responsabilização dos sócios-administradores no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica não encontra fundamento legal. Ela decorre de uma construção fazendária acolhida pelo Poder Judiciário, porém infringindo a escolha legislativa quando da elaboração do Código Tributário Nacional.

Essa afirmativa nos leva a explorar os fatos (não apenas o direito) que justificam a responsabilidade dos sócios pela dissolução irregular. Ao que nos parece, conforme adiantado na Introdução deste livro, a demora no ajuizamento das execuções fiscais é o motivo maior, acolhido pela jurisprudência.” (Destques do original)

Em nosso sentir, existe profunda relação entre essa postura das Procuradorias e a própria sedimentação da jurisprudência do STJ em sentido contrário ao CTN, com a ineficiência da execução fiscal. Com efeito, frustrados os agentes na busca da satisfação do crédito tributário, Procuradoria e Poder Judiciário tentam, por vias escusas, dar maior efetividade à sua atividade, com supressão das garantias dos contribuintes. É o caso da jurisprudência do STJ, que aceita o redirecionamento de execuções fiscais aos sócios ou sócios-gerentes de sociedades, sem amparo no CTN⁴⁰.

³⁸ <http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>.

³⁹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros (CTN, arts. 134 e 135)*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 124.

⁴⁰ Vide REsp n. 1.101.728/SP e sua crítica em BECHO, Renato Lopes. “A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 182. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 107-126.

Outras questões, ainda mais óbvias, como, por exemplo, a alegação de extinção do crédito tributário pelo executado, também devem aguardar um tempo absurdo para serem solucionadas – sem a suspensão da exigibilidade do débito e, com isso, a ocorrência das conhecidas mazelas de impossibilidade de contratar com o Poder Público, por exemplo – sem que o juiz de primeiro grau possa tomar qualquer medida a respeito. Tudo isso, novamente, corroborado pela jurisprudência.

Nesse sentido a experiência prática de Renato Becho⁴¹ à frente da 10ª Vara das Execuções Fiscais Federais de São Paulo:

“O segundo dado concreto que gostaríamos de levantar é o tempo necessário, atualmente, no Fórum Federal das Execuções Fiscais de São Paulo, para que um contribuinte e o magistrado tenham a resposta da Administração Tributária às petições com alegações de extinção do crédito tributário (...). O contribuinte informa ao Poder Judiciário que há pedido administrativo de extinção do crédito tributário, ainda pendente de decisão. Se o contribuinte, executado, se defende em exceção de pré-executividade (sem ter bens penhorados), comprovando que requereu administrativamente, junto à Receita Federal do Brasil, a regularização do feito, a prática demonstra que a manifestação objetiva da Administração Tributária (pela extinção do feito, por cancelamento da Certidão de Dívida Ativa – CDA, pela ratificação ou substituição da CDA ou pelo prosseguimento do processo executivo fiscal, se o pedido do executado foi considerado, administrativamente, improcedente) leva, em média, quatro anos para ser apresentada. (...) Do ponto de vista processual, em algumas decisões, entendemos por extinguir o processo executivo, por ausência de certeza do título executivo, ou ao menos suspender os efeitos das execuções fiscais, até que houvesse manifestação objetiva por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional. O Egrégio Tribunal Regional da 3ª Região, contudo, diante da ausência de previsão expressa no art. 151 do Código Tributário Nacional, reformou as decisões (...). Por tais decisões, há muito tempo acatadas, levam o magistrado a compreender que não há prazo para manifestação do Poder Executivo, em exceção de pré-executividade. Não há o que o juiz de Primeiro Grau possa fazer a não ser esperar pela decisão administrativa.”

Ainda outra consequência negativa da alta taxa de congestionamento reside no fato de que as citações em processos executivos fiscais podem ocorrer muitos anos após o seu ajuizamento pelas Procuradorias, envolvendo fatos e documentos há muito perdidos no tempo, até mesmo inviabilizando a defesa do contribuinte. É que, após ajuizado o executivo fiscal, as Procuradorias não mais possuem qualquer dever de buscar a satisfação do crédito tributário, salvo apenas a previsão do artigo 40 da LEF⁴², como fariam os advogados particulares em processos de execução comum.

⁴¹ BECHO, Renato Lopes. “Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 171. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 94-95.

⁴² “Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. (...)”

Renato Lopes Becho⁴³ bem identificou essa falha específica do rito das execuções fiscais. Confira-se:

“Um tormentoso problema colocado diante dos juízes de execuções fiscais é a ausência de prazo para as manifestações dos exequentes em tais ações. Até onde vai nosso conhecimento, a Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei n. 6.830/1980) prevê vários prazos para os executados. Mas, o que ocorre quando o juiz necessita de uma informação essencial para o prosseguimento do feito, quer seja por provocação do executado – em exceção de pré-executividade, por exemplo – ou para dar impulso processual ainda que de ofício? Infelizmente, a prática tem demonstrado que magistrados, serventuários, advogados e, principalmente, sujeitos passivos, ficam a mercê da oportunidade e da conveniência do ato administrativo jurídico de manifestação das procuradorias fazendárias. Assim, durante anos, processos de execução fiscal ficam transitando entre o Poder Judiciário e as procuradorias, que se resumem a pedir prazos e mais prazos, transformando esses feitos em processos infundáveis.”

Uma última consequência que destacamos advém da prática da advocacia tributária. É que, em regra, as discussões tributárias deveriam se desenvolver no âmbito das varas especializadas em execuções fiscais. Contudo, em razão dos problemas acima apontados (entre outros), muitos advogados optam por ajuizar novas ações em varas cíveis (na Justiça Federal) ou em varas da Fazenda Pública (na Justiça Estadual). Isso acaba por gerar uma multiplicidade de processos discutindo um mesmo débito, geralmente de competência de Procuradorias diversas, as quais nem sempre se comunicam com eficiência o que, muitas vezes, gera informações conflitantes.

Em adição à chamada “crise das execuções fiscais” temos, de outro lado, a demora do Poder Judiciário, notadamente do Supremo Tribunal Federal, em resolver controvérsias tributárias de grande impacto nacional. Como exemplo, destaca-se o caso da ampliação da base imponível das contribuições “PIS e Cofins” (notadamente pela inclusão do ICMS e das próprias contribuições na sua base de cálculo) promovida pela Lei n. 9.718/1998. Anos de disputas entre Fisco e contribuinte sobre a constitucionalidade da inclusão do imposto estadual na base imponível dessas contribuições federais resultaram em decisões das mais diversas do Poder Judiciário.

Com a pretensão de uniformizar essa discrepante jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça aplicava duas Súmulas (ns. 68⁴⁴ e 94⁴⁵) editadas sobre temas análogos, ambas em favor dos interesses da União Federal (inclusão do imposto estadual na base imponível das contribuições).

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.”

⁴³ BECHO, Renato Lopes. “Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial?”. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Renato%20Lopes%20Becho.pdf>, p. 2, acesso em 9.10.2015.

⁴⁴ Súmula/STJ n. 68: “a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

⁴⁵ Súmula/STJ n. 94: “a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, possui, atualmente, dois processos distintos, com potencial de dar ares de definitividade à questão, aguardando julgamento. Um deles, com repercussão geral reconhecida (RE n. 574.706), e outro, com preferência no julgamento, a Ação Direta de Constitucionalidade n. 18.

Inexplicavelmente, no final de 2014, o STF julgou o primeiro Recurso Extraordinário sobre a matéria afeto ao Plenário (RE n. 240.785, cujo julgamento fora suspenso já com maioria de votos favoráveis ao contribuinte, em razão do ajuizamento da ADC n. 18), provendo os interesses do contribuinte, porém, afirmando expressamente que este recurso não possui repercussão geral (em que pese seu julgamento pelo Plenário do Pretório Excelso).

Em nosso sentir, é notável a insegurança jurídica perpetrada por tal expediente: uma discussão de grande repercussão para a grande maioria dos contribuintes pessoa jurídica, com mais de uma década e meia de discussão perante o Poder Judiciário, com a aplicação de súmulas, pelo STJ, em favor do Fisco, com decisão do Plenário do STF em sentido contrário, e com dois casos pendentes de julgamento, com potencial de aplicação de efeitos *erga omnes*.

Ora, o fator de insegurança jurídica que adveio do Legislativo (pela ampliação supostamente indevida da base de cálculo), e que se fortaleceu com a interpretação divergente pela “comunidade de intérpretes” (Fisco e contribuinte), não encontra solução pelo Poder Judiciário que, muito pelo contrário, apenas alongou e agravou a situação de insegurança.

Em ambos os casos acima expostos, há evidente fator de insegurança jurídica para o contribuinte, a desestabilizar o sistema constitucional tributário. No entanto, diferentemente dos outros fatores de insegurança jurídica anteriormente identificados no Item 3 (como, por exemplo, alteração de jurisprudência, dúvida na cognoscibilidade da legislação), não existe, para esses fatores, ferramenta própria para retomar o estado de segurança jurídica.

4.2. Mecanismos para a proteção do contribuinte em face da morosidade do Poder Judiciário

Com efeito, a doutrina procura distinguir algumas formas de combater as ofensas à razoável duração do processo (não especificamente voltado a restabelecer o estado de segurança jurídica, mas para combater a própria ofensa àquele direito fundamental).

Muito se fala em necessidade de aumento do número de juízes (medidas institucionais) e de redução do número de recursos possíveis (alterações processuais). No nosso entender, ambas as medidas não teriam uma utilidade relevante no combate à irrazoável duração do processo no enfoque ao restabelecimento da segurança jurídica.

O aumento do número de juízes, por exemplo, conquanto certamente desse um resultado prático, não altera o fato da ineficiência das execuções fiscais para a satisfação do crédito tributário e como fonte de outros fatores de insegurança, como manobras das Procuradorias, redirecionamentos de executivos fiscais sem fundamento em lei etc.

A redução do número de recursos, por sua vez, nos parece ainda menos efetivo para dar segurança jurídica ao se restabelecer a razoável duração do proces-

so, tendo em vista que a tributação atinge liberdades dos contribuintes, os quais, tendo seu direito recursal tolhido, sofreriam ainda mais abusos por conta do Estado.

Renato Lopes Becho⁴⁶, em exercício de verdadeiro ativismo judicial, conjugando a questão da razoável duração do processo com os instrumentos processuais a ele disponíveis (Código de Processo Civil, Lei de Execuções Fiscais, entre outros), estabeleceu prazos para a Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestar em execuções fiscais. Findo os prazos sem a manifestação (conclusiva) da Procuradoria, determinou a extinção da execução fiscal sem julgamento de mérito. Essa atitude, da vida prático-profissional do magistrado, foi transposta em artigo doutrinário, do qual extraímos o seguinte excerto:

“Certa feita, tivemos sob nossa jurisdição um processo em que o contribuinte optou por um benefício legal e quitou o débito tributário dentro de um programa de parcelamento. Como os valores estavam em juízo, determinamos a conversão em renda da União da quantia que o executado requerera – que se transformou, com sua aceitação, em débito incontroverso – e abrimos vista à exequente para que se manifestasse sobre a satisfação do crédito tributário. O caminho natural seria o levantamento do restante dos valores depositados em juízo a favor do executado e a extinção da ação, por satisfação do credor. Contudo, em sucessivas vistas, a Advocacia Pública se restringia a informar que o pedido de baixa do crédito tributário, por pagamento, estava sob análise do Fisco. A Procuradoria Fazendária requeria prazos longos e sucessivos para apresentar sua manifestação conclusiva. Nesse estado de coisas, buscamos encontrar uma solução para o caso concreto, fixando prazos específicos para a exequente, sob pena de extinção do feito por abandono de seu autor, nos termos como a seguir apresentado.”

A extinção do processo por abandono processual pode, de um lado, servir para alinhar as condutas das Procuradorias com relação às execuções fiscais. Por outro, no entanto, com a extinção do processo sem julgamento de mérito, pode perpetuar a situação de cobrança indevida do débito (muitas vezes, por outros meios, como protestos extrajudiciais, negatização no Cadin, impossibilidade de contratar com o Poder Público, entre outros).

Uma hipótese formulada por Braulio Bata Simões⁴⁷ reside na representação internacional, à Comissão Interamericana de Direitos Humanos e à Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Essa medida seria possível uma vez que, conforme destacamos no início desse trabalho, a duração razoável do processo foi reconhecida pelo Brasil como direito humano a ser protegido como tal, por meio da assinatura e internalização da Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 1969 (Pacto de São José da

⁴⁶ BECHO, Renato Lopes. “Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial?”. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Renato%20Lopes%20Becho.pdf>, p. 3, acesso em 9.10.2015.

⁴⁷ SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Fórum, 2015, p. 147.

Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 25 de setembro de 1992), a qual expressamente prevê, em seu artigo 8º, a duração razoável como garantia judicial.

Bata Simões⁴⁸ analisa as consequências de uma representação internacional: “Com relação às consequências destas representações, no que concerne à Comissão Interamericana, destacam-se a possibilidade de emissão de um relatório e, eventualmente, recomendações ao Estado-Parte. Quanto à Corte Interamericana chamamos atenção para o artigo 63, I, que estabelece a possibilidade de indenização para a parte lesada.”

Essa medida, de extrema importância para a proteção da garantia à duração razoável do processo, também não nos parece produzir efeitos práticos, a curto e médio prazo, para a segurança jurídica nas relações tributárias. É que, em que pese a importância da medida, é fato que ela não prescinde de novo e autônomo processo, o qual, em vez de reduzir litígios, acaba por aumentá-los (em um primeiro momento). Entendemos, portanto, que a representação internacional é uma medida que deve ser tomada para a garantia do preceito fundamental de razoável duração do processo, contudo, isoladamente, demorará a produzir efeitos práticos.

Enfim, são diversas as hipóteses formuladas e, algumas vezes, postas em prática na tentativa de mitigar as danosas consequências da duração desmedida de um processo. Em uma visão focada no restabelecimento da segurança jurídica, entendemos que a adoção de meios alternativos de solução de conflito possa ter maior efetividade.

Com efeito, podemos imaginar uma Câmara de Conciliação dedicada a cobranças fiscais cujos sujeitos passivos formulem alegação de pagamento ou outras causas extintivas de caráter simples, as quais, em vez de aguardarem cerca de quatro anos nos escaninhos do Judiciário, poderiam ser agilmente resolvidas, inclusive com o pagamento quando constatado que o contribuinte é quem estava enganado.

Além disso, essa hipotética Câmara de Conciliação aproximaria, potencialmente, Fisco e contribuinte, estreitando essa relação sabidamente desgastada, rumando a um ambiente com prevalência da moral, da boa-fé e do tratamento digno do contribuinte. Outros tantos exemplos poderiam ser formulados, de modo que entendemos ser este um caminho proveitoso a ser seguido.

Por fim, certo é que os contribuintes e, principalmente, as autoridades, não podem permanecer inertes com relação a essa gravíssima ofensa à segurança jurídica – o próprio fim do sistema constitucional tributário – de modo que urge pensar em uma solução adequada para a questão.

Conclusão

Concluimos, assim, que o Poder Judiciário apresenta um fator de insegurança jurídica ao sistema constitucional tributário, consubstanciada em sua excessiva demora para julgar temas relevante e de grande repercussão para os contribuín-

⁴⁸ SIMÕES, Bráulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Fórum, 2015, p. 150.

tes e, também, em razão da alta taxa de congestionamento das execuções fiscais, o que ocasiona, inclusive, desvirtuamentos da legislação tributária.

Sabemos que a morosidade do Judiciário não é causa de insegurança jurídica exclusiva do direito tributário, mas nos parece ser neste campo onde ela atua com maior gravidade, tendo em vista ser, nas execuções fiscais, o maior índice de congestionamento dos nossos tribunais.

Com efeito, essa morosidade afeta a segurança jurídica das relações tributárias nos fatores de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, principalmente quando se leva em conta a quantidade e complexidade da legislação tributária, o seu ritmo de mudança, e a posição, cada vez maior, do contribuinte como primeiro intérprete da norma tributária.

Nada obstante, o sistema jurídico não prevê um instrumento efetivo para estabilizar as relações tributárias afetadas por esse fator de insegurança. Existem diversas propostas para reverter esse cenário, cada uma partindo de um ponto de observação da questão problemática (juízes, advogados e procuradores). Em nosso entender, um método efetivo seria o de evoluir na utilização de meios alternativos de resolução de conflito, aproximando a relação historicamente conturbada entre Fisco e contribuintes, em busca de uma solução que privilegie o contribuinte como pessoa humana e, ainda assim, traga segurança de volta ao sistema.

Referências Bibliográficas

- ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre a permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- . *Teoria da segurança jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. “Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 171. São Paulo: Dialética, 2009.
- . “Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial?”. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Renato%20Lopes%20Becho.pdf>, acesso em 9.10.2015.
- . *Responsabilidade tributária de terceiros (CTN, arts. 134 e 135)*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- . “A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 182. São Paulo: Dialética, 2010.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

- COSTA, Alcides Jorge. “Algumas notas sobre a relação jurídica tributária”. *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SAYEG, Ricardo; e BALERA, Wagner: *O capitalismo humanista – filosofia humanista de direito econômico*. 1ª ed. Petrópolis: KBR Editora Digital Ltda., 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Fórum, 2015.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. “As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1976.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.