

Jaqueline da Silva Stein

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E O
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestra em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis/SC
2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Stein, Jaqueline da Silva

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES
E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO / Jaqueline da Silva
Stein; orientador, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar - Florianópolis,
SC, 2017.

135 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós
Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Teoria Geral do Garantismo. 3. Direitos
Fundamentais dos Contribuintes. 4. Direito Tributário Brasileiro.
5. Emenda Constitucional n.º 62/2009. I. Balthazar, Prof. Dr.
Ubaldo Cesar. II. Universidade Federal de Santa Catarina.
Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Jaqueline da Silva Stein

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E O
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “mestra”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito.

Florianópolis/SC, 27 de março de 2017.

Prof. Dr. Arno Dal Ri Junior
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Fabio Pugliesi
Universidade do Estado de Santa Catarina

Dedico esta obra ao meu marido,
Harvei Schulz, com meu incondicional
e eterno amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Laura Gonçalves da Silva e Sérgio Valdir Stein, ao meu irmão Sérgio Valdir Stein Filho, e ao meu marido Harvei Schulz, por todo apoio prestado.

Agradeço também aos professores Dr. Luiz Henrique Urquhart Cademartori, Dr.^a Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, Dr. Arno Dal Ri Junior, Dr. Antonio Carlos Wolkmer, Dr. Horacio Wanderlei Rodrigues, Dr. Everton das Neves Gonçalves, Dr. Samuel da Silva Mattos, Dr. Carlos Araújo Leonetti, Dr. Fabio Pugliesi e Dr. Humberto Pereira Vecchio, que me incentivaram a sair da minha zona de conforto e me ajudaram a crescer na vida acadêmica.

Agradeço, especialmente, ao meu orientador, Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, que me deu um voto de confiança e que com muita paciência e sabedoria me orientou e me mostrou os caminhos para a realização deste sonho.

Sobretudo, agradeço a Deus, que plantou o desejo deste mestrado no meu coração, me habilitou para execução desta tarefa e me cercou das pessoas acima mencionadas para que tudo fosse possível.

Os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada.

(Olivier Wendell Holmes, Jr., 1.927)

RESUMO

O objetivo da presente pesquisa é verificar se o Direito Tributário Brasileiro reconhece integralmente, parcialmente ou se não reconhece os direitos fundamentais dos contribuintes. Para tanto foi necessário explanar sobre direitos fundamentais, o que se fez de acordo com a Teoria Geral do Garantismo proposta por Luigi Ferrajoli, adotada como marco teórico, para, de acordo com ele, analisar os direitos fundamentais dos contribuintes no Brasil. Em seguida, verificou-se se o Direito Tributário Brasileiro reconhece os direitos fundamentais dos contribuintes integralmente, parcialmente ou se não os reconhece, tomando por base o caso da Emenda Constitucional n.º 62/2009, que permitiu a compensação de ofício dos créditos tributários, inclusive vincendos, da Fazenda Pública com débitos de precatório. Para a elaboração da pesquisa, foi utilizado o método de abordagem indutivo. O método de procedimento é o monográfico. A técnica de pesquisa, por sua vez, é a documentação indireta mediante pesquisa bibliográfica de fontes secundárias tais quais as publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias etc., técnica clássica das ciências jurídicas. Ao fim, ficou demonstrado que: a separação dos poderes não está sendo efetiva para resolver as lacunas e antinomias de forma célere e que os três poderes unidos conseguem vencer os limites e vínculos impostos pela teoria garantista como modelo de direito; além disso, o Estado, quando vê suas finanças ameaçadas, sacrifica os direitos fundamentais dos contribuintes, perdendo sua legitimação, conforme prevê a teoria garantista na sua acepção política; no caso estudado as inconstitucionalidades foram postas em vigência pelo Poder Legislativo, efetivadas pelo Poder Executivo e convalidadas pelo Poder Judiciário de 10 de dezembro 2009 a 25 de março de 2015; quando da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado, houve modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade para considerar válidas as compensações já realizadas, perpetuando os atos em contradição com a Constituição; ficou demonstrado que o Direito Tributário Brasileiro reconhece parcialmente os direitos fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: Teoria Geral do Garantismo. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. Direito Tributário Brasileiro. Emenda Constitucional n.º 62/2009.

ABSTRACT

This research aims to verify if the Brazilian Tax Law recognizes integrally, partially or if it does not recognize the fundamental rights of the taxpayers. In order to do so, it was necessary to explain the fundamental rights, which was done according to the General Theory of Garantism proposed by Luigi Ferrajoli, the theoretical framework adopted. According to this theory, were analyzed the fundamental rights of taxpayers in Brazil. Subsequently, it was verified if the Brazilian Tax Law recognizes the fundamental rights of taxpayers fully, partially or if does not recognized it, based on the case of Constitutional Amendment 62/2009, which allowed the offsetting *ex officio* of tax credits, including due dates, with the Public Treasury debts. For the elaboration of the research, the method of inductive approach was used. The procedure method is monographic. The research technique is indirect documentation through bibliographic research of secondary sources such as single publications, bulletins, newspapers, magazines, books, researches, monographs etc., the classic technique of legal sciences. In the end, it has been demonstrated that: the separation of the powers is not being effective to solve the gaps and antinomies quickly and that the three united powers can overcome the limits and bonds imposed by the General Theory of Garantism as a model of law; moreover, the State, when it sees its finances threatened, sacrifices the fundamental rights of the taxpayers, losing its legitimation, according to the theory of garantism as a political philosophy; in the case studied, the unconstitutionality were put into effect by the Legislative Branch, carried out by the Executive Branch and validated by the Judiciary from December 10, 2009 to March 25, 2015; when the unconstitutionality was declared, in a concentrated control, there was modulation of the effects of the declaration of unconstitutionality to consider valid the compensations already made, perpetuating the acts in contradiction with the Constitution; it was demonstrated that Brazilian Tax Law partially recognizes the fundamental rights of taxpayers.

Keywords: General Theory of Garantism. Fundamental Rights of Taxpayers. Brazilian Tax Law. Constitutional Amendment 62/2009.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade;
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
ADIn ou ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade;
ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental;
Art. – artigo;
Arts. – artigos;
CF – Constituição Federal;
CIDE – contribuição de intervenção no domínio econômico;
CODECON – Conselho Federal de Defesa do Contribuinte;
CRFB/88 ou CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;
EC – Ementa Constitucional;
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;
ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
IOF – imposto de importação, de exportação e sobre operações financeiras;
IPI – imposto sobre produtos industrializados;
IPTU – imposto sobre propriedade predial e territorial urbana;
IPVA – imposto sobre veículos automotores;
LC – Lei Complementar;
LEF – Lei de Execuções Fiscais;
OAB/SC – Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de Santa Catarina;
PERDCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação;
SEBRAE – Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas;
TRF – Tribunal Regional Federal.

SUMÁRIO

SUMÁRIO	15
INTRODUÇÃO	19
2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	21
2.1 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS SEGUNDO FERRAJOLI	21
2.1.1 TEORIA GERAL DO GARANTISMO	21
2.1.1.1 SIGNIFICADOS DE GARANTISMO	21
2.1.1.1 GARANTISMO COMO MODELO DE DIREITO	22
2.1.1.2 GARANTISMO COMO TEORIA DO DIREITO	26
2.1.1.3 GARANTISMO COMO FILOSOFIA POLÍTICA	29
2.1.1.2 O PONTO DE VISTA EXTERNO	30
2.1.2 CONCEITO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	31
2.1.2.1 DIREITOS PATRIMONIAIS E DIREITO DE PROPRIEDADE	36
2.1.2.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS E A LEGALIDADE	38
2.1.3 CONSTITUCIONALISMO GARANTISTA	39
2.1.3.1 GARANTIAS PRIMÁRIAS E GARANTIAS SECUNDÁRIAS	43
2.2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES NO BRASIL	45
2.2.1 A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA COMO CONSTITUIÇÃO GARANTISTA	45
2.2.1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA	47
2.2.1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA	48
2.2.1.2.1 A ESTRITA LEGALIDADE	50
2.2.1.2.2 A ANTERIORIDADE	51
2.2.1.2.3 IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA	53
2.2.1.2.4 TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA	54
2.2.1.2.5 PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	55
2.2.1.2.6 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	56
2.2.1.2.7 VINCULABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO	57

2.2.1.2.8 UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA	58
2.2.1.2.9 NÃO DISCRIMINAÇÃO	59
2.2.1.2.10 TERRITORIALIDADE	60
2.2.1.2.11 INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	60
2.2.1.2.12 NÃO-CUMULATIVIDADE	61
2.2.1.3 GARANTIAS FRACAS E GARANTIAS FORTES EM SEDE DE DIREITOS FUNDAMENTAIS TRIBUTÁRIOS	62
2.2.1.4 GARANTISMO TRIBUTARIO NO BRASIL	63
2.2.1.5 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE	65
2.2.1.5.1 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO: PROJETO DE LEI 2557/2011	66
2.2.1.5.2 CÓDIGO DE DIREITOS E DEVERES DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA: LEI COMPLEMENTAR 313/2005	69
2.2.1.5.3 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS: LEI 13.515/2000	70
2.2.1.5.4 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL: LEI 2.211/2001	71
2.2.1.5.5 CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO ESTADO DE SÃO PAULO: LEI COMPLEMENTAR 939/2003	72
2.2.1.5.6 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE DO PARANÁ: LEI COMPLEMENTAR 107/2005	73
2.2.1.5.7 CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO ESTADO DE GOIÁS: LEI COMPLEMENTAR 104/2013	73
2.2.1.5.8 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DO CEARÁ: LEI COMPLEMENTAR 130/2014	74
2.2.1.2 OS DEVERES FUNDAMENTAIS	75
2.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE	79
2.3.1 A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009	79
2.3.1.1 DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO	79
2.3.1.2 DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	82
2.3.1.3 DO MÉTODO TRADICIONAL DE COBRANÇA DOS	87

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	
2.3.1.4 DO PROCESSO DE EMENDA CONSTITUCIONAL	88
2.3.1.5 DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009	89
2.3.1.6 DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO	90
2.3.1.7 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009	91
2.3.1.8 DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009	97
2.3.1.9 GARANTIAS FORTES DOS CONTRIBUINTES	106
2.3.1.10 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE	107
2.3.1.11 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	111
2.3.2 OUTRAS VIOLAÇÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES	115
2.3.2.1 O MINISTÉRIO PÚBLICO E O DIREITO TRIBUTÁRIO	116
3 CONCLUSÃO	123
REFERÊNCIAS	129

INTRODUÇÃO

Há algum tempo, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio Mello, concedeu entrevista na qual declarou que “o juiz primeiro decide no seu íntimo e só depois vai buscar os fundamentos de sua decisão”.

De fato, a prática jurídica demonstra que as decisões em matéria tributária, em razão dos valores envolvendo os cofres públicos, frequentemente atendem a critérios políticos e financeiros, antes de se atentar aos direitos fundamentais dos contribuintes e aos ditames da Constituição Federal.

Contudo, a visão de apenas um lado da relação tributária não pode prevalecer ou, simplesmente, ser tomada como verdadeira. Daí a pertinência dessa pesquisa.

Através dela, de forma idônea e imparcial, como toda pesquisa científica deve ser, foram analisados os Direitos Fundamentais e o Direito Tributário Brasileiro para verificar até que ponto os direitos fundamentais dos contribuintes são respeitados pelo Direito Tributário Brasileiro.

Foi eleita a Teoria Geral do Garantismo proposta por Luigi Ferrajoli como marco teórico para realização da pesquisa e dela se extraiu o primeiro capítulo que visa, justamente, explicar essa teoria, trazendo diversas obras do autor florentino.

O primeiro capítulo trata dos significados de garantismo, do garantismo como modelo de direito, como teoria do direito e como filosofia política; da definição de direitos fundamentais para o autor, para entendermos o constitucionalismo garantista.

No segundo capítulo, discute-se, de acordo com a Teoria Geral do Garantismo estudada, a Constituição Brasileira e os direitos humanos nela positivados, isto é, os direitos fundamentais que ela expressamente reconhece, delimitando cada vez mais para definir quais são os direitos fundamentais dos contribuintes no Brasil. Foi igualmente necessário discutir sobre o Estatuto do Contribuinte no Brasil e, brevemente, alertar sobre o dever fundamental do contribuinte.

No terceiro e último capítulo toma-se o caso da Emenda Constitucional n.º 62 para analisar se os direitos fundamentais dos contribuintes são respeitados no Brasil. Ao fim, foram abordados outros casos apontados pela doutrina para confirmar a amostragem e formular a conclusão da pesquisa.

Para a elaboração da dissertação foi utilizado o método de abordagem indutivo. O método de procedimento é o monográfico. A

técnica de pesquisa, por sua vez, é a **documentação indireta mediante pesquisa bibliográfica de fontes secundárias** tais quais as publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias etc., técnica clássica das ciências jurídicas.

O objetivo geral consiste em verificar se o Direito Tributário Brasileiro reconhece integralmente, parcialmente ou se não reconhece os direitos fundamentais dos contribuintes.

Os objetivos específicos, por sua vez, consistem em explanar os direitos fundamentais de acordo com a Teoria Geral do Garantismo proposta por Luigi Ferrajoli; analisar os direitos fundamentais dos contribuintes de acordo com a referida teoria; e verificar se o Direito Tributário Brasileiro reconhece os direitos fundamentais dos contribuintes integralmente, parcialmente ou se não os reconhece, tomando por base o caso da Emenda Constitucional n.º 62/2009.

2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS SEGUNDO FERRAJOLI

O clássico e tão criticado positivismo do século XIX, esvaziado da validade do conteúdo das normas, foi descartado pelo doutrinador florentino Luigi Ferrajoli no desenvolvimento de um *novo positivismo* em contraposição às teses neoconstitucionalistas.

Neste novo positivismo, o autor cria uma fórmula de aplicação dos direitos fundamentais hierárquica, evitando que colidam entre si para que possam ser aplicados como regras, enquanto os princípios são de fato princípios gerais do direito e não direitos fundamentais.

A satisfação dos direitos fundamentais, por sua vez, constitui o objetivo do Estado e justifica a sua existência, de acordo com a Teoria Geral do Garantismo por ele proposta.

2.1.1 TEORIA GERAL DO GARANTISMO

Ferrajoli, em sua obra *Direito e Razão*, ao construir uma teoria do garantismo penal, percebe na abrangência na sua obra, uma teoria garantista geral. Segundo esta tese, garantismo possui três significados distintos, a seguir analisados.

2.1.1.1 SIGNIFICADOS DE GARANTISMO

O Garantismo pode significar um modelo normativo de direito, uma teoria jurídica e uma filosofia política. Como modelo normativo de direito o garantismo afirma a “estrita legalidade”, própria do Estado de direito.¹

Como modelo normativo de direito, é (i) epistemologicamente, um sistema cognitivo ou de poder mínimo, (ii) politicamente, uma técnica apta a diminuir a violência e a aumentar a liberdade e; (iii) juridicamente, um conjunto de vínculos e limites impostos ao Estado para assegurar os direitos dos cidadãos.²

¹ FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão*: teoria do garantismo penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 684.

² FERRAJOLI, 2002, p. 684.

Num segundo plano, o garantismo significa “[...] uma *teoria jurídica* da “validade” e da “efetividade” como categorias distintas não só entre si mas, também, pela “existência” ou “vigor das normas.”³ Quer dizer, aproxima o “ser” e o “dever ser” *no* direito tratando sua divergência como antinomias “[...] que subsiste entre validade (e não efetividade) dos primeiros e efetividade (e invalidade) das segundas.”⁴

Numa terceira acepção, garantismo importa numa *filosofia política* “[...] que requer do direito e do Estado o ônus da justificação externa com base nos bens e nos interesses dos quais a tutela ou a garantia constituem a finalidade.”⁵ Assim, o garantismo implica numa doutrina laica que separa direito e moral, validade e justiça, ponto de vista interno e ponto de vista externo, o “ser” e o “dever ser” *do* direito. Além disso, “[...] equivale à assunção, para os fins da legitimação e da perda da legitimação ético-política do direito e dos Estados, do ponto de vista exclusivamente *externo*.”⁶

Esses três significados de garantismo delineiam uma teoria geral do garantismo, tendo como pressuposto a separação entre direito e moral e entre ser e dever ser, permitindo um alcance epistemológico, teórico e político.⁷ Por isso, pertinente a análise desses significados e seus reflexos mais detidamente.

2.1.1.1 GARANTISMO COMO MODELO DE DIREITO

O garantismo expande-se do plano formal no qual por força do princípio da legalidade todo poder público – legislativo, judiciário e administrativo – está submisso “[...] às leis gerais e abstratas que lhe disciplinam as formas de exercício e cuja observância é submetida a controle de legitimidade por parte dos juízes delas separados e independentes [...]”⁸, abrangendo o plano material, ou seja, substancial, no qual se garante os *direitos fundamentais* dos cidadãos, através da incorporação limitadora em sua Constituição dos deveres públicos correspondentes, ou seja, “[...] das vedações legais de lesão aos direitos de liberdade e das obrigações de satisfação dos direitos sociais, bem

³ FERRAJOLI, 2002, p. 684.

⁴ FERRAJOLI, 2002, p. 684.

⁵ FERRAJOLI, 2002, p. 685.

⁶ FERRAJOLI, 2002, p. 685.

⁷ FERRAJOLI, 2002, p. 686.

⁸ FERRAJOLI, 2002, p. 687-688.

como dos correlativos poderes dos cidadãos de ativarem a tutela judiciária.”⁹

O sentido de garantismo é tão forte e extenso que o termo “Estado de direito” é empregado como sinônimo de “garantismo”,¹⁰ avançando do Estado legal que é regulado pelas leis para um Estado garantidor, um verdadeiro Estado de direito.

Neste modelo, portanto, tem-se uma fonte de *legitimação formal* e outra de *legitimação substancial* de qualquer poder, assegurando, assim, poderes regulados e controlados, “[...] limitados por deveres jurídicos, relativos não somente à forma mas também aos conteúdos de seu exercício, cuja violação é causa de invalidez judicial dos atos e, ao menos em teoria, de responsabilidade de seus autores.”¹¹

Da legitimidade formal extraem-se as condições formais de exercício do poder e as regras sobre *quem* pode e sobre *como* se deve decidir. Elas dizem respeito à forma de governo e da sua natureza depende o caráter politicamente *democrático* (ou ao invés, monárquico, ou oligárquico, ou burocrático) do sistema político.¹²

Por sua vez, da legitimidade substancial deduz-se as condições substanciais de válido exercício do poder e as regras sobre *o que* se deve ou não se deve decidir que “[...] depende o caráter *de direito* (ou, ao contrário, absoluto, ou totalitário, ou seja, mais ou menos de direito) do sistema judiciário.”¹³

Ferrajoli considera que a grande inovação que permitiu a existência do Estado de direito foi a positivação e a constitucionalização da relação Estado cidadão. No Estado absoluto têm-se os súditos titulares de direitos naturais.

Evoluindo para “[...] tradição liberal o Estado de direito foi concebido como limitador somente por vedações legais, em garantia dos direitos do indivíduo de não ser privado de bens pré-políticos da vida e da liberdade (além da propriedade)”¹⁴, reconhecendo as *garantias liberais* ou *negativas* que não passam de um não intervir do Estado, uma abstenção, um dever negativo.

Quando da concepção do Estado de direito o súdito do Estado absoluto se transforma em cidadão e passa a ser titular de direitos

⁹ FERRAJOLI, 2002, p. 687-688.

¹⁰ FERRAJOLI, 2002, p. 687-688.

¹¹ FERRAJOLI, 2002, p. 687-688.

¹² FERRAJOLI, 2002, p. 688-689.

¹³ FERRAJOLI, 2002, p. 688-689.

¹⁴ FERRAJOLI, 2002, p. 690-691.

constitucionais, reconhecendo, além dos direitos de liberdade, “[...] outros direitos vitais ou fundamentais: os direitos já recordados à subsistência, à alimentação, ao trabalho, à saúde, à instrução, à habitação e similares”¹⁵. São reconhecidos, portanto, os direitos sociais, isto é, materiais, gerando nos cidadãos a expectativa de cumprimento desses direitos que são considerados deveres públicos.¹⁶ Assim,

A técnica garantista é sempre aquela da *incorporação limitativa* de direitos civis e correlativamente de deveres públicos nos níveis normativos superiores do ordenamento: a declaração constitucional dos direitos dos cidadãos [...] equivale à declaração constitucional dos deveres do Estado.¹⁷

Nesse sentido, o Estado de direito liberal tem apenas o dever de não piorar as condições de vida dos cidadãos. O Estado de direito social, por seu turno, tem o dever de melhorá-las. Neste modelo os cidadãos não têm apenas “direitos de” liberdade (negativos), mas também “direitos a” satisfação dos seus direitos sociais (positivos).¹⁸

Os direitos de liberdade “[...] correspondem às vedações legais e prestações negativas; os segundos, a obrigações e prestações positivas do Estado.”¹⁹ Não há como prever seus conteúdos, mas somente os limites. Sua prática é *ativa*, acionável simplesmente através do seu exercício imperturbável.

Já nos direitos sociais, ou positivos, estão contidas as obrigações, predeterminadas e ilimitadas. Por isso, variam conforme “[...] o tempo, o lugar, a circunstância e, sobretudo, o grau de desenvolvimento econômico civil, as carências e as expectativas por eles expressas, assim como seu grau de sofisticação [...]”²⁰ Sua prática é *passiva*, porquanto requer a atividade de outros sujeitos para sua satisfação.²¹

Via de regra, os direitos sociais carecem de *garantias sociais* ou *positivas*, isto é, meios de defesa e possibilidade de serem deduzidas em

¹⁵ FERRAJOLI, 2002, p. 690-691.

¹⁶ FERRAJOLI, 2002, p. 690-691.

¹⁷ FERRAJOLI, 2002, p. 692.

¹⁸ FERRAJOLI, 2002, p. 692.

¹⁹ FERRAJOLI, 2002, p. 733.

²⁰ FERRAJOLI, 2002, p. 733.

²¹ FERRAJOLI, 2002, p. 693.

juízo. Porém, “[...] enquanto os “direitos de” refletem esquema de *facultas agendi*, os “direitos a” refletem o esquema da *pretensão* [...]”.²²

Além disso, enquanto as violações aos “direitos de” dão lugar a *antinomias*, logo, a normas vigentes, mas inválidas, devendo ser resolvida com uma anulação ou reforma; as violações dos “direitos a” importam em *lacunas*, isto é, falta de normas, devendo ser resolvida com uma atividade normativa.²³

Para o professor florentino “[...] o “Estado de direito” dotado de efetivas garantias, sejam liberais ou sociais [...]” é dotado de *democracia substancial* ou *social*; e “[...] o “Estado político representativo”, isto é, baseado no princípio da maioria como fonte de legalidade” possui *democracia formal* ou *política*.²⁴

Cademartori explica que

[...] Como modelo explicativo do Estado de Direito, a teoria garantista consegue dar conta desse aparato de dominação com extrema competência, eis que o apresenta como uma estrutura hierarquizada de normas que se imbricam por conteúdos limitativos ao exercício do poder político. Propõe-se assim um modelo ideal de Estado de Direito, ao qual os diversos Estados Reais de Direito devem aproximar-se, sob pena de deslegitimação. Tem-se aqui então o aspecto propositivo da teoria, ao postular valores que necessariamente devem estar presentes enquanto finalidades a serem perseguidas pelo Estado de Direito, quais sejam a dignidade humana, a paz, a liberdade plena e a igualdade substancial.²⁵

Assim, garantismo e Estado de Direito são sinônimos. Este sofre a legitimação formal (condições sobre quem e como deve exercer suas funções) e a legitimação substancial (que vincula o conteúdo deste exercício). Este conteúdo pode se conformar numa abstenção (não intervir, de liberdade) ou numa prestação (entregar algo), dando lugar a

²² FERRAJOLI, 2002, p. 693.

²³ FERRAJOLI, 2002, p. 693.

²⁴ FERRAJOLI, 2002, p. 694.

²⁵ CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de. *Estado de direito e legitimidade - uma abordagem garantista*. 2. ed. atualizada e ampliada. Campinas: Millennium, 2006, p. 72.

lacunas ou antinomias, respectivamente, no caso de desobediência. A obediência, por sua vez, dá lugar a uma democracia substancial, além de formal. Mas o garantismo ainda possui sua acepção como filosofia do política e como teoria do Direito, como se passa a explicar.

2.1.1.2 GARANTISMO COMO TEORIA DO DIREITO

Segundo a teoria formulada por Ferrajoli, o garantismo como teoria do direito tem como principal fundamento o princípio da legalidade. Nas palavras do autor

Mais exatamente, entendido como fonte jurídica de legitimação, o princípio da legalidade representa um *postulado jurídico* do juspositivismo o qual se baseia a função garantista do direito contra o arbítrio. Pode-se até afirmar, com paradoxo aparente, que a idéia de legalidade como fonte exclusiva e exaustiva do direito positivo nasce propriamente como uma instância jusnaturalista de racionalidade e de justiça.²⁶

Para o autor a legalidade como fonte formal de vigor das normas é uma garantia de certeza e de liberdade, enquanto a legalidade como fonte substancial da validade das normas funciona como positivadora e estabilizadora dos direitos fundamentais dos cidadãos.²⁷

Percebe-se que o autor relaciona a forma com o vigor e a substância com a validade das normas. Daí porque afirma que “[...] “direito *vigente*” não coincide com “direito *válido*”: é vigente, ainda que inválida, uma norma efetiva que não obtempera todas as normas que regulam a sua produção.” Essa afirmação vai à contramão de autores como Kelsen, Hart e Bobbio, para quem validade corresponde à vigência da norma.²⁸

²⁶ FERRAJOLI, 2002, p. 697-698.

²⁷ FERRAJOLI, 2002, p. 698.

²⁸ Nesse sentido: BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade*. Tradução de Marco Aulélio Nogueira. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003. HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Da mesma forma, apesar de vigente, uma norma pode não ser efetiva.²⁹ Portanto, pode acontecer que “uma norma seja vigente e eficaz mesmo sendo inválida, como pode acontecer que uma norma seja válida mas nem por isso eficaz”.³⁰

A legalidade, por seu turno, é subdividida em lata ou estrita e em formal ou substancial. A legalidade lata relaciona-se com a vigência da norma e, portanto, com a sua forma. Já a legalidade estrita conecta-se com a validade da norma e, por conseguinte, com a sua substância.³¹

Assim, existe uma diferença entre “ser” – a realidade posta, como ela de fato é – e “dever ser” – que deveria ser real, como a realidade deveria se apresentar. É por isso que

Uma teoria garantista do direito [...] parte da distinção do vigor das normas, tanto de sua validade quanto de sua efetividade. Esta distinção, como se viu a seu tempo, é essencial para compreender a estrutura normativa do Estado de direito, caracterizada: a) por pertencerem as normas vigentes a níveis diversos e hierarquicamente ordenados, cada um dos quais se configura como normativo, respectivamente àquele inferior, e como fático respectivamente àquele superior; b) pela incorporação nas normas superiores das obrigações e vedações que disciplinam a produção das normas inferiores, e cuja obtemperação é condição da efetividade das primeiras e da validade das segundas; c) pelas antinomias produzidas pelas violações das normas superiores por parte das inferiores, e pelo simultâneo vigor de umas, ainda que não efetivas, e de outras, ainda que inválidas; d) pela consequente ilegitimidade jurídica que, em qualquer medida, investe sempre os poderes normativos, legislativo e judiciário, e que é tanto maior quanto mais ampla mas não efetiva é a incorporação limitativa dos deveres nos níveis mais altos do ordenamento.³²

²⁹ FERRAJOLI, 2002, p. 698-690.

³⁰ CADEMARTORI, Sergio. *Estado de Direito e Legitimidade: Uma abordagem garantista*. 2006, p. 102

³¹ FERRAJOLI, 2002, p. 697-698.

³² FERRAJOLI, 2002, p. 699.

Aos juízes compete a tarefa de apreciar a validade ou invalidade de normas em relação à Constituição, utilizando os parâmetros de validade formal e substancial, e suspender-lhe a aplicação, se for o caso. É uma tarefa civil, política e científica.³³

Destaca-se que “[...] a aferição de legitimidade dos poderes realizada pelo garantismo é sempre a posteriori e contingente, relativa a cada um dos seus atos singulares.”³⁴ Dessa forma, “[...] a legitimidade política é sempre mensurável em graus, dependendo da efetiva realização das funções externas de cada um dos poderes.”³⁵

Nesta análise considera-se que, uma norma vigente satisfaz a forma estipulada para sua produção. No Brasil, na produção de uma lei ordinária, por exemplo, corresponderia à adequada iniciativa, deliberação, instrução do projeto, exame, sansão, veto, apreciação do veto, promulgação e publicação.³⁶

Por outro lado, para que uma norma seja válida, é preciso que respeite as condições de validade substancial, que se relaciona com o seu conteúdo, com a sua matéria, com o seu significado no ordenamento jurídico em que estiver inserida.³⁷

Cademartori resume a diferença entre justiça, vigência, validade e eficácia de uma norma, explicando que a mesma é (i) justa quando atende aos critérios de valoração ético-político; (ii) vigente sempre que obedece ao procedimento de sua produção, sendo isenta de vícios; (iii) válida quando não ofende norma hierarquicamente superior; e (iv) eficaz quando é aplicada, realizada.³⁸

Imprescindível que essa avaliação da validade da norma seja feita por um poder distinto daquele que a emanou³⁹, haja vista que ao poder que a produziu, detectada a incorreção, cabe simplesmente revogá-la através da produção de norma válida.

³³ FERRAJOLI, 2002, p. 700.

³⁴ CADEMARTORI, Sérgio. 2006, p. 164.

³⁵ CADEMARTORI, Sérgio. 2006, p. 164.

³⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 183-193.

³⁷ FERRAJOLI, 2002, p. 701.

³⁸ CADEMARTORI, Sérgio. 2006, p. 79-80.

³⁹ FERRAJOLI, 2002, p. 702.

2.1.1.3 GARANTISMO COMO FILOSOFIA POLÍTICA

Foi visto que o garantismo como modelo de direito é dotado de meios para invalidação do exercício do poder em contraste com normas superiores protetoras dos direitos fundamentais; e que o garantismo como teoria do direito possibilita a exclusão da legitimação desde o interior das normas vigentes inválidas.

Cademartori esclarece que “a base filosófico-política do garantismo de Ferrajoli é constituída, em última instância, pela doutrina liberal da separação entre direito e moral.”⁴⁰

Portanto, “[...] permite a crítica e a perda da legitimação desde o exterior das instituições jurídicas positivas, baseada na rígida separação entre direito e moral, ou entre validade e justiça [...]”⁴¹

O Estado pode ser visto como um fim ou como um meio. Nesse sentido, quando “[...] Estado é um *fim*, e encarna valores ético-políticos de característica supra-social e supra-individual cuja conservação e reforço para o direito e os direitos hão de ser funcionalizados” está-se diante de uma doutrina autopoietica.⁴²

Por outro lado, quando “[...] o Estado é um *meio*, legitimado unicamente pelo fim de garantir os direitos fundamentais do cidadão, e politicamente ilegítimo se não os garante, ou pior, se ele mesmo os viola”, está-se diante de uma doutrina heteropoieticas.⁴³

As doutrinas autopoieticas têm ponto de vista interno e legitimação *desde o alto*, enquanto as doutrinas heteropoieticas têm ponto de vista externo e legitimação *de baixo*.⁴⁴ Destarte

O garantismo, num sentido filosófico político, consiste essencialmente nesta fundação heteropoieticas do direito, separado da moral [...]. Precisamente, ele consiste, de um lado, na negação de um valor intrínseco do direito somente porque vigente, e do poder somente porque efetivo, e no primado axiológico relativamente a eles do ponto de vista ético-político ou externo, virtualmente orientado à sua crítica e transformação; e, por outro, na concessão

⁴⁰ CADEMARTORI, Sérgio. 2006, p. 74.

⁴¹ FERRAJOLI, 2002, p. 706.

⁴² FERRAJOLI, 2002, p. 706.

⁴³ FERRAJOLI, 2002, p. 706.

⁴⁴ FERRAJOLI, 2002, p. 706-707.

utilitarista e instrumental do Estado, finalizado apenas à satisfação das expectativas ou direitos fundamentais.⁴⁵

Esses elementos são o oposto dos encontrados nas doutrinas autopoieticas, que têm veia totalitária. O garantismo pressupõe que o poder é maléfico, independentemente de quem o detenha. O Estado de direito, portanto, se identifica com as doutrinas heteropoieticas.⁴⁶

Portanto, o garantismo como filosofia política, separa direito e moral, rigorosamente. Considera autopoietica a doutrina do Estado fim, com veia totalitária, e heteropoietica a doutrina do Estado meio, legítimo para realizar os direitos fundamentais.

2.1.1.2 O PONTO DE VISTA EXTERNO

Identificados os significados de garantismo e de democracia substancial, entendendo a diferença entre ponto de vista interno do sistema político (de cima) e o ponto de vista externo (de baixo), ancorado nos direitos fundamentais e delineando as relações entre cidadão e Estado, entre direitos fundamentais e poderes e entre manutenção e mudança dos sistemas jurídicos.⁴⁷

“Ponto de vista externo” ou “de baixo” quer dizer, sobretudo, o ponto de vista das *peçoas*. O seu primado axiológico, conseqüentemente, equivale ao primado da *peçoas como valor*, ou seja, do *valor das peçoas*, e portanto, de todas as suas específicas e *diversas identidades*, assim como da variedade e *pluralidade dos pontos de vista externos* por elas expressos.⁴⁸

Daí se fundamenta a *tolerância* “[...] a qual consiste no respeito de todas as possíveis identidades pessoais e de todos os relativos pontos de vista [...]”. A combinação do valor primário da pessoa e da tolerância formam o princípio da *igualdade jurídica*, um princípio

⁴⁵ FERRAJOLI, 2002, p. 707.

⁴⁶ FERRAJOLI, 2002, p. 708-709.

⁴⁷ FERRAJOLI, 2002, p. 725-726.

⁴⁸ FERRAJOLI, 2002, p. 726.

complexo que visa incluir as diferenças pessoais e excluir as diferenças sociais.⁴⁹

Para tanto é importante entender a diferença entre *igualdade formal* e *igualdade substancial*. A primeira é no sentido de que as pessoas *devem ser tratadas como iguais* apesar das suas diferenças pessoais (de gênero, raça, nacionalidade etc.). Esta última convencionada que as pessoas *devem ser consideradas tão iguais quanto possível* for levando em conta que são social e economicamente diferentes.⁵⁰

Na perseguição da igualdade, seja formal ou substancial, os direitos fundamentais são a estratégia mediante a qual a igualdade é perseguida ou assegurada. Portanto, sua “[...] garantia é necessária a satisfazer o valor das pessoas e a lhes realizar a igualdade.”⁵¹ Por conseguinte, a igualdade é constitutiva dos direitos fundamentais e vice-versa.⁵²

Por conseguinte, ponto de vista externo, ou de baixo, quer dizer o ponto de vista das pessoas. Considerando as variadas identidades delas, necessária a tolerância, para alcançar a igualdade jurídica, ou seja, incluir as diferenças pessoais para excluir as diferenças sociais. Isso é feito por meio da realização dos direitos fundamentais.

2.1.2 CONCEITO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Ferrajoli abre sua obra *Os fundamentos dos direitos fundamentais*⁵³ fazendo uma definição clara e precisa do conceito de direitos fundamentais, nos seguintes termos:

Proponho uma definição *teórica*, puramente *formal* ou *estrutural* dos <<direitos fundamentais>>: são <<direitos fundamentais>> todos aqueles direitos subjetivos que correspondem universalmente a <<todos>> os seres humanos enquanto dotados de *status* de pessoas, de cidadãos ou com capacidade de agir; entendendo por <<direito subjetivo>> qualquer expectativa positiva (de prestações) ou negativa

⁴⁹ FERRAJOLI, 2002, p. 726.

⁵⁰ FERRAJOLI, 2002, p. 727.

⁵¹ FERRAJOLI, 2002, p. 727.

⁵² FERRAJOLI, 2002, p. 728.

⁵³ Tradução livre do original: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*.

(de não sofrer lesão) inerente a um sujeito por uma norma jurídica positiva, como pressuposto de sua idoneidade para ser titular de situações jurídicas e/ou autor dos atos que estão exercendo.⁵⁴⁵⁵

Independentemente do conteúdo dos direitos fundamentais, o que diferencia de todos os demais direitos são três características, a saber: (i) a sua forma universal; (ii) sua forma geral e abstrata, chamadas *normas téticas*, em contraste às *normas hipotéticas*; (iii) sua indisponibilidade e inalienabilidade.⁵⁶

O jusfilósofo explica que esta definição é puramente teórica, ou seja, genérica.⁵⁷ Não há a pretensão de dizer quais são, nem quais deveriam ser, os direitos fundamentais em cada ordenamento. Sua definição relaciona-se com a dogmática constitucional e com uma tese jusnaturalista de filosofia política normativa da justiça, mas não pertence a uma teoria do direito⁵⁸.

Ao olhar para um determinado ordenamento jurídico, são fundamentais os direitos que são atribuídos “[...] a todas as pessoas físicas enquanto tais, enquanto cidadãos ou enquanto pessoas capazes”.⁵⁹

Assim, ficam três questionamentos: (i) quais direitos são fundamentais?; (ii) quais devem ser direitos fundamentais?; (iii) o que são direitos fundamentais? Segundo a teoria de base adotada nesta pesquisa

⁵⁴ FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Editorial Trotta, 2001, p.19.

⁵⁵ Tradução livre do original: Propongo una definición *teórica*, puramente *formal* o *estructural*, de <<derechos fundamentales>>: son <<derechos fundamentales>> todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a <<todos>> los seres humanos en cuanto dotados del *status* de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por <<derecho subjetivo>> cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas.

⁵⁶ FERRAJOLI, 2001, p. 292.

⁵⁷ FERRAJOLI, 2001, p. 20.

⁵⁸ FERRAJOLI, 2001, p. 141-142.

⁵⁹ FERRAJOLI, 2001, p. 20.

α) a ciência jurídica positiva, entendida como análise empírica das normas de direito positivo de um determinado ordenamento, seja estatal ou internacional; *β) a filosofia política* ou de justiça, entendida como doutrina normativa em torno de valores ético-políticos que merecem ou requerem ser tutelados como direitos fundamentais; *γ) a teoria do direito*, entendida como sistemas de conceitos e afirmações idôneas para denotar e explicar as formas e estruturas do direito positivo.⁶⁰⁶¹

O autor ainda define que pessoas físicas são dotadas de *status personae* podendo-lhes serem imputados fatos ou situações jurídicas; cidadãos são pessoas que pertencem a uma determinada coletividade política; e capacidade civil significa poder ser autor de atos jurídicos.⁶²

Ademais, há ressalva quanto à possibilidade dos titulares de direitos fundamentais não serem pessoas físicas, como proposto em seu conceito teórico. Ele explica que são compatíveis com os ordenamentos que não reconhecem direitos fundamentais, ou que tratam as pessoas como objetos não sujeitos de direitos e também com ordenamentos que reconhecem entidades como os povos, as gerações futuras e as minorias como titulares de direitos fundamentais (não necessariamente indivíduos).⁶³

Como visto, no conceito acima abordado se diferencia os direitos fundamentais negativos dos positivos, permitindo fazer um rasgo estrutural que distingue dois tipos de direitos fundamentais: os

⁶⁰ FERRAJOLI, 2001, p. 290.

⁶¹ Tradução livre do original: *α) la ciencia jurídica positiva*, entendida como análisis empírico de las normas de derecho positivo de un determinado ordenamiento, sea estatal o internacional; *β) la filosofía política* o de la justicia, entendida como doctrina normativa en torno a valores ético-políticos que merecen o requieren ser tutelados como derechos fundamentales; *γ) la teoría del derecho*, entendida como sistemas de conceptos y afirmaciones idóneos para denotar y explicar las formas y estructuras del derecho positivo.

⁶² FERRAJOLI, 2001, p. 142.

⁶³ FERRAJOLI, 2001, p. 147-148.

subjativos, relativos aos sujeitos aos quais são atribuídos tais direitos, e os **objetivos**, relativos aos comportamentos contidos em tais direitos.⁶⁴

Considerando a distinção entre pessoas, cidadãos e pessoas capazes, é possível identificar quatro classes de direitos, a saber: (i) os *direitos humanos*, que independe de cidadania e de capacidade civil; (ii) os *direitos civis*, dos quais são titulares os civilmente capazes ainda que não cidadãos; (iii) os *direitos públicos*, dos quais são titulares os cidadãos, mesmo que civilmente incapazes; (iv) os *direitos políticos*, dos quais são titulares cidadãos civilmente capazes.⁶⁵

As duas primeiras classes são atribuídas a todas as pessoas independentemente da cidadania, ou seja, são *direitos da pessoa* ou *da personalidade*. As outras duas classes são *direitos do cidadão* ou *de cidadania*. Já a primeira e a terceira classe são considerados direitos das pessoas capazes, chamados *direitos primários* ou *substanciais*, e os de segunda e quarta classe pertencem somente aos civilmente capazes, denominados *direitos secundários* ou *formais*.⁶⁶

Dando um panorama sobre o tema, Ferrajoli elaborou o seguinte quadro, que demonstra a relação entre as categorias especificadas.⁶⁷

Direitos Fundamentais	Direitos da Pessoa		Direitos do Cidadão
Direitos Primários (somente expectativas)	Direitos Humanos		Direitos Públicos (expectativas positivas)
	Direitos de Liberdade (expectativas negativas)	Liberdade de	
		Liberdade para	
Direitos Secundários (expectativas e poderes)	Direitos Civis (direitos de autonomia privada)		Direitos Políticos (direitos de autonomia política)

O autor desenvolve quatro teses sobre os direitos fundamentais. A primeira diferencia radicalmente os direitos fundamentais dos direitos patrimoniais,⁶⁸ por quatro motivos.

⁶⁴ FERRAJOLI, 2001, p. 292-293.

⁶⁵ FERRAJOLI, 2001, p. 293.

⁶⁶ FERRAJOLI, 2001, p. 293.

⁶⁷ FERRAJOLI, 2001, p. 295.

⁶⁸ FERRAJOLI, 2001, p. 25.

Primeiramente, porque os direitos fundamentais são universais enquanto os direitos patrimoniais são singulares⁶⁹; aqueles são inclusivos e a base da igualdade⁷⁰; e estes são exclusivos e a base da desigualdade jurídica.⁷¹

Em segundo lugar, os direitos fundamentais são indisponíveis, inalienáveis, invioláveis, intransigíveis, personalíssimos, invariáveis; ao passo que os direitos patrimoniais são negociáveis, disponíveis, alienáveis e acumuláveis por sua natureza. Este é o mais relevante contraste.⁷²

Esta segunda distinção diz que porque os direitos fundamentais são de interesses de todos, com eles surge um parâmetro de igualdade jurídica, o qual forma uma dimensão de democracia substancial, que precede a democracia formal, diante dos poderes da maioria.⁷³ Afinal, “[...] o progresso da democracia mensura-se precisamente pela expansão dos direitos e da sua dedução em juízo.”⁷⁴

A terceira diferença é que os direitos fundamentais são normas e se identificam com as mesmas normas gerais que os instituem à medida que os direitos patrimoniais são predispostos por normas e geralmente estão reguladas pelo Código Civil, podendo ser hipotéticas ou não.⁷⁵

Refere-se à atual natureza supranacional da maioria dos direitos fundamentais, tendo em vista que os direitos de cidadania formam apenas uma subclasse de direitos fundamentais, eis que determinadas constituições conferem direitos fundamentais independentemente da cidadania da pessoa humana. Notadamente após a existência de convenções internacionais que os reconhecem, excedendo o limite nacional (interno) de tais direitos.⁷⁶

A quarta distinção diz respeito ao fato de que os direitos fundamentais são verticais e são regulados pelo Direito Público numa relação entre indivíduo e Estado, enquanto os direitos patrimoniais são horizontais, haja vista que os titulares de direitos patrimoniais se

⁶⁹ FERRAJOLI, 2001, p. 30.

⁷⁰ FERRAJOLI, 2001, p. 21.

⁷¹ FERRAJOLI, 2001, p. 30-31.

⁷² FERRAJOLI, 2001, p. 31-33.

⁷³ FERRAJOLI, 2001, p. 25.

⁷⁴ FERRAJOLI, 2002, p. 735.

⁷⁵ FERRAJOLI, 2001, p. 33-34.

⁷⁶ FERRAJOLI, 2001, p. 25-26.

relacionam entre si igualmente e sob a égide do Direito Civil, na esfera privada.⁷⁷

Esta última diferença tem haver com a relação entre os direitos e suas garantias. Os direitos podem constituir obrigações (de prestação) ou proibições (de lesão), chamadas, respectivamente, de garantias primárias e garantias secundárias. Para o autor, não garantir um direito é o mesmo que negar-lhe sua existência.⁷⁸

Consequentemente, os direitos patrimoniais são singulares, base da desigualdade jurídica, negociáveis, disponíveis, alienáveis e acumuláveis por sua natureza, de cunho civil, horizontais e regulados pelo Direito Privado. Já os direitos fundamentais são universais, base da igualdade jurídica, indisponíveis, inalienáveis, invioláveis, intransigíveis, personalíssimos, invariáveis, de cunho constitucional, verticais e regulados pelo Direito Público.

2.1.2.1 DIREITOS PATRIMONIAIS E DIREITO DE PROPRIEDADE

Ferrajoli, discorrendo sobre direitos fundamentais, faz uma diferenciação entre estes e direitos patrimoniais, conforme aclarado acima.

Segundo o autor os direitos fundamentais são universais enquanto os direitos patrimoniais são singulares⁷⁹; aqueles são inclusivos e a base da igualdade⁸⁰; e estes são exclusivos e a base da desigualdade jurídica.

Evidentemente que os direitos patrimoniais não são o único e talvez nem o mais importante fator de desigualdade, mas este ponto tem que ser destacado para ficar clara a oposição entre direitos fundamentais e patrimoniais.⁸¹

Além disso, ele explica que os direitos fundamentais são normas téticas, enquanto os direitos patrimoniais são normas hipotéticas. Por isso:

[...] falamos de direitos e deveres universais, chamados de *normas téticas*, atribuídas diretamente a todos enquanto pessoas, cidadãos, pessoas capazes, motoristas ou professores de

⁷⁷ FERRAJOLI, 2001, p. 34-35.

⁷⁸ FERRAJOLI, 2001, p. 26.

⁷⁹ FERRAJOLI, 2001, p. 30.

⁸⁰ FERRAJOLI, 2001, p. 21.

⁸¹ FERRAJOLI, 2001, p. 164.

filosofia de direito da Universidade de Camerino, e não são predispostas, como os direitos patrimoniais, as obrigações civis ou o direito do juiz de aplicar uma sanção, como os efeitos de atos negociais ou de atos ilícitos estipulados pelas leis que chamamos de *normas hipotéticas*.⁸²⁸³

Não obstante, consideram-se desiguais todas as normas hipotéticas, como as normas civis sobre casamento, por exemplo. Afinal, as pessoas são desiguais em seus créditos, em seus débitos, na quantidade de propriedade que possuem, em suas responsabilidades, funções, deveres etc..⁸⁴

Em contrapartida, as pessoas são iguais sempre que diante de normas téticas, sendo os direitos fundamentais apenas parte delas. Outras normas téticas que importa mencionar são as proibições penais e de fumar em locais públicos, por exemplo.⁸⁵

Essas diferenciações causam estranheza para aqueles familiarizados com os direitos fundamentais relacionados no artigo 5.º da Constituição da República Federativa do Brasil, especialmente o *caput* e o inciso XXII do referido artigo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à **propriedade**, nos termos seguintes: [...] XXII - **é garantido o direito de propriedade**; [...]. [grifo nosso]⁸⁶

⁸² FERRAJOLI, 2001, p. 155.

⁸³ Tradução livre do original: [...] hablamos de derechos y de deberes universales, en tanto que atribuidos directamente por las que he llamado *normas téticas*, a todos en cuanto personas, ciudadanos, capaces de obrar, automovilistas, o profesores de filosofía del derecho de la Universidad de Camerino, y no ya predisuestos, como los derechos patrimoniales, las obligaciones civiles o el deber del juez de aplicar la sanción, como efectos de actos negociales o de actos ilícitos estipulados por las que he llamado *normas hipotéticas*.

⁸⁴ FERRAJOLI, 2001, p. 164.

⁸⁵ FERRAJOLI, 2001, p. 164.

⁸⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 jan. 1988.

Existe diferença entre direitos patrimoniais e direito de propriedade, muito embora estejam estreitamente correlacionados porquanto estes são pressupostos daqueles. O direito fundamental de propriedade se aplica a todos enquanto os direitos de propriedade são o meio pelo qual se adquire, transfere, acumula e subtraem a propriedade em si.⁸⁷

Assim, os direitos patrimoniais são singulares, disponíveis, de cunho civil, horizontais e hipotéticos. Já direito de propriedade é universal, indisponível, de cunho constitucional, vertical e tético.

Logo, não se pode confundir o direito sobre determinada propriedade com o direito fundamental de liberdade de se tornar proprietário. Assim, os direitos patrimoniais não são fundamentais. Mas o direito de propriedade, especialmente no ordenamento brasileiro que o prevê expressamente, é.

2.1.2.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS E A LEGALIDADE

Quando o constitucionalismo resulta da positivação dos direitos fundamentais como limites e vínculos substanciais a legislação positiva, está-se diante do *princípio da legalidade estrita*. Esse princípio é responsável por separar a validade da vigência das normas contidas num ordenamento jurídico dotado de constituição rígida, como é o caso brasileiro.⁸⁸

Nesse sentido, é considerada vigente uma norma que tenha respeitado os mandamentos para sua produção. Já a validade existe quando sua substância atende aos princípios e aos direitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos.⁸⁹

O princípio da legalidade é, em parte, responsável pela garantia dos direitos fundamentais, “[...] porque as prestações que satisfazem os direitos sociais são sempre impostas como obrigações aos poderes públicos e não deixados ao arbítrio administrativo [...]”⁹⁰

Tendo em vista que “[...] para que as lesões aos direitos fundamentais sejam liberais ou sociais, sejam sancionadas e removidas é necessário que tais direitos sejam adjudicáveis [...]”⁹¹, isto significa que devem ser acionáveis em juízo contra os sujeitos responsáveis, por

⁸⁷ FERRAJOLI, 2001, p. 165.

⁸⁸ FERRAJOLI, 2001, p. 53.

⁸⁹ FERRAJOLI, 2001, p. 53.

⁹⁰ FERRAJOLI, 2002, p. 734.

⁹¹ FERRAJOLI, 2002, p. 734.

comissão ou omissão, por sua respectiva violação. O princípio da legalidade é pressuposto do *princípio da submissão à jurisdição*⁹², que igualmente vem em defesa da garantia dos direitos fundamentais.

2.1.3 CONSTITUCIONALISMO GARANTISTA

Ferrajoli define constitucionalismo segundo sua concepção como sistema jurídico e como teoria do direito, *ipsis litteris*:

[...] o constitucionalismo equivale, como *sistema jurídico*, a um conjunto de limites e de vínculos substanciais, além de formais, rigidamente impostos a todas as fontes normativas pelas normas supraordenadas; e, como *teoria do direito*, a uma concepção de validade das leis que não está mais ancorada apenas na conformidade das suas formas de produção a normas procedimentais sobre a sua elaboração, mas também na coerência dos seus conteúdos com os princípios de justiça constitucionalmente estabelecidos.⁹³

Em oposição à concepção *neoconstitucionalista*, o jurista sustenta a vertente estritamente *juspositivista* também chamada de *positivismo jurídico* que corresponde a “[...] um modelo de direito que reconhece como “direito” qualquer conjunto de normas postas ou produzidas por quem está autorizado a produzi-las, independentemente dos seus conteúdos e, portanto, de sua eventual injustiça.”⁹⁴

Cademartori faz ressalva de que o garantismo possui contornos próprios, muito embora possa ser considerado como uma forma de positivismo.⁹⁵

De acordo com a *teoria garantista* anteriormente explanada, porém, avança-se no positivismo jurídico propondo o que chama de *constitucionalismo normativo* ou *garantista*. Sua tese depende de um

⁹² FERRAJOLI, 2002, p. 735.

⁹³ FERRAJOLI, Luigi. Constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam; organizadores. **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012a. p. 13-56. p. 13.

⁹⁴ FERRAJOLI, 2012a, p. 14.

⁹⁵ CADEMARTORI, Sérgio. 2006, p. 103.

constitucionalismo juspositivista, dotado de uma constituição rígida, o que se identifica “[...] pela existência positiva de uma *lex superior* à legislação ordinária, independentemente das diversas técnicas adotadas para garantir a sua superioridade [...]”⁹⁶.

No Brasil essa lei superior é a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), também chamada de Constituição Federal (CF), e as técnicas utilizadas para garantia da sua superioridade à legislação ordinária estão contidas no controle de constitucionalidade.

O constitucionalismo normativo ou garantista

[...] caracteriza-se por uma normatividade forte, de tipo regulativo, isto é, pela tese de que a maior parte dos (ainda que não de todos) princípios constitucionais, em especial os direitos fundamentais, comporta-se como regras, uma vez que implica a existência ou impõe a introdução de regras consistentes em proibições ou lesão ou obrigações de prestação que são suas respectivas garantias. Para esta segunda caracterização, o constitucionalismo poderá ser definido como um sistema jurídico e/ou uma teoria do direito que preveem – para a garantia daquilo que vem estipulado constitucionalmente com vinculante e inderrogável – a submissão (inclusive) da legislação a normas relativas à produção não só formais, relativas aos procedimentos (ao *quem* e a *como*), mas também materiais, relativas aos conteúdos das normas produzidas (ao *que se deve decidir* e ao *que não se deve decidir*), cuja violação gera antinomias, por comissão, ou lacunas, por omissão.⁹⁷

Nesse sentido, o constitucionalismo jurídico é considerado uma evolução do positivismo jurídico, ampliado com a positivação dos direitos fundamentais que norteiam a produção do direito positivo. Como dito anteriormente, submete a norma a critérios materiais, além de formais, para sua validade.⁹⁸

⁹⁶ FERRAJOLI, 2012a, p. 17.

⁹⁷ FERRAJOLI, 2012a, p. 18-19.

⁹⁸ FERRAJOLI, 2012a, p. 22.

Existe, assim, a positivação do “dever ser” ademais do “ser” e subjugando a atividade legislativa ao controle de constitucionalidade, complementa-se o positivismo jurídico e o Estado de Direito.⁹⁹

Um de seus corolários é o princípio da legalidade, que substitui a onipotência da maioria pela legalidade, condicionando a validade das normas ao respeito das normas constitucionais, que limitam e vinculam as formas e os conteúdos do Direito.¹⁰⁰

Assim, existem dois juspositivismos. O primeiro, do Estado Legislativo do Direito, positiva o “ser” e condiciona a validade formal, ou seja, a forma de produção das normas (*quem e como* a elabora), possuindo assim, dimensão formal da democracia política. O segundo, do Estado Constitucional de Direito, abarca o primeiro ampliando seu alcance através da positivação do “dever ser”, condicionando a validade material, isto é, o conteúdo das normas (o *quê* das normas), possuindo uma dimensão substancial da democracia constitucional.¹⁰¹

O constitucionalismo positivista ou garantista, como visto, significa um modelo de direito, uma teoria do direito e uma filosofia do direito. Como modelo de direito, abarca a positivação dos princípios que norteiam a produção legislativa, constituindo “[...] um sistema de limites e vínculos impostos pelas Constituições rígidas a todos os poderes e que devem ser garantidos pelo controle jurisdicional de constitucionalidade [...]”¹⁰², destacando o fato de que a violação por comissão dá lugar a uma antinomia e a violação por omissão à uma lacuna.¹⁰³

Como teoria do direito, por sua vez, propõe a divergência entre o *dever ser* constitucional e o *ser* legislativo, caracterizando uma discrepância entre validade e vigência, eis que permite a existência de normas vigentes porque em conformidade com o procedimento sobre a sua criação e, todavia, inválidas eis que incompatíveis com as normas substanciais sobre a sua produção¹⁰⁴, abrindo a possibilidade de um direito constitucionalmente ilegítimo.¹⁰⁵

Como filosofia do direito, por seu turno, o constitucionalismo garantista significa uma teoria da democracia substancial além de formal

⁹⁹ FERRAJOLI, 2012a, p. 23.

¹⁰⁰ FERRAJOLI, 2012a, p. 23.

¹⁰¹ FERRAJOLI, 2012a, p. 23.

¹⁰² FERRAJOLI, 2012a, p. 24.

¹⁰³ FERRAJOLI, 2012a, p. 24.

¹⁰⁴ FERRAJOLI, 2012a, p. 24.

¹⁰⁵ FERRAJOLI, 2012a, p. 24.

articulada em quatro dimensões: dos direitos políticos, dos direitos civis, dos direitos de liberdade e dos direitos sociais; valores conquistados historicamente para tutela dos bens e dos direitos fundamentais.¹⁰⁶

O constitucionalismo positivista inadmite a conexão entre direito e moral. Por isso, assegura uma inteira submissão dos juízes somente à lei. Não cabe a eles a ponderação, mas somente a subsunção. Somente assim, pode-se salvar as liberdades fundamentais.¹⁰⁷ Dessa forma

[...] o constitucionalismo garantista configura-se como um novo paradigma juspositivista do direito e da democracia que completa [...] o velho modelo *palo-jus-positivista*. Graças a ele, os princípios ético-políticos através dos quais eram expressos os velhos “direitos naturais” foram positivados, convertendo-se em princípios jurídicos vinculantes nos confrontos de todos os titulares de funções normativas: não mais como fontes de legitimação somente externa ou política, conforme o tradicional pensamento político liberal, mas também como fontes de legitimação e, sobretudo, de deslegitimação interna ou jurídica, que designam a razão social daqueles artificios que, na verdade, são o Direito e o Estado Constitucional de Direito.”¹⁰⁸

Como se vê, o constitucionalismo garantista rejeita o vínculo entre direito e moral, o contraste entre regras e princípios, a ponderação em substituição a subsunção, evitando o dogmatismo moral, o enfraquecimento da normatividade constitucional e o ativismo judicial.¹⁰⁹

E dessa forma, o constitucionalismo juspositivista e garantista reconhece uma *normatividade forte* das constituições rígidas, porquanto não permite a existência de normas que contrariem um direito fundamental constitucionalmente posto, ao passo que existe o dever a ele correspondente de satisfazê-lo tanto quanto possível, que compete à esfera pública.¹¹⁰ Essa normatividade forte visa evitar as antinomias e

¹⁰⁶ FERRAJOLI, 2012a, p. 25.

¹⁰⁷ FERRAJOLI, 2012a, p. 25.

¹⁰⁸ FERRAJOLI, 2012a, p. 26.

¹⁰⁹ FERRAJOLI, 2012a, p. 27.

¹¹⁰ FERRAJOLI, 2012a, p. 56.

preencher as lacunas por meio de leis regulamentadoras em primeira via e em via secundária, através da jurisdição.

2.1.3.1 GARANTIAS PRIMÁRIAS E GARANTIAS SECUNDÁRIAS

Como visto anteriormente, Ferrajoli distingue garantias primárias das garantias secundárias, afirmando que não garantir um direito é o mesmo que negar-lhe sua existência.¹¹¹

Nesse sentido, a garantia primária corresponde à *norma material*, ou seja, são os limites e vínculos normativos, as proibições e obrigações, formais e substanciais inerente ao exercício de qualquer poder.¹¹² As garantias primárias carentes de regulamentação são garantias fracas.

As garantias secundárias, por sua vez, são as diversas formas de remediar antinomias e lacunas, mediante a anulação dos atos inválidos e a responsabilidade pelos atos ilícitos; logo, corresponde à *norma processual*.¹¹³ As garantias secundárias têm, portanto, regulamentação, e, por isso, são garantias fortes.

A Teoria Geral do Garantismo, em suas acepções como modelo de direito, teoria do direito e filosofia política se fundamenta inteiramente nos direitos fundamentais e não permite exceções ou ponderações sobre eles. São vínculos realmente fortes que formam um constitucionalismo assecuratório de tais direitos, garantista.

Por essa razão, a teoria garantista combina com o Direito Tributário, haja vista estar intrinsecamente ligado ao constitucionalismo e à legalidade inerente ao Direito Administrativo. No âmbito administrativo, via de regra, não existe ponderação. A tributação é atividade administrativa plenamente vinculada, sem espaço para discricionariedade. Por isso, essa teoria dá o melhor subsídio para deduzir quais são os direitos fundamentais dos contribuintes a fim de conferir sua realização.

¹¹¹ FERRAJOLI, 2001, p. 26.

¹¹² FERRAJOLI, 2001, p. 26.

¹¹³ FERRAJOLI, 2001, p. 26.

2.2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES NO BRASIL

Dentre os objetivos desta pesquisa está a análise dos direitos fundamentais dos contribuintes de acordo com a Teoria Geral do Garantismo.

Tendo conhecimento da referida teoria e do papel determinante dos direitos fundamentais para o Garantismo, convém investigar como a Constituição da República Federativa do Brasil é por ele entendida e quais são os direitos fundamentais no direito tributário brasileiro.

2.2.1 A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA COMO CONSTITUIÇÃO GARANTISTA

A Constituição Brasileira é considerada uma *Constituição de terceira geração*, por se tratar de uma Constituição longa, que prevê sistemas de garantias complexos e articulados.¹¹⁴ Cademartori aponta que

Com efeito, desde sua promulgação, a Constituição brasileira de 1988 – rompendo um longo hiato de ditadura militar, dentre tantos sobressaltos golpistas perpetuados ao longo da sua história republicana – tornou-se objeto de inúmeras tentativas de supressão dos seus avanços sociais plasmados nos direitos fundamentais, bem como críticas quanto ao seu suposto detalhismo normativo.¹¹⁵

De todas as constituições de terceira geração, para Ferrajoli, a mais avançada é a brasileira, tendo em vista que possui um amplo catálogo de direitos sociais, sendo vários de última geração, a exemplo

¹¹⁴ FERRAJOLI, Luigi. Constitucionalismo garantista e o estado de direito. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam; organizadores. **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012b. p. 231-254. p. 231.

¹¹⁵ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; SANTOS, PRISCILLA CAMARGO; FARESin, RODRIGO ADRIANO. *A constituição brasileira como produto de terceira geração: convergências e divergências entre o constitucionalismo latino americano e a teoria do garantismo jurídico*. Scientia Iuris (UEL), v. 19, p. 9, 2015. p. 30.

do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225), direitos dos trabalhadores que incluem salário mínimo fixado em lei e garantia contra a despedida sem justa causa.¹¹⁶

Além disso, a Constituição Brasileira é absolutamente rígida quanto às cláusulas pétreas (artigo 60, § 4.º), objetivando garantir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.¹¹⁷

Ademais, possui duplo controle de constitucionalidade: o *concentrado* (artigo 102), de competência do Supremo Tribunal Federal, e o *difuso*, de competência dos juizes das causas nas quais a inconstitucionalidade for arguida.¹¹⁸

Outrossim, a Constituição Brasileira prevê o Ministério Público não apenas com a função de propor ações penais, mas como defensor dos interesses públicos, além de uma Defensoria Pública para salvaguarda dos interesses particulares daqueles que não possuem condições de arcar com advogado, bem como um Tribunal Eleitoral com jurisdição externa e independente das instituições políticas,¹¹⁹ que dá conta do “[...] alistamento eleitoral, votação, apuração dos votos, diplomação dos eleitos, etc.”, garantindo a soberania popular e a cidadania.”¹²⁰

Como se não bastasse, talvez o ponto mais importante é que a Constituição Brasileira possui vinculação orçamentária, que obriga os entes políticos a reservar quotas mínimas da receita pública para garantir os direitos sociais.¹²¹

Esses aspectos demonstram grande respeito tanto às garantias primárias, limites e vínculos destinados à tutela dos direitos constitucionalmente reconhecidos, como às garantias secundárias, medidas previstas nos casos de violação das garantias primárias.¹²²

¹¹⁶ FERRAJOLI, 2012b, p. 231.

¹¹⁷ FERRAJOLI, 2012b, p. 233.

¹¹⁸ FERRAJOLI, 2012b, p. 233.

¹¹⁹ FERRAJOLI, 2012b, p. 234.

¹²⁰ DIAS, Renata Livia Arruda de Bessa. *Justiça Eleitoral: composição, competências e funções*. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/institucional/escola-judiciaria-eleitoral/revistas-da-eje/artigos/revista-eletronica-eje-n.-1-ano-4/justica-eleitoral-composicao-competencias-e-funcoes>>. Acesso em 23/10/2016.

¹²¹ FERRAJOLI, 2012b, p. 234.

¹²² FERRAJOLI, 2012b, p. 234.

Nesse diapasão, Cademartori chama atenção para duas disposições da Constituição da República Federativa do Brasil, segundo as quais “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (artigo 5.º, § 1.º) – garantia primária – e “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (artigo 5.º, inciso XXXV) – garantia secundária.¹²³

Por conseguinte, na Constituição do Brasil contém as garantias fracas, as garantias fortes e todos os elementos necessários ao garantismo, permitindo, inclusive, a interpretação extensiva dos direitos fundamentais.

2.2.1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

Cademartori explica que “os *direitos individuais fundamentais* na CRFB são direitos de autonomia. Por um lado são direitos civis e, por outro, são direitos políticos [...]”.

Como direitos civis, os direitos individuais fundamentais são direitos negativos, de vedações ao Estado, às instituições da sociedade civil e aos indivíduos. Esses direitos negativos conferem aos seus titulares um *status libertatis*. São também direitos cívicos de expressar pensamentos, influenciar pessoas, associar-se etc..¹²⁴

Quando muitos indivíduos, que não compõem uma organização, têm a titularidade de um direito em razão da mesma causa, esses indivíduos são titulares de *direitos individuais homogêneos*.¹²⁵

Na Constituição Brasileira ainda constam os direitos sociais fundamentais que “[...] são direitos a prestações de terceiros [...]”, tanto legislativas quanto executivas (em relação ao Estado, e às organizações civis e empresariais), os quais se fundam nos princípios da justiça distributiva, que visa dar oportunidades igualitárias, representados pelos princípios da inclusão, da proteção social, da redução das disparidades de poder e da justiça fiscal, inerentes ao Estado Social de Direito.¹²⁶

¹²³ CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de; STRAPAZZON, Carlos Luiz. Sistema garantista e protagonismo judicial. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam; organizadores. **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 207-230. p. 212.

¹²⁴ CADEMARTORI, STRAPAZZON, 2012, p. 212.

¹²⁵ CADEMARTORI, STRAPAZZON, 2012, p. 213.

¹²⁶ CADEMARTORI, STRAPAZZON, 2012, p. 213.

Os direitos individuais fundamentais e os direitos sociais fundamentais são, respectivamente, direitos de primeira e segunda gerações. Os direitos de terceira geração pertencem a uma coletividade ou transcendem o individual porque protegem gerações vindouras, assentados na solidariedade intergeracional. São os direitos ambientais, culturais etc..¹²⁷

A Constituição Brasileira, em consonância com a Teoria Geral do Garantismo, em seus artigos 5.º a 17, relacionou os “Direitos e *Garantias* Fundamentais”. No artigo 5.º constam os direitos e deveres individuais e coletivos, nos artigos 6.º a 11 os direitos sociais, nos artigos 12 e 13 os direitos da nacionalidade, nos artigos 14 a 16 os direitos políticos e no artigo 17 os direitos dos partidos políticos.

No artigo 5.º ainda consta o parágrafo 2.º com a seguinte redação:

Art. 5.º, § 2.º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Destarte os direitos e garantias fundamentais não estão exclusivamente nos artigos 5.º a 17 da atual Constituição Brasileira, mas também podem constar em outros trechos dela mesma e também em normas esparsas.

2.2.1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário, disserta sobre princípios constitucionais gerais e sobre princípios constitucionais tributários. Na sua exposição, porém, apesar de usar a terminologia princípios, o autor fala genericamente de direitos fundamentais.

Isso porque, na sua explanação abarca os direitos e garantias fundamentais expressamente reconhecidos pela Constituição no seu artigo 5.º. Além disso, o autor os define sob duas óticas: (i) como *valor*, sendo norma jurídica de posição privilegiada, portadora de valor expressivo e estipuladora de limites objetivos; e (ii) como *critério*

¹²⁷ CADEMARTORI, STRAPAZZON, 2012, p. 214.

objetivo, são valores contidos nas regras jurídicas e são limites objetivos de forte hierarquia apesar das estruturas normativas.¹²⁸

Observe-se que em ambos os casos Carvalho tratou o que ele denominou princípios como *limites objetivos*. Assim são considerados os direitos fundamentais por Ferrajoli, especialmente quando explica que são limites e vínculos à legislação positiva,¹²⁹ devendo ser garantidos pelo controle de constitucionalidade,¹³⁰ inclusive sendo tratados como garantias primárias.¹³¹

Repisa-se, o autor italiano expressamente considera que o constitucionalismo positivista ou garantista, na sua acepção como modelo de direito, abarca a positivação dos princípios que norteiam a produção legislativa, constituindo “[...] um sistema de limites e vínculos impostos pelas Constituições rígidas a todos os poderes e que devem ser garantidos pelo controle jurisdicional de constitucionalidade [...]”¹³².

Nesta mesma linha, Carvalho traz como princípios constitucionais tributários, entre outras, as disposições contidas nos artigos 150 a 152 que foram intitulados na Constituição Federal “limitações do poder de tributar”. Logo, inequívoca a condição de direito fundamental segundo a Teoria Geral do Garantismo.

Assim, no âmbito do Direito Tributário, Carvalho faz menção aos seguintes direitos fundamentais gerais: (i) justiça, valor supremo disposto no preâmbulo da Constituição Federal; (ii) certeza do direito, no sentido de dar maior previsibilidade ao jurisdicionado; (iii) segurança jurídica, inerente ao valor justiça; (iv) igualdade, contido no *caput* do artigo 5.º da Constituição Federal; (v) legalidade, também afirmada pela Teoria Geral do Garantismo como modelo normativo por ser própria do Estado de direito, e contida no artigo 5.º, inciso II, da Constituição Federal; (vi) irretroatividade das leis, contido no inciso XXXVI do artigo 5.º, intrínseco à certeza do direito; (vii) universalidade da jurisdição, expresso no inciso XXXV do referido artigo 5.º, garantia secundária que dá normatividade forte à Constituição ao determinar que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”; (viii) ampla defesa e devido processo legal, inciso LV do artigo 5.º, que assegura o exercício da garantia forte; (ix) isonomia dos entes

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 151.

¹²⁹ FERRAJOLI, 2001, p. 53.

¹³⁰ FERRAJOLI, 2012a, p. 24.

¹³¹ FERRAJOLI, 2001, p. 26.

¹³² FERRAJOLI, 2012a, p. 24.

políticos defensor da forma federativa do Estado Brasileiro; *(x)* direito de propriedade, disposto nos incisos XXII e XXIV do artigo 5.º, destacando a diferença entre o direito fundamental de se tornar proprietário e os direitos patrimoniais, que não são fundamentais; *(xi)* liberdade de trabalho, compondo o inciso XIII do artigo 5.º; *(xii)* direito de petição, no inciso XXXIV do artigo 5.º, igualmente componente de uma garantia forte; *(xiii)* supremacia do interesse público ao do particular; e *(xiv)* indisponibilidade dos interesses públicos.¹³³

Tendo estes direitos fundamentais como estrutura básica da Constituição Federal, Carvalho declara que os direitos fundamentais dos contribuintes brasileiros são: *(i)* a estrita legalidade; *(ii)* a anterioridade; *(iii)* a irretroatividade da lei tributária; *(iv)* a tipologia tributária; *(v)* a proibição de tributo com efeito de confisco; *(vi)* a capacidade contributiva; *(vii)* a vinculabilidade da tributação; *(viii)* a uniformidade geográfica; *(ix)* a não discriminação; *(x)* a territorialidade; *(xi)* a indelegabilidade da competência tributária; *(xii)* a não-cumulatividade.¹³⁴ Eis cada um deles mais detidamente.

2.2.1.2.1 A ESTRITA LEGALIDADE

A legalidade está genericamente prevista no artigo 5.º, inciso II, da Constituição Federal, com a seguinte redação:

Art. 5.º, inciso II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Tendo em vista que a tributação envolve a administração pública, a legalidade ainda é genericamente reforçada pelo *caput* do artigo 37:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].

No Direito Tributário ainda há a legalidade estrita, prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal:

¹³³ CARVALHO, 2007, p. 148-166.

¹³⁴ CARVALHO, 2007, p. 166-179.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

Logo, em matéria tributária a exigência dos tributos deve ocorrer somente quando calçada por lei em sentido lato. É a lei que deve descrever o fato jurídico e as demais especificações da relação tributária.¹³⁵

Isso significa dizer que “a lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coartar quaisquer arbitrariedades do Fisco.”¹³⁶ Deve, portanto, identificar os destinatários, os pressupostos e o que o constituiu o tributo.

Nessa lei devem ser especificadas as hipóteses de incidência de um tributo, seus sujeitos ativos e passivos, sua base de cálculo e alíquotas.¹³⁷

Segundo os critérios abordados anteriormente, a estrita legalidade é inegavelmente um direito fundamental tributário, porquanto é universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalísimos, invariável, constitucionalmente previsto e regulado pelo Direito Público.

2.2.1.2.2 A ANTERIORIDADE

A anterioridade objetiva dar segurança jurídica aos contribuintes. Ela impede que a lei entre em vigência no mesmo exercício financeiro de sua publicação (anterioridade geral) e nos primeiros noventa dias da sua publicação (anterioridade nonagesimal).¹³⁸ Está prevista no artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c* da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

¹³⁵ CARVALHO, 2007, p. 166-167.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 175.

¹³⁷ CARRAZZA, 1997, p. 175-176.

¹³⁸ CARVALHO, 2007, p. 167-169.

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...].

Importante lembrar que os tributos podem ter função fiscal, extrafiscal ou parafiscal. A função fiscal do tributo visa unicamente abastecer os cofres públicos. Diferentemente, a extrafiscalidade combina arrecadação com a função de prestigiar determinadas situações sociais, políticas ou econômicas, a exemplo do imposto sobre produtos industrializados (IPI) que leva em conta a essencialidade ou superfluidade dos bens tributados (artigo 153, § 3.º, inciso I, CF).¹³⁹ Por sua vez, a parafiscalidade é o fenômeno jurídico “[...] que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.”¹⁴⁰

Alguns tributos, em razão da sua função extrafiscal, escapam à anterioridade.¹⁴¹ Conforme se depreende do texto do parágrafo 1.º do mencionado artigo, a anterioridade é excetuada na instituição de empréstimos compulsórios para custear despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; na instituição de impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa; e na instituição dos impostos de importação, de exportação e sobre operações financeiras (IOF).

A anterioridade geral também não se aplica na instituição de imposto sobre produtos industrializados, contribuições sociais previdenciárias (artigo 195, § 6.º) e na redução e reestabelecimento das alíquotas de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)

¹³⁹ CARVALHO, 2007, p. 244-245.

¹⁴⁰ CARVALHO, 2007, p. 247.

¹⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 125.

combustível (artigo 177, § 4.º, inciso I, alínea *b*) e do ICMS combustível (artigo 155, § 4.º, inciso IV, alínea *c*).

Similarmente, a anterioridade nonagesimal não se aplica na instituição de imposto sobre a renda, nem na fixação da base de cálculo do imposto sobre veículos automotores (IPVA) e sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

A anterioridade é também universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalíssima, invariável, constitucionalmente prevista e regulada pelo Direito Público. Indiscutível sua condição de direito fundamental do contribuinte.

2.2.1.2.3 IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

O direito à irretroatividade da lei tributária possui lastro no artigo 5.º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Nas limitações ao poder de tributar, restou inserta no artigo 150, inciso III, alínea *a*, com a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...].

Como bem coloca Carraza, a irretroatividade da lei tributária tem a ver com “a segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito [...]”¹⁴², de forma que a lei deve ser anterior ao fato imponible e não o inverso, a não ser que a lei pretenda retroagir para corrigir questão de inconstitucionalidade e que não agrave o contribuinte.¹⁴³

Considerando a universalidade, indisponibilidade, inalienabilidade, inviolabilidade, intransigibilidade, o caráter personalíssimo, a invariabilidade, a previsão constitucional e o fato de

¹⁴² CARRAZZA, 1997. p. 219.

¹⁴³ CARRAZZA, 1997, p. 220-221.

ser regulado pelo Direito Público, a irretroatividade da lei tributária é inegavelmente um direito fundamental do contribuinte.

2.2.1.2.4 TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA

A tipologia tributária diz respeito ao binômio hipótese de incidência e base de cálculo.¹⁴⁴ Essa determinação está fora do rol das limitações ao poder de tributar, contida no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...].

O artigo 153 prevê a competência tributária da União em relação aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros; impostos sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza; impostos sobre produtos industrializados; impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; impostos sobre propriedade territorial rural; impostos sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Dessa forma o artigo 154, autoriza a instituição de outros impostos que não os previstos no artigo 153, mediante lei complementar (vigência), não-cumulativos (conceito a ser visto mais adiante) e com base de cálculo ou fato gerador diferente dos impostos do artigo 153 (validade).

Essa autorização, lida ao reverso, constitui uma limitação, porquanto a União não poderá instituir impostos com a mesma base de cálculo e mesmo fato gerador que os do artigo 153.

A tipologia, igualmente possui caráter universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalíssimo, invariável, constitucional e vertical, constituindo, assim, direito fundamental tributário. Além disso, ficam claríssimos os critérios de validade e vigência da norma instituidora de tais impostos, corolários da teoria garantista, sobretudo na sua acepção como teoria do direito.

¹⁴⁴ CARVALHO, 2007, p. 170-171.

2.2.1.2.5 PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Confiscar quer dizer apoderar-se, apossar-se. Goldschmidt conceitua confisco como sendo “o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca.”¹⁴⁵

Essa prática é vedada pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...].

Contudo, o efeito de confisco é um tema complexo na seara tributária, porquanto o que é confiscatório para alguns é adequado para outros. A matéria possui vastos estudos, mas não há consenso.

Há também se de lembrar que garantismo e democracia são sempre modelos normativos imperfeitamente realizados.¹⁴⁶ Espera-se que com o tempo a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco se coadune, na prática, com o postulado da justiça.

Outro bom conceito de confisco tributário é o apresentado por Herbert Bruyn Júnior, para quem tributo com efeito confiscatório é

[...] aquele que, exigido desproporcional à sua causa determinante (a capacidade contributiva), absorve, de modo agudo, total ou parcialmente a propriedade, em sua concepção estática ou dinâmica, inviabilizando ou dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou sua capacidade de prosseguir gerando riquezas.¹⁴⁷

¹⁴⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 46.

¹⁴⁶ FERRAJOLI, 2002, p. 799.

¹⁴⁷ BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001, p. 72-73.

Carrazza também faz essa relação entre tributo com efeito de confisco e capacidade contributiva. Segundo ele, aquele deriva deste, porquanto “[...] é confiscatório o imposto que [...] “esgota” da *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas.”¹⁴⁸

De qualquer forma, pelo seu caráter de universalidade, indisponibilidade, inalienabilidade, inviolabilidade, intransigibilidade, personalíssimos, invariabilidade, com previsão constitucional e vertical, trata-se de um direito fundamental.

2.2.1.2.6 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva está prevista fora do rol das limitações do poder de tributar, mais especificamente, no artigo 145, § 1.º da Constituição Federal. Vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como se vê a capacidade contributiva foi atribuída somente aos impostos, deixando o contribuinte desassistido quanto à fixação das taxas, das contribuições de melhoria, das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios.

A capacidade contributiva relaciona-se com a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, CF) e com a igualdade prevista no *caput* do artigo 5.º da Constituição Federal:

¹⁴⁸ CARRAZZA, 1997, p. 70.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...].

Carrazza aponta para a diferença entre capacidade contributiva, que se identifica com uma presunção de riqueza, como por exemplo, a propriedade de um imóvel, de um veículo, de joias, de obras de arte, adquirir renda, investir etc.; e a condição financeira de arcar com o tributo, que tem relação com uma boa ou má administração patrimonial. Esta não retira aquela.¹⁴⁹

Considerando, então a universalidade, indisponibilidade, inalienabilidade, inviolabilidade, intransigibilidade, o caráter personalíssimo, a invariabilidade, a previsão constitucional e o fato de ser regulado pelo Direito Público, a capacidade contributiva é indubitavelmente um direito fundamental do contribuinte.

2.2.1.2.7 VINCULABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO

De acordo com Meirelles “atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização”¹⁵⁰, ao passo que “discricionários são os que a Administração pode praticar com liberdade de escolha de seu conteúdo, de seu destinatário, de sua conveniência, de sua oportunidade e de seu modo de realização”.¹⁵¹

Mello adverte que não se confundem discricionariedade e arbitrariedade, pois “[...] ao agir arbitrariamente o agente estará agredindo a ordem jurídica, pois estará se comportando fora do que lhe permite a lei. Seu ato, em consequência, é ilícito e por isso mesmo corrigível judicialmente.”¹⁵²

Para Carvalho, na imposição do tributo o ente tributante deve praticar apenas atividades vinculadas. Inclusive, assim prevê o Código

¹⁴⁹ CARRAZZA, 1997, p. 67-68.

¹⁵⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 156.

¹⁵¹ MEIRELLES, 2000, p. 158.

¹⁵² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 382.

Tributário Nacional, em seu artigo 3.º e no parágrafo único do artigo 142, *in verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada**. [grifo nosso]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional. [grifo nosso]

Contudo, Carvalho faz uma crítica apontando que há plena atividade administrativa discricionária na imposição do tributo, as quais são mais abundantes e frequentes que as atividades administrativas vinculadas.¹⁵³

A vinculabilidade da tributação resulta de um entendimento doutrinário e de uma normatização infraconstitucional. Dessa forma, não cumpre o requisito da previsão constitucional para ser considerada direito fundamental segundo a Teoria Geral do Garantismo.

No que tange aos quesitos de universalidade, indisponibilidade, inalienabilidade, inviolabilidade, intransigibilidade, o caráter personalíssimo, a invariabilidade e verticalidade, pode-se dizer que estão presentes.

2.2.1.2.8 UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

A uniformidade geográfica está prevista no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, expressamente estabelecendo que a União deve

¹⁵³ CARVALHO, 2007, p. 175.

instituir tributos uniformes e sem privilegiar um Estado, Distrito Federal ou Município em detrimento dos demais. Na íntegra:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...].

O próprio dispositivo constitucional relativiza a uniformidade geográfica prevendo a possibilidade de a União conceder incentivos fiscais que objetivem desenvolver uma região subdesenvolvida em relação às demais.

Essa limitação ao poder de tributar visa proteger a forma federativa de Estado¹⁵⁴ e é sem dúvida um direito fundamental segundo os critérios garantistas, porquanto é universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalíssima, invariável, constitucional e vertical.

2.2.1.2.9 NÃO DISCRIMINAÇÃO

Em consonância com a uniformidade geográfica, é defeso aos entes políticos tratar de forma divergente a tributação de bens e serviços em virtude da sua origem ou destino; *in litteris*:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Por seu caráter universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalíssimo, invariável, constitucional e vertical, constitui direito fundamental do contribuinte.

¹⁵⁴ CARVALHO, 2007, p. 176.

2.2.1.2.10 TERRITORIALIDADE

Carvalho considera que a lei emanada é extensiva a todo o território da pessoa política que a emanou, motivo pelo qual sua observância “[...] é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou”.¹⁵⁵

Contudo, a territorialidade da tributação não foi expressamente prevista em texto constitucional. Logo, para teoria garantista carece deste quesito para ser considerado um direito fundamental.

2.2.1.2.11 INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A indelegabilidade da competência tributária está implícita no texto constitucional, quando impõe que: (i) compete à União instituir impostos sobre importação, exportação, renda, produtos industrializados, operações financeiras, propriedade rural e grandes fortunas (artigo 153 CF); (ii) compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação; circulação de mercadorias e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; propriedade de veículos automotores (artigo 155 CF); (iii) compete aos Municípios instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana; venda onerosa de imóveis; e serviços (artigo 156 CF).

Se a Constituição Federal assim determina, a instituição de tais impostos não poderia ter sido feita de forma diversa. Logo, fica claro que na definição das competências tributárias resta implícita a indelegabilidade das mesmas.

Há, então, previsão constitucional, muito embora o comando expresso esteja em norma infraconstitucional, mais especificamente no artigo 7.º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

¹⁵⁵ CARVALHO, 2007, p. 177.

Dessa forma, a indelegabilidade da competência tributária pode ser considerada um direito fundamental dos contribuintes, tendo em vista sua previsão universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalíssima, invariável, implicitamente constitucional e vertical.

2.2.1.2.12 NÃO-CUMULATIVIDADE

Na fixação da competência tributária da União para instituir imposto sobre produtos industrializados e outros impostos que não os previstos no artigo 153 determinou que estes fossem não-cumulativos, o que significa dizer que o que for devido em cada operação deve ser compensado com o montante cobrado nas anteriores (artigo 153, § 3.º, inciso II; e artigo 154, inciso I, CF).

Da mesma forma, ao designar a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, também previu que a mesma deveria ocorrer de forma não-cumulativa, ou seja, “[...] compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (artigo 155, inciso II e § 2.º, inciso I, CF).

E ainda, ao definir a contribuição social para custeio da seguridade social incidente sobre a receita ou o faturamento dos importadores, dos empregadores e dos a eles equiparados, igualmente estabeleceu a não-cumulatividade a serem definidos por lei (artigo 195, § 12, CF).

Logo, fica evidenciada a previsão constitucional e vertical da não-cumulatividade, além disso, possui caráter universal, indisponível, inalienável, inviolável, intransigível, personalíssimo, invariável, conformando-se, assim, com o conceito de direito fundamental estudado.

Em resumo, os direitos fundamentais dos contribuintes são (i) a estrita legalidade; (ii) a anterioridade; (iii) a irretroatividade da lei tributária; (iv) a tipologia tributária; (v) a proibição de tributo com efeito de confisco; (vi) a capacidade contributiva; (vii) a uniformidade geográfica; (viii) a não discriminação; (ix) a indelegabilidade da competência tributária; e (x) a não-cumulatividade.

2.2.1.3 GARANTIAS FRACAS E GARANTIAS FORTES EM SEDE DE DIREITOS FUNDAMENTAIS TRIBUTÁRIOS

Como visto anteriormente, a positivação dos direitos fundamentais constitui uma garantia fraca, ligada a norma material. Para que seja considerada uma garantia forte é necessária a correspondente norma processual, que assegure a possibilidade de deduzir em juízo a obediência de tais direitos.

Nesse sentido, importante destacar que na Constituição Brasileira, além do controle preventivo, realizado durante a produção normativa, está previsto o duplo controle de constitucionalidade: o *concentrado* (artigo 102), de competência do Supremo Tribunal Federal, e o *difuso*, de competência dos juízes das causas nas quais a inconstitucionalidade for arguida.¹⁵⁶

No controle concentrado há a Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADIn) e a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), ambas previstas no artigo 102, inciso I, alínea *a* da Constituição Federal; e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), anunciada no artigo 102, parágrafo 1.º, do diploma constitucional.

A ADIn subdivide-se nas modalidades interventiva, genérica e supridora de omissão, o que quer dizer, respectivamente, que tem o fito de (1) provocar intervenção federal em unidade federativa ou de unidade federativa em Município; (2) de garantir a supremacia da Constituição mediante expurgamento do ordenamento jurídica de legislação incompatível de lei federal ou estadual; (3) de preencher lacuna legislativa que acarrete ineficácia de comando constitucional.¹⁵⁷

O objetivo da ADC é pôr fim à controvérsia a respeito de constitucionalidade de lei, encerrando decisões divergentes no controle difuso de constitucionalidade.¹⁵⁸

A ADPF tem “[...] por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público.”¹⁵⁹ Logo, seu

¹⁵⁶ FERRAJOLI, 2012b, p. 233.

¹⁵⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. 924 p. p. 51-52.

¹⁵⁸ SILVA, 2005, p. 57-58.

¹⁵⁹ BRASIL, Lei n.º 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1.º do art. 102 da Constituição Federal.

fundamento jurídico pode estar calcado em qualquer dos direitos fundamentais dos contribuintes previamente identificados, seja por ato federal, estadual, distrital e até mesmo municipal.

Além disso, todas as ações tributárias processualmente previstas podem atingir o controle difuso. São elas: a ação anulatória de lançamento fiscal, a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, a ação de repetição de indébito tributário, a ação consignatória, o mandado de segurança, sem contar com a Exceção de Pré-Executividade e com os Embargos à Execução Fiscal.

Em todas essas ações é possível arguir os direitos fundamentais dos contribuintes e através do duplo grau de jurisdição recorrer das formas previstas do Código de Processo Civil, sempre tomando o cuidado de efetuar o pré-questionamento da matéria constitucional para assegurar a possibilidade de um Recurso Extraordinário, através do qual se alcança a tutela jurisdicional prestada pelo Supremo Tribunal Federal em defesa da Constituição Federal e dos seus direitos fundamentais, inclusive do contribuinte.

Como se vê, existe a garantia forte dos direitos fundamentais dos contribuintes, que garante a dedução em juízo da obediência de tais direitos.

2.2.1.4 GARANTISMO TRIBUTARIO NO BRASIL

José Afonso da Silva classifica os direitos fundamentais nos seguintes grupos: (i) os direitos individuais (artigo 5.º CF); (ii) direitos à nacionalidade (artigo 12 CF); (iii) direitos políticos (artigos 14 a 17 CF); (iv) direitos sociais (artigos 6.º e 193 e seguintes CF); (v) direitos coletivos (artigo 5.º CF); e (vi) direitos solidários (artigos 3.º e 225 CF).¹⁶⁰

Deixou passar ao largo os direitos tributários, previstos nos artigos 150 a 153 da Constituição Federal. Apesar do lapso, o autor elaborou um conceito interessante de direitos fundamentais, *ipsis litteris*:

Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a

Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9882.htm>. Acesso em 17/11/2016.

¹⁶⁰ SILVA, 2005, p. 184.

concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, *no nível do direito positivo*, aquelas prerrogativas de instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas.¹⁶¹

Além disso, Silva elaborou também um conceito de garantismo brasileiro, destacando que a própria Constituição Federal não faz uma distinção clara entre direitos e garantias, inclusive tendo intitulado o seu Título II de “direitos e garantias fundamentais”, sendo que vários deles anunciam que é *assegurado, garantido* o direito a que se refere, conforme se vê nos artigos 5.º, incisos V, VII, XXII, a título de exemplo.

Silva chama as garantias fracas de Ferrajoli de “garantias gerais” asseguram a existência e a efetividade dos direitos fundamentais, através de um conjunto de normas que estruturam uma sociedade democrática, que permite o respeito a tais direitos.

As garantias fortes, por sua vez, Silva chama de garantias constitucionais, que se subdividem em gerais e especiais.¹⁶² As garantias gerais consistem em instituições constitucionais de freios e contrapesos, que salvaguardam os direitos fundamentais impedindo o arbítrio. Estas se caracterizam “[...] como imposições, positivas ou negativas, aos órgãos do Poder Público, limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou, no caso de violação, a reintegração dos direitos fundamentais.”¹⁶³

Já as garantias constitucionais especiais

[...] são normas constitucionais que conferem, aos titulares dos direitos fundamentais, meios, técnicas, instrumentos ou procedimentos para impor o respeito e a exigibilidade de seus direitos. Nesse sentido, essas garantias não são um fim em si mesmas, mas instrumentos para a tutela de um direito principal. Estão a *serviço* dos direitos humanos fundamentais [...].¹⁶⁴

¹⁶¹ SILVA, 2005, p. 178.

¹⁶² SILVA, 2005, p. 188.

¹⁶³ SILVA, 2005, p. 189.

¹⁶⁴ SILVA, 2005, p. 189.

Logo, muito embora os direitos sejam declaratórios e as garantias sejam assecuratórias, na Constituição Federal as garantias em certa medida são declaratórias e, por vezes, declaram o direito de forma assecuratória.¹⁶⁵

Assegurar tais direitos, porém, depende de medidas variadas. Uma delas, que vem sendo adotada pelas Unidades Federativas e pela União é a instituição de um Estatuto do Contribuinte, que se passar a averiguar.

2.2.1.5 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

Carvalho define estatuto do contribuinte como “[...] a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado [...]”.¹⁶⁶

No mesmo sentido, Carrazza entende que as limitações ao poder de tributar (artigo 5.º e artigos 150 a 152 CF) representam o estatuto do contribuinte, pois “[...] o legislador ordinário [...] encontra na Carta Constitucional, perfeitamente delimitada, sua área de tributação.”¹⁶⁷

Apesar de os direitos fundamentais do contribuinte, constitucionalmente estarem previstos, tanto no Congresso Nacional como em algumas Assembleias Legislativas viu-se a necessidade de positivar a maneira de se respeitar tais direitos, na contramão de algumas práticas inconstitucionais.

No Rio de Janeiro, na Bahia e em Sergipe, por exemplo, tramitam os projetos de lei 1898/2012, 2.557/11 e 2557/11, respectivamente, com o intuito de implantar em âmbito estadual o Código de Defesa do Contribuinte.

Santa Catarina (Lei Complementar 313/2005), São Paulo (Lei Complementar 939/2003), Minas Gerais (Lei 13.515/2000), Paraná (Lei Complementar 107/2005), Mato Grosso do Sul (Lei 2.211/2001), Goiás (Lei Complementar) e Ceará (Lei Complementar 130/2014), já contam com seus estatutos dos contribuintes.

¹⁶⁵ SILVA, 2005, p. 186.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1978, p. 136.

¹⁶⁷ CARRAZA, 1997, p. 266.

Além disso, no Congresso Nacional há um projeto de lei intentando um Código de Defesa do Contribuinte brasileiro. Vejamos este projeto de lei e os estatutos mencionados mais detidamente.

2.2.1.5.1 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO: PROJETO DE LEI 2557/2011

Inspirado no estatuto do contribuinte de São Paulo tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei 2557/2011 cujo objetivo é instituir o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro com a implantação do Conselho Federal de Defesa do Contribuinte (CODECON).

Destaca-se que esta não é a primeira tentativa de implantação de um estatuto federal dos contribuintes brasileiros. Em 1999 foi proposto pelo Senador Jorge Bornhausen o Projeto de Lei Complementar 646/1999 com este fito. Porém, em 2011 foi arquivado, ao final da legislatura do referido senador.

No projeto que atualmente segue, o artigo 1.º revela o seu propósito:

Art. 1º Esta lei é editada para instituir o Código de Defesa do Contribuinte, regulando direitos, garantias e obrigações do contribuinte, em todo território nacional, os deveres da Administração Fazendária e dispendo sobre a criação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte.

Parágrafo único. A presente norma é editada em atendimento aos princípios relativos à ordem econômica, à função social da legislação tributária e o respeito à dignidade humana, preconizados pela Constituição Federal.

Em seu artigo 2.º o Projeto de Lei expressa que são objetivos do Código de Defesa do Contribuinte *(i)* promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte; *(ii)* proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei; *(iii)* assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte nos processos administrativos; *(iv)* prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado no exercício da sua competência tributária; *(v)* assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes *(vi)* assegurar a

manutenção e apresentação de bens utilizados no exercício da fiscalização.

De acordo com a proposta de projeto de lei, o CODECON será integrado pelo: Congresso Nacional; pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e de Turismo; pela Confederação Nacional da Indústria; pela Confederação Nacional das Instituições Financeiras; pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil; pelo Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); pela Ordem dos Advogados do Brasil; pelo Conselho Federal de Contabilidade; pelo Ministério da Fazenda; pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; pelo Ministério da Justiça e Defesa Nacional e pela Casa Civil.

O CODECON terá como função justamente receber e julgar reclamações sobre infrações ao Código de Defesa do Contribuinte, apresentar representações sobre o servidor infrator para abertura de sindicância, sem prejuízo do “ressarcimento por danos causados por agente público, agindo na qualidade de agente de fiscalização tributária” (artigo 4.º, inciso XIX).

Além disso, o projeto de lei atribui presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil (artigo 5.º, inciso III) e na sua justificativa pugna pela aplicação analógica da forma de elaboração do Código de Defesa do Consumidor, alertando que a “[...] intenção é a promulgação dos direitos, obrigações e garantias de forma a trazer maior proteção ao contribuinte brasileiro.”¹⁶⁸

Machado, de maneira similar, acredita que a responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados aos contribuintes, combinado com o direito de regresso contra o agente que atuou com abuso de poder; ou ainda, a responsabilização mediante comprovação de culpa diretamente contra o agente da administração pública; possam ser meios eficazes para diminuição de atos discricionários realizados mediante abuso de poder e violação dos direitos fundamentais dos contribuintes.¹⁶⁹

¹⁶⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 2557/2011. Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>> . Acesso em: 21 jan. 2017. Texto Original, p. 9.

¹⁶⁹ MACHADO. Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 200-216.

Para ele, a responsabilização em face do agente público, seja pelo incômodo de se defender numa ação ou pela contrariedade em se pagar eventual indenização, multa ou outra sanção imposta, por menor que seja, desencadeia um efeito preventivo e moralizador para que o agente público penalizado e àqueles a quem servir de exemplo, evitem condutas contrárias aos direitos fundamentais dos contribuintes.¹⁷⁰

Ao final do projeto, em sua justificação, fica registrada a preocupação com

[...] a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte brasileiro, de forma a coibir ações infundadas, com fundamento nos princípios constitucionais de respeito à função social das normas tributárias e à dignidade humana.¹⁷¹

Interessante resgatar a diferenciação que Ferrajoli faz sobre validade, vigência e eficácia de norma. O Código de Defesa do Contribuinte é válido, por estar em consonância com a Constituição Federal. Se aprovado, será também vigente, desde que atenda às normas formais de sua existência.

Contudo, a questão que fica é quanto à sua efetividade. Afinal de contas, um rol tão extenso de garantias fracas e garantias fortes em favor do contribuinte não deveria bastar?

Ávila afirma que ao examinar o Estatuto do Contribuinte “[...] não se tarda a perceber um descompasso entre aquilo que é previsto pelo direito positivo e aquilo que é descrito pela doutrina e concretizado pela jurisprudência.”¹⁷²

Ciente disso, em 19/10/2011 o Deputado Laercio José de Oliveira viu a necessidade de apresentar projeto de lei reafirmando os direitos fundamentais dos contribuintes, mediante minuciosa explicação de como devem ser respeitados.

¹⁷⁰ MACHADO, 2009, p. 217-220.

¹⁷¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 2557/2011. Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>> . Acesso em: 21 jan. 2017. Texto Original, p. 9.

¹⁷² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Estatuto do Contribuinte*: conteúdo e alcance. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 7, p. 73-104, 2000, p. 74.

2.2.1.5.2 CÓDIGO DE DIREITOS E DEVERES DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA: LEI COMPLEMENTAR 313/2005

A Lei Complementar n.º 313/2005, instituiu o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina, extremamente abrangente quanto aos seus destinatários: “[...] pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias”, bem como “[...] os agentes da retenção dos tributos, os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.” (artigo 1.º).¹⁷³

No parágrafo 5.º do artigo 2.º do Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina repete alguns dos direitos fundamentais dos contribuintes já expressos na Constituição Federal e identificados nesta pesquisa segundo a Teoria Geral do Garantismo, a saber, isonomia, capacidade contributiva, não-confiscatoriedade; *ipsis litteris*:

Art. 2º, § 5º O tributo deve ser e parecer justo, atendendo aos critérios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição do seu ônus, da generalidade, da progressividade da não-confiscatoriedade.

O mesmo ocorre com os direitos fundamentais da estrita legalidade e da anterioridade no artigo 4, *in verbis*:

Art. 4º Somente a lei, observado o princípio da anterioridade pode estabelecer a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

¹⁷³ SANTA CATARINA (Estado). Lei complementar n.º 313, de 22 de dezembro de 2005, que institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc_05_313.htm>. Acesso em 20/01/2017.

Igualmente, a anterioridade é reforçada no artigo 6.º. Além disso, em seu artigo 12 o código atribui a presunção de veracidade dos “[...] documentos e atos praticados pelos contribuintes dos quais decorram o nascimento de obrigações tributárias”, que via de regra só existe para o fisco (artigo 19, inciso II, CF).

Prosseguindo ao artigo 14 o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina reafirma o direito de petição, proibindo a exigência de “[...] depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus [...]” no exercício do direito fundamental de ampla defesa e contraditório no processo administrativo.

Os direitos fundamentais a ampla defesa e ao contraditório (artigo 5.º, inciso LV, CF) são também repetidos nos artigos 39 e 40, inciso X, do referido diploma legal. Ainda no artigo 39 é repetida a necessidade de se respeitar a legalidade (artigo 5.º, inciso II, *caput* do artigo 37 e artigo 150, inciso I, CF).

Ao fim, o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina atribui à Câmara de Ética Tributária, composta por representantes da Secretaria de Estado da Fazenda, do Departamento Estadual de Trânsito, da Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas, Federação das Associações de Micro e Pequenas Empresas, da Organização das Cooperativas, da Federação da Agricultura, da Federação das Indústrias, da Federação das Associações Comerciais e Industriais, da Federação das Empresas de Transporte de Carga, do Sindicato dos Fiscais, da Associação dos Funcionários Fiscais, do Conselho Regional de Contabilidade, da Ordem dos Advogados do Brasil e da Federação do Comércio, todos locais; o dever de “prestar orientação permanente ao contribuinte sobre seus direitos e garantias” (artigo 50, inciso III), além de tomar providências visando o respeito ao estatuto do contribuinte catarinense.

2.2.1.5.3 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS: LEI 13.515/2000

Em Minas Gerais vigora o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais instituído pela Lei 13.515/2000, de ordem pública e interesse social (artigo 1.º) objetivando proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder, assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito dos processos administrativos, prevenir e reparar os danos patrimoniais e morais decorrentes de abuso de poder, entre outros (artigo 2.º).

Este é o pioneiro dos estatutos dos contribuintes em âmbito estadual. Os estatutos de Mato Grosso do Sul, de São Paulo, de Goiás e do Ceará, são inspirados nele e possuem, inclusive, cópias integrais e literais dos seus artigos.

São reforçados os direitos à igualdade (artigo 4.º, inciso I), de petição (artigo 4.º, inciso XII, e artigo 22, inciso III), de ampla defesa e devido processo legal (artigo 4.º, inciso XVII, artigo 12, incisos I e II, artigo 18 e 37), além da legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, impessoalidade, uniformidade, não-diferenciação e vedação de confisco (artigo 4.º, inciso XIV). A uniformidade também se repete no artigo 15, inciso I, e a não discriminação é reforçada no inciso II deste mesmo artigo.

Este código também estabelece a “[...] reparação de danos patrimoniais e morais, individuais ou coletivos, na forma da lei, decorrentes da violação dos seus direitos” (artigo 12, inciso V, e artigo 20, inciso IV).

Institui, ainda, a Câmara de Defesa do Contribuinte composta por representantes da Assembleia Legislativa, do Ministério Público, da Secretaria de Estado da Fazenda, do Departamento Estadual de Trânsito, da Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas, do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, da Organização das Cooperativas, da Federação da Agricultura, da Federação das Indústrias do Estado, da Federação das Associações Comerciais, da Federação das Empresas de Transporte de Carga, da União dos Varejistas, do Sindicato dos Fiscais e Agentes Fiscais de Tributos, da Associação dos Funcionários Fiscais, do Conselho Regional de Contabilidade, da Ordem dos Advogados do Brasil, da Federação do Comércio, da Secretaria de Estado de Casa Civil e de Relações Institucionais, da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, da Advocacia-Geral do Estado, da Controladoria-Geral do Estado, da Ouvidoria-Geral do Estado, da Polícia Militar, do Corpo de Bombeiros Militar, do Departamento de Estradas de Rodagem, do Sindicato dos Técnicos de Tributação, Fiscalização e Arrecadação e da Associação dos Exatores, todos locais.

Esta Câmara é competente para receber e julgar denúncias, bem como para apresentar reclamações, representações e tomar as demais providências para sanar o desrespeito ao estatuto do contribuinte.

2.2.1.5.4 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL: LEI 2.211/2001

A Lei 2.211/2001, que instituiu o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Mato Grosso do Sul, é uma cópia integral do

estatuto do contribuinte de Minas Gerais. Diferencia-se deste somente nas referências aos órgãos e questões locais e nos vetos.

Lamentavelmente, foram vetadas a proteção contra cobrança vexatória, a nulidade das exigências administrativas contraditórias ao estatuto e aos direitos fundamentais dos contribuintes, a declaração de abusividade dessas exigências, a utilização de força policial somente nos casos de comprovado desacato, toda seção instituindo a Câmara de Defesa do Contribuinte, toda seção estabelecendo sanções aos infratores do código, a limitação de cobrança de taxas sem ultrapassar seu custo, o respeito à continuidade das empresas e manutenção de empregos, entre outras.

2.2.1.5.5 CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO ESTADO DE SÃO PAULO: LEI COMPLEMENTAR 939/2003

A Lei Complementar 939/2003 instituiu o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo, que protege o contribuinte contra o exercício abusivo do poder e prevê a prevenção e reparação dos danos dele decorrentes.

Foi muito inspirado no estatuto do contribuinte mineiro, inclusive com dispositivos copiados, a exemplo do artigo 2.º, incisos I a V, ademais de outros.

Nele são reiteradas a obrigatoriedade de respeito à legalidade (artigo 8.º), à ampla defesa e ao devido processo legal (artigo 4.º, inciso XV e XVI, artigo 5.º, inciso IV e artigo 12) e à igualdade (artigo 4.º, inciso II). Também ficou previsto o ressarcimento por danos causados por agente da Administração Tributária, agindo nessa qualidade (artigo 4.º, inciso XX) e a presunção de veracidade dos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil (artigo 5.º, inciso III).

De forma similar aos demais códigos vistos, instituiu um Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte integrado pela Assembleia Legislativa, pela Federação do Comércio, pela Federação das Indústrias, pela Federação da Agricultura, pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, pela Ordem dos Advogados do Brasil, pelo Conselho Regional de Contabilidade, pela Associação dos Agentes Fiscais de Rendas, pelo Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas, pela Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, pela Corregedoria do Fisco Estadual, pela Ouvidoria Fazendária, pela Escola Fazendária, pela Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do

Estado, pela Secretaria da Educação, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Casa Civil, pela Federação das Associações Comerciais, pela Federação das Empresas de Transporte de Carga e pela Diretoria Executiva da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, todos locais.

As atribuições deste conselho são de orientar e proteger os contribuintes, bem como receber reclamações e tomar providência em caso de apuração de afronta aos direitos dos contribuintes, mediante abertura de sindicância contra o servidor responsável.

2.2.1.5.6 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE DO PARANÁ: LEI COMPLEMENTAR 107/2005

A Lei Complementar 107/2005, estabeleceu normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná.

O estatuto do contribuinte paranaense mostra uma grande preocupação com o direito fundamental de ampla defesa e devido processo legal no âmbito administrativo, conforme se extrai do seu artigo 15, incisos II a V e XI, artigo 16 a 19, artigo 21 e 22, artigo 32, artigo 33, inciso X, e artigo 35.

Ainda, reforça os direitos à justiça (artigos 2.º e 32); à igualdade (artigo 25), à proibição de tributo com efeito de confisco, à capacidade contributiva, à não discriminação (artigo 2.º, § 5.º); à segurança jurídica e à legalidade (artigo 32); à indisponibilidade dos interesses públicos (artigo 32); à anterioridade (artigo 5.º) e o direito de petição (artigos 8.º, 14 e 31).

Em seu artigo 13 prevê a presunção de veracidade dos documentos e atos praticados pelo contribuinte dos quais decorram o nascimento de obrigações tributárias.

Carece, entretanto, de instituição de um conselho de fiscalização do respeito aos seus ditames e de previsão expressa de reparação dos danos em decorrência disso.

2.2.1.5.7 CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NO ESTADO DE GOIÁS: LEI COMPLEMENTAR 104/2013

Também inspirado no estatuto do contribuinte mineiro, o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de Goiás, foi instituído pela Lei Complementar 104/2013.

Seus objetivos são idênticos aos do código mineiro, incluídas a forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos e a regular fiscalização.

Em seu artigo 5.º prevê expressamente direitos dos contribuintes e no artigo 6.º suas garantias, muito embora não estejam de acordo com a Teoria Geral do Garantismo de Ferrajoli, tendo em vista que algumas estipulações do artigo 6.º são, na verdade, direitos e não exatamente garantias, isto é, trata-se de normas materiais. Exemplo disso é o teor do inciso I que prevê a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e de multa não previstos em lei.

Nele são reforçados os seguintes direitos fundamentais: segurança jurídica (artigo 23), igualdade (artigo 35, inciso VI), legalidade (artigo 6.º, inciso XIV, e artigo 23), ampla defesa e devido processo legal (artigo 2.º, inciso III, artigo 5.º, incisos II, IV, VII, XV, XVI, XVII, XX, XXIII, XXIV e XXVI; artigo 6.º, incisos IV e XVI, artigo 7.º), direito de propriedade (artigo 26), direito de petição (artigo 6.º, inciso XI, artigo 21, artigo 31), supremacia do interesse público ao do particular e indisponibilidade dos interesses públicos (artigo 23), estrita legalidade (artigo 6.º, § 1.º), não-cumulatividade (artigo 6.º, inciso XVII, e § 4.º).

Além disso, foi atribuída a presunção relativa da verdade dos lançamentos contidos em seus livros, documentos e arquivos contábeis ou fiscais (artigo 6.º, inciso III) e assegurada a reparação dos danos decorrentes de abuso de poder (artigo 2.º, inciso VI). Falta-lhe, contudo, a instauração de um órgão de fiscalização do cumprimento dos preceitos deste estatuto do contribuinte goiano.

2.2.1.5.8 CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DO CEARÁ: LEI COMPLEMENTAR 130/2014

Este estatuto do contribuinte logo de início declara

Art. 3º São objetivos deste Código: [...]

II – assegurar ao contribuinte uma relação jurídico-tributária que atenda aos princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva, da equidade na distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade, da vedação ao confisco, bem como outros princípios explícitos e implícitos consignados na Constituição Federal; [...]

Neste estatuto são reforçados os direitos fundamentais, à igualdade (artigo 3.º, inciso II), à legalidade (artigo 3.º, inciso II e artigo 8.º), à ampla defesa e ao devido processo legal (artigo 3.º, inciso III, artigo 4.º, incisos IV, XIV, XV e XIX, artigo 5.º, inciso III), à liberdade de trabalho (artigo 4.º, inciso XVI), ao direito de petição (artigo 4.º, inciso XVII, e artigo 10, inciso X), à supremacia do interesse público ao do particular e a indisponibilidade dos interesses públicos (artigo 8.º), à anterioridade (artigo 9.º, § 2.º), à irretroatividade da lei tributária (artigo 9.º, § 2.º), à proibição de tributo com efeito de confisco (artigo 3.º, inciso II) e à capacidade contributiva (artigo 3.º, inciso II).

Ainda, no artigo 5.º, inciso II, institui a presunção legal relativa dos atos e fatos jurídicos registrados em livros e documentos contábeis ou fiscais, inclusive eletrônicos, quando regularmente escriturados e registrados na forma da legislação de regência.

Instala um Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte constituído pela Federação das Associações do Comércio, Indústria, Serviços e Agropecuária, pela Federação do Comércio, pela Federação das Indústrias, pela Federação da Agricultura e Pecuária, pela Ordem dos Advogados do Brasil, pelo Conselho Regional de Contabilidade, pelo Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas, pela Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas, pela Secretaria da Fazenda, pela Procuradoria Geral do Estado, pela Associação dos Auditores e Fiscais do Estado, pelo Sindicato dos Servidores do Grupo TAF, pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado, pelo Conselho de Ética da Secretaria da Fazenda do Estado, pela Auditoria Fiscal da Coordenadoria da Administração Tributária, pela fiscalização de mercadorias em trânsito da Secretaria da Fazenda, pela Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, e pelo Conselho Regional de Economia do Estado, todos locais.

O conselho tem atribuição de tomar as providências necessárias para observância do estatuto do contribuinte e poder para, apurada violação a ele, representar o infrator perante o Secretário da Fazenda.

2.2.1.2 OS DEVERES FUNDAMENTAIS

Holmes Jr., no início do século XX, já alertava para o fato de que “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”¹⁷⁴, é o

¹⁷⁴ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, *Supreme Court*. Arguition 42. *Compania de Tabacos de Filipinas Vs. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87 (1927).

que pagamos para manter o Estado, instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil que em seu preâmbulo declara:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

A manutenção desse Estado Democrático, que para cumprir com sua função, não pode exercer atividade econômica, mas no caso brasileiro, normatizá-la e regulá-la (artigo 174), sua renda provém unicamente de tributos.

Dworkin esclarece que os tributos são o principal mecanismo através do qual o Estado exerce sua função. Deve fazê-lo respeitando a capacidade contributiva, a progressividade, para que cada um possa contribuir dentro da sua possibilidade, lembrando sempre da necessidade do Estado fazer frente aos seus custos, a fim de evitar, desemprego, prover aposentadoria, hospitais, segurança, realizar programas de habitação etc..¹⁷⁵

Surge daí o dever fundamental de pagar tributos, nos dizeres de Nabais:

Perguntar por quem suporta os custos do estado social é indagar sobre quem efectivamente arca com os custos por termos um estado social, ou seja, um estado que para além de assegurar os clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais, realiza também um núcleo essencial dos chamados direitos e deveres económicos, sociais e culturais ou, na versão da União Europeia, assegura o bem conhecido

¹⁷⁵ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?* Principles for a new political debate. Princeton University Press: Princeton, 2006, p. 92.

‘modelo social europeu’. Pois bem, como se afigura óbvio, os custos *stricto sensu* do estado, isto é, os seus custos financeiros, implicam a existência de um estado fiscal, concretizando-se portanto para os cidadãos no cumprimento do dever fundamental de pagar impostos.¹⁷⁶

Afinal, o direito de alguém só tem assento no dever de outro alguém.¹⁷⁷ Logo, em contrapartida aos direitos fundamentais dos contribuintes estão os deveres fundamentais dos contribuintes, ambos de acordo com os ditamos constitucionais.

Em síntese, a Constituição Federal configura-se como garantista, com um rol não exaustivo de direitos fundamentais, assim organizados: (i) direitos individuais (artigo 5.º CF); (ii) direitos à nacionalidade (artigo 12 CF); (iii) direitos políticos (artigos 14 a 17 CF); (iv) direitos sociais (artigos 6.º e 193 e seguintes CF); (v) direitos coletivos (artigo 5.º CF); (vi) direitos solidários (artigos 3.º e 225 CF); e (vii) direitos tributários (artigos 150 a 153 CF).

Dentre os direitos tributários estão (i) a estrita legalidade; (ii) a anterioridade; (iii) a irretroatividade da lei tributária; (iv) a tipologia tributária; (v) a proibição de tributo com efeito de confisco; (vi) a capacidade contributiva; (vii) a uniformidade geográfica; (viii) a não discriminação; (ix) a indelegabilidade da competência tributária; e (x) a não-cumulatividade.

O desrespeito a esses direitos fundamentais, assim como a todos os outros, pode ser deduzido em juízo, tanto pela via difusa como pela via concentrada. Para coibir práticas inconstitucionais fora da via judicial, ou seja, na via administrativa, tramita projeto de lei que objetiva instituir um Estatuto do Contribuinte a nível nacional, sendo que várias Unidades Federativas já contam com seus estatutos a nível estadual.

Apesar da massiva positivação de direitos e garantias dos contribuintes, não está claro o respeito aos mesmos. Aliás, é o próprio excesso de positivação que gera desconfiança quanto à ausência de uma consciência sobre os direitos fundamentais dos contribuintes, tornando

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 270-271.

¹⁷⁷ AUSTIN, John. *The province of jurisprudence determined* (1832). Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

pertinente a análise sobre a obediência a eles. Assim, passa-se ao estudo do caso da Emenda Constitucional 62/2009 para inspecionar se neste caso tais direitos foram observados.

2.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE

O estudo sobre a Teoria Geral do Garantismo de Ferrajoli aplicada esta teoria ao constitucionalismo brasileiro para descobrir os direitos fundamentais dos contribuintes no Brasil, dá elementos suficientes para verificar se estes direitos são efetivados.

Nesse contexto, será utilizado o caso da Emenda Constitucional n.º 62, que alterou o artigo 100 da Constituição Federal para permitir compensação de precatórios a pagar com débitos tributários do credor deste precatório.

2.3.1 A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009

A compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário. Há algum tempo, a compensação era uma previsão legislativa inócua, porque não utilizada, por falta de regulamentação.

Atualmente, porém, a compensação vem sendo amplamente utilizada pelos contribuintes, especialmente porque no âmbito federal existe o Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PERDCOMP), que consiste na informação preenchida pelo contribuinte e entregue à Receita Federal do Brasil facilitando imensamente a compensação tributária. Como se vê, por iniciativa do contribuinte devedor.

Em 2009 entrou em vigor a Emenda Constitucional n.º 62, possibilitando que, no pagamento de precatórios se realizasse um abatimento a título de compensação dos débitos em nome do receptor do precatório. Dessa forma, pertinente a análise do instituto da compensação em face da referida emenda constitucional.

2.3.1.1 DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO

Considerando que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado [...] para definir ou limitar competências tributárias”, como determinado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, relevante entender o conceito de compensação para o Direito Civil.

Nesse mesmo sentido, Nascimento esclarece que “[...] na ausência de lei tributária, é razoável recorrer-se às regras do direito privado no equacionamento de questões pertinentes a extinção do

crédito tributário [...]”.¹⁷⁸ Por se este o caso da compensação, imprescindível inferir o conceito de compensação para o Direito Civil.

Venosa explica que “compensar é contrabalançar, contrapesar, equilibrar, estabelecer ou restabelecer um equilíbrio”.¹⁷⁹ O instituto da compensação está previsto no artigo 368 do Código Civil Brasileiro, Lei n.º 10.406/2002, segundo o qual:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Assim, “[...] a compensação aparece como um meio de extinção das obrigações e opera pelo encontro de dois créditos recíprocos entre as mesmas partes”¹⁸⁰. A compensação pode ser integral ou parcial, tendo em vista que “se os créditos forem de igual valor, ambos desaparecem integralmente; se forem de valores diferentes [...] procede-se como se houvesse ocorrido pagamento recíproco, subsistindo a dívida apenas na parte não resgatada”.¹⁸¹

A compensação pode ser legal, havida por força de lei; convencional ou voluntária¹⁸², que depende da manifestação de vontade das partes envolvidas;¹⁸³ judicial, “[...] quando efetivada por determinação do juiz, nos casos permitidos pela lei;”¹⁸⁴ ou facultativa, “[...] quando apenas uma das partes pode opor compensação”¹⁸⁵.

Na compensação legal, diferentemente da convencional, “é irrelevante o problema da capacidade das partes [...]”¹⁸⁶ e tem efeito

¹⁷⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Extinção do crédito tributário. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25.10.1966)*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. 422-454, p. 424.

¹⁷⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p.280.

¹⁸⁰ RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. vol. II. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 243.

¹⁸¹ RODRIGUES, 1986, p. 243.

¹⁸² VENOSA, 2010, p. 283.

¹⁸³ RODRIGUES, 1986, p. 245.

¹⁸⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro. Vol. II. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 349.*

¹⁸⁵ VENOSA, 2010, p. 283.

¹⁸⁶ RODRIGUES, 1986, p. 246.

retroativo, repercutindo na incidência de correção monetária, juros, multas etc..¹⁸⁷ Ocorre automaticamente “[...] no mesmo instante em que o segundo crédito é constituído, extinguem-se as duas dívidas”.¹⁸⁸

Os requisitos da compensação legal estão presentes no artigo 369 do Código Civil Brasileiro. Vejamos:

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Assim, são “[...] condições da compensação: a) a reciprocidades das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade atual das prestações; d) fungibilidade das dívidas entre si, ou seja, homogeneidade.”¹⁸⁹

Quando não estiverem presentes os requisitos da compensação legal, os credores recíprocos podem convencionar a compensação mediante manifestação de vontade, isto é, convencionada, voluntária.

Há de se mencionar que na formação de um negócio jurídico pode haver renúncia à compensação. Assim está previsto no artigo 375 do Código Civil. Vejamos:

Art. 375. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluírem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.

Dessa forma, a compensação é vedada quando uma das partes a renuncia; e também quando uma das dívidas for de comodato, depósito ou alimentos e a outra não; quando a obrigação advier de ato ilícito; quando a compensação se operar em razão de coisa impenhorável, como o salário, por exemplo;¹⁹⁰ e quando causar prejuízo a terceiros¹⁹¹.

Existem duas vantagens inerentes à compensação. A primeira é que ela simplifica os negócios e evita a circulação inútil de moeda. A segunda é que ela pode ser utilizada como garantia, uma vez que “[...] cada um dos credores recíprocos tem, a assegurar o seu crédito, o

¹⁸⁷ RODRIGUES, 1986, p. 246.

¹⁸⁸ GONÇALVES, 2012, p. 350.

¹⁸⁹ RODRIGUES, 1986, p. 250 e 253.

¹⁹⁰ FIUZA, César. *Direito civil*: curso completo. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 497-498.

¹⁹¹ RODRIGUES, 1986, p. 257-258.

próprio débito pelo qual é responsável.”¹⁹² Logo, facilita o adimplemento.

2.3.1.2 DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, inciso II, prevê a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário.¹⁹³ O conceito de compensação, porém, encontramos no Direito Civil, como visto anteriormente.

Adaptando a leitura do Código Civil para que possa ocorrer a compensação tributária é necessário que: (i) o contribuinte e o ente tributante sejam reciprocamente devedor e credor, que ambos os créditos sejam (ii) líquidos, (iii) vencidos e (iv) fungíveis, homogêneos entre si.

Machado entende que a compensação possui fundamentos constitucionais, entre eles a cidadania, a justiça, a isonomia, a propriedade e a moralidade.¹⁹⁴ Quanto ao interesse público, Machado entende que a compensação não pode ser prejudicada com fundamento neste argumento, pois “se os créditos da Fazenda são créditos de todos, também os débitos desta são de todos, inexistindo, assim, qualquer óbice à compensação.”¹⁹⁵

Existe, além do suporte constitucional, legal e doutrinário, também o suporte jurisprudencial da compensação dos tributos, conforme julgado do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDEBITO. APROVEITAMENTO DA SENTENÇA PARA OS EFEITOS DE COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA, NO REGIME DA LEI 8.383/1991 (ART. 66). SE A EXECUÇÃO DA SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDEBITO LHE E MENOS CONVENIENTE DO QUE A COMPENSAÇÃO DOS CREDITOS CUJA EXISTENCIA FOI RECONHECIDA NO

¹⁹² RODRIGUES, 1986, p. 247.

¹⁹³ CTN, artigo 156. Extinguem o crédito tributário: [...] II - a compensação; [...].

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 224-225.

¹⁹⁵ MACHADO, 2010, p. 224-225.

JULGADO, O CONTRIBUINTE PODE, COM BASE NA CARGA DECLARATORIA DA SENTENÇA, FAZER ESSE ENCONTRO DE CONTAS NO AMBITO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL - BASTANDO COMUNICAR AO JUIZ DA CAUSA QUE NÃO EXECUTARA A CONDENAÇÃO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.¹⁹⁶

No caso da compensação tributária devem ser levados em conta os artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional para que se efetive a compensação, os quais possuem a seguinte redação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Como se vê o artigo 170 traz a possibilidade de o contribuinte compensar tributos vincendos contra um crédito a receber da Fazenda Pública. Ou seja, caso o crédito de titularidade do contribuinte exceda os

¹⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 136.162/AL, Relator: Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 23/10/1997, DJ 02/02/1998, p. 91.

tributos vencidos, este pode aproveitá-lo com tributos de meses, trimestres ou exercícios vindouros, ou, ainda, realizar a compensação parcial.

Carvalho esclarece que

A compensação no direito tributário apresenta a particularidade de comportar o encontro de relações obrigacionais em que uma delas, a que tem o sujeito passivo por credor, seja vincenda. Em situações dessa natureza, segundo o parágrafo único do art. 170, a lei determinará a apuração do montante, não podendo conceder desconto que ultrapasse a taxa de 1% ao mês pelo tempo que decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.¹⁹⁷

Já o artigo 170-A é alvo de muitas críticas na doutrina, especialmente no que diz respeito à concessão de liminar para compensação de tributos. Machado entende que

[...] Uma vez demonstrado que estão presentes os requisitos para o deferimento da liminar, que por isto mesmo é necessária para assegurar a eficácia da sentença que a final venha a decidir pela existência do direito do contribuinte, o juiz deve deferir a medida, sob pena de estar denegando o direito à jurisdição, constitucionalmente assegurado. [...] As restrições que o legislador insiste em fazer talvez tenham o propósito de proteger o Fisco contra práticas fraudulentas. Entretanto, mesmo assim não se justificam. As fraudes devem ser combatidas com a aplicação das sanções, inclusive penais, cabíveis em cada caso concreto. Não podem servir de pretexto para restrições ao exercício regular dos direitos do contribuinte.¹⁹⁸

¹⁹⁷ CARVALHO, 2007, p. 478.

¹⁹⁸ MACHADO, 2010, p. 226.

Em sentido oposto está a doutrina de Cassone¹⁹⁹ e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça expresso no Recurso Especial n.º 626.784/PR e na Súmula 212. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PRETENSÃO DE COMPENSAR ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 170-A DO CTN. PRECEDENTES.

1. Embargos de divergência contra acórdão que aplicou, na compensação, a restrição imposta pelo art. 170-A do CTN, por não ser possível sua realização antes do trânsito em julgado.

2. A pretensão para que a compensação não se dê após o trânsito em julgado da ação não pode ser autorizada, visto que a demanda pode ser modificada até então, porquanto o direito à execução da lide só se concretiza ante à inexistência de recurso a ser interposto.

Precedentes das 1ª e 2ª Turmas e da 1ª Seção desta Corte Superior.

3. Embargos de divergência conhecidos e não-providos.²⁰⁰

Súmula 212 - A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

Além disso, Cassone esclarece que “para que o contribuinte possa exercer a compensação tributária, há necessidade de lei expressa, prevendo as hipóteses e estabelecendo os requisitos que devem ser rigorosamente observados.”²⁰¹ A compensação tributária é, dentro da classificação feita no Direito Civil, sempre legal.

A título de exemplo, a Lei n.º 8.383/91, no âmbito federal, em seu artigo 66 expressamente prevê a possibilidade de compensação de tributo pago a maior, com débitos de períodos futuros. Vejamos:

¹⁹⁹ CASSONE, Vittorio. CASSONE, Maria Eugenia Teixeira Cassone. *Processo tributário: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 252

²⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 626.784/PR. Relator: Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 24/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 182.

²⁰¹ CASSONE, CASSONE, 2010, p. 251

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

No que tange ao ato administrativo relativo à compensação, cumpre destacar que se trata de atividade administrativa plenamente vinculada. Nos dizeres de Carvalho:

A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significa que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não sobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade, antagônico ao estilo de reserva legal estrita que preside toda a normalização dos momentos importantes da existência das relações jurídicas tributárias.²⁰²

Quando se fala em compensação tributária não se pode deixar de mencionar a Emenda Constitucional n.º 62, de 9 de dezembro de 2009, que alterou o artigo 100 da Constituição Federal, incluindo o parágrafo 9.º e 10²⁰³ que tratam justamente de compensação tributária. Em

²⁰² CARVALHO, 2007, p. 478.

²⁰³ “É costume, entre nós, numerar os artigos de qualquer lei, do 1º ao 9º, pelos ordinais e a partir do artigo 10, pelos cardinais. Assim também os parágrafos. [...]” VENOSA, Sílvio de Salvo. *Novo código civil: texto comparado: código civil de 2002, código civil de 1916*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 25.

seguida, será tratado o método tradicional de cobrança tributária para subsidiar a investigação sobre a mencionada emenda à Constituição.

2.3.1.3 DO MÉTODO TRADICIONAL DE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Em regra, o contribuinte, quando credor da fazenda pública, deve promover ação de execução. O Código de Processo Civil, inclusive, em seus artigos 534 e 535 trata “Do Cumprimento de Sentença que Reconheça a Exigibilidade de Obrigação de Pagar Quantia Certa Pela Fazenda Pública”.

Ante o princípio da legalidade previsto no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal²⁰⁴ não resta alternativa ao contribuinte credor da fazenda pública que não a obediência de um processo bastante formal e burocrático para ver seu crédito satisfeito.

Além disso, os artigos 534 e 535 do Código de Processo Civil (correspondentes aos artigos 730 e 731 do código que vigorou até 2016) fundamentam-se no *caput* do artigo 100 da Constituição Federal, cuja redação original era

Art. 100. À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

Por uma questão de igualdade, tanto a fazenda pública quanto o contribuinte, no caso de credores, deveriam traçar o mesmo caminho para satisfação de seus créditos, sempre atendendo a legislação aplicável ao caso. Assim, a Fazenda Pública credora do contribuinte deve promover a Execução Fiscal, de acordo com a Lei 6.830/80 que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

²⁰⁴ CRFB/88, artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].

Porém, pelo período entre 10 de dezembro 2009 e 25 de março de 2015 a prática brasileira foi outra, o que se deu com fundamento numa emenda constitucional. Por isso, é importante abordar o processo de emenda da constitucional.

2.3.1.4 DO PROCESSO DE EMENDA CONSTITUCIONAL

A possibilidade de emenda à Constituição Federal está prevista no seu artigo 60, *in literis*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

O processo legislativo por si só é imensamente solene envolvendo essencialmente uma cadeia de atos, entre eles, a iniciativa, a deliberação,

a instrução do projeto, o exame do mesmo, a sanção, o veto, a apreciação do veto, a promulgação e a publicação.²⁰⁵

O processo de emenda à Constituição, por sua vez, é o mais complexo de todos. Advém do poder constituinte em sua forma derivada e sofre as limitações relacionadas no artigo 60 anteriormente mencionado que dizem respeito ao tempo, às circunstâncias e à matéria.²⁰⁶

No caso da Emenda Constitucional n.º 62, sua iniciativa teve origem no Legislativo, é de autoria do então Senador Federal Renan Calheiros. Não sofreu veto do presidente da época Luiz Inácio Lula da Silva.²⁰⁷ Da sua entrada em vigência depreende-se que passou pelo rigoroso processo descrito no artigo 60 da Constituição Federal.

2.3.1.5 DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009

A Emenda Constitucional n.º 62, de 9 de dezembro de 2009, veio para alterar o artigo 100 da Constituição Federal e acrescenta o artigo 97 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo regime especial de pagamento de precatórios pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Desta norma, pertinente destacar o que dispõe seu artigo 1.º:

Art. 1.º. O art. 100 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e

²⁰⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; STEIN, Jaqueline da Silva. Do Vício de Consentimento no Processo Legislativo. In: CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. (Org.). *Direito, Teorias e Sistemas* - Estudos desenvolvidos no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC. 1ed. Florianópolis: Insular, 2015, v. 1, p. 107-108.

²⁰⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiro, 2004, p. 198-202.

²⁰⁷ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 62, de 9 de dezembro de 2009. Altera o artigo 100 da Constituição Federal e acrescenta o artigo 97 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo regime especial de pagamento de precatórios pelos estados, distrito federal e municípios. Disponível em:

<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/Emc%2062-2009?OpenDocument>. Acesso em 11/02/2016.

Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

[...]

§ 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

§ 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos.

Como se vê a alteração constitucional veio para incluir verbas de natureza alimentar no regime de precatórios e instituir um método unilateral de compensação tributária, na qual o contribuinte que está recebendo um precatório (que advém de uma execução de título já transitada em julgada, ressalta-se) sofre um abatimento no valor a receber das dívidas que possui com o ente tributante que, na hipótese, é devedor do contribuinte. Há de se destacar que inclusive os débitos vincendos, isto é, inexigíveis, podem ser compensados.

Portanto, esta emenda inseriu no ordenamento jurídico brasileiro uma forma completamente inovadora de cobrança de créditos tributários.

2.3.1.6 DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

No texto do parágrafo 9.º do artigo 100 da Constituição Federal, ficou permitido que dos precatórios fossem compensadas de ofício “[...] as parcelas vincendas de parcelamentos [...]”.

O Código Tributário Nacional prevê que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, inciso VI, com redação dada pela Lei Complementar n.º 104/2001).

Isso significa dizer que o crédito tributário parcelado, deixa de ser exigível, impossibilitando a propositura de execução fiscal para cobrança do mesmo, ainda que seja líquido e certo.

De acordo com a Emenda Constitucional n.º 62, porém, as parcelas vincendas do parcelamento poderiam ser descontadas de precatório a pagar, tamanha a força da compensação de ofício instituída.

2.3.1.7 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009

Especialmente nos casos previsto nos parágrafos 9.º e 10 do artigo 100 da Constituição Federal, que tratam da compensação tributária no momento da expedição de precatórios em favor do contribuinte, é evidente que houve um processo de execução judicial do título que lhe deu ensejo,²⁰⁸ justamente em virtude do que preveem os artigos 534 e 535 do Código de Processo Civil.

Em tese, esse processo judicial promoveu o acesso à justiça, atendeu ao direito fundamental do devido processo legal e da ampla defesa e o pagamento do precatório em sua integralidade corresponde à efetivação da jurisdição, da coisa julgada material e do direito adquirido.

Nesse sentido, em respeito à isonomia entre o Poder Público e o particular, o método tradicional de cobrança dos créditos tributários está previsto na Lei n.º 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, também chamada de Lei de Execuções Fiscais (LEF). Cassone ensina que

Com a ocorrência do fato gerador tributário, deve, o contribuinte, no prazo legal, pagar o tributo correspondente. Se não o pagar, o Fisco formaliza o título executivo, inscrevendo o crédito tributário no Livro da Dívida Ativa, de onde extrairá a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é o título executivo extrajudicial, que autoriza a propositura da Ação de Execução Fiscal [...].²⁰⁹

²⁰⁸ A Súmula 279 do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que “é cabível execução por título extrajudicial contra a Fazenda Pública”.

²⁰⁹ CASSONE, CASSONE, 2010, p. 262

Assim, da mesma forma que o contribuinte deve buscar a tutela jurisdicional para recebimento de créditos que possui para com a fazenda pública, também esta deve procurar a tutela jurisdicional para satisfazer o crédito que possui em relação ao contribuinte.

Apesar disso, a forma de compensação determinada pelo artigo 100, § 9.º, da Constituição Federal, acima transcrito, possibilita que o ente estatal se aproprie do patrimônio particular sumariamente, o que viola o direito fundamental do devido processo legal previsto no artigo 5º, inciso LVI, da Constituição Federal.

Esse entendimento é amplamente compartilhado, estando inclusive expresso nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 4.357 e 4.425, a primeira trabalhando o mérito da inconstitucionalidade em si e a segunda a modulação dos efeitos²¹⁰ da mesma. Eis as ementas:

DIREITO CONSTITUCIONAL. REGIME DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA MEDIANTE PRECATÓRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009. [...] INCONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS INSCRITOS EM PRECATÓRIOS EM PROVEITO EXCLUSIVO DA FAZENDA PÚBLICA. EMBARAÇO À EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO (CF, ART. 5º, XXXV), DESRESPEITO À COISA JULGADA MATERIAL (CF, ART. 5º XXXVI), OFENSA À SEPARAÇÃO DOS PODERES (CF, ART. 2º) E ULTRAJE À ISONOMIA ENTRE O ESTADO E O PARTICULAR (CF, ART. 1º, CAPUT, C/C ART. 5º, CAPUT). [...] DISCRIMINAÇÃO ARBITRÁRIA E VIOLAÇÃO À ISONOMIA ENTRE DEVEDOR PÚBLICO E DEVEDOR PRIVADO (CF, ART. 5º, CAPUT).

²¹⁰ Conforme prevê a Lei n.º 9.868/99, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, em seu artigo 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME ESPECIAL DE PAGAMENTO. OFENSA À CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DO ESTADO DE DIREITO (CF, ART. 1º, CAPUT), AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES (CF, ART. 2º), AO POSTULADO DA ISONOMIA (CF, ART. 5º, CAPUT), À GARANTIA DO ACESSO À JUSTIÇA E A EFETIVIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL (CF, ART. 5º, XXXV) E AO DIREITO ADQUIRIDO E À COISA JULGADA (CF, ART. 5º, XXXVI). PEDIDO JULGADO PROCEDENTE EM PARTE. [...] 4. A compensação dos débitos da Fazenda Pública inscritos em precatórios, previsto nos §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição Federal, incluídos pela EC nº 62/09, embaraça a efetividade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV), desrespeita a coisa julgada material (CF, art. 5º, XXXVI), vulnera a Separação dos Poderes (CF, art. 2º) e ofende a isonomia entre o Poder Público e o particular (CF, art. 5º, caput), cânone essencial do Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º, caput). [...] 8. O regime “especial” de pagamento de precatórios para Estados e Municípios criado pela EC nº 62/09, ao veicular nova moratória na quitação dos débitos judiciais da Fazenda Pública e ao impor o contingenciamento de recursos para esse fim, viola a cláusula constitucional do Estado de Direito (CF, art. 1º, caput), o princípio da Separação de Poderes (CF, art. 2º), o postulado da isonomia (CF, art. 5º), a garantia do acesso à justiça e a efetividade da tutela jurisdicional (CF, art. 5º, XXXV), o direito adquirido e à coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). 9. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente em parte.²¹¹

QUESTÃO DE ORDEM. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DE DECISÃO

²¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4357. Relator: Ministro AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/2013, acórdão eletrônico, DJe-188, divulg. 25/09/2014, public. 26/09/2014.

DECLARATÓRIA DE INCONSTITUCIONALIDADE (LEI 9.868/99, ART. 27). POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE ACOMODAÇÃO OTIMIZADA DE VALORES CONSTITUCIONAIS CONFLITANTES. PRECEDENTES DO STF. REGIME DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA MEDIANTE PRECATÓRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009. EXISTÊNCIA DE RAZÕES DE SEGURANÇA JURÍDICA QUE JUSTIFICAM A MANUTENÇÃO TEMPORÁRIA DO REGIME ESPECIAL NOS TERMOS EM QUE DECIDIDO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. [...] 2. In casu, modulam-se os efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade proferidas nas ADIs nº 4.357 e 4.425 para manter a vigência do regime especial de pagamento de precatórios instituído pela Emenda Constitucional nº 62/2009 por 5 (cinco) exercícios financeiros a contar de primeiro de janeiro de 2016. [...] 4. Quanto às formas alternativas de pagamento previstas no regime especial: (i) consideram-se válidas as compensações, os leilões e os pagamentos à vista por ordem crescente de crédito previstos na Emenda Constitucional nº 62/2009, desde que realizados até 25.03.2015, data a partir da qual não será possível a quitação de precatórios por tais modalidades; [...] 6. Delega-se competência ao Conselho Nacional de Justiça para que considere a apresentação de proposta normativa que discipline [...] a possibilidade de compensação de precatórios vencidos, próprios ou de terceiros, com o estoque de créditos inscritos em dívida ativa até 25.03.2015, por opção do credor do precatório. [...] (ADI 4425 QO, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-152 DIVULG 03-08-2015 PUBLIC 04-08-2015).²¹²

²¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015.

O próprio Supremo Tribunal Federal lançou notícia explicando que no que tange ao artigo 100 da Constituição Federal, modificado pela Emenda Constitucional n.º 62, “[...] os parágrafos 9º e 10 [...] foram declarados inconstitucionais, por maioria de votos, sob a alegação de ofensa ao princípio da isonomia”²¹³, tendo em vista que

Os dispositivos instituem a regra da compensação, no momento do pagamento dos precatórios, dos débitos que o credor privado tem com o poder público. A regra foi considerada inconstitucional porque acrescenta uma prerrogativa ao Estado de encontro de contas entre créditos e débitos que não é assegurada ao entre privado.²¹⁴

Como se vê, a Emenda Constitucional foi declarada inconstitucional porque viola o direito fundamental do devido processo legal, a efetividade da jurisdição, a coisa julgada material, a Separação dos Poderes, a isonomia entre o Poder Público e o particular, o acesso à justiça e o direito adquirido.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que

[...] os §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, incluídos pela EC 62/2009, e o art. 97, II, do ADCT, que fixava um regime unilateral de compensação dos débitos da Fazenda Pública inscritos em precatório. Esse critério beneficiaria exclusivamente o devedor público, em ofensa ao princípio da isonomia. Além disso, os dispositivos instituiriam nítido privilégio em favor do Estado e

²¹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Supremo Tribunal Federal do Brasil declara inconstitucionais dispositivos da emenda dos precatórios*. Disponível em:

<http://www2.stf.jus.br/portal/StfInternacional/cms/destaquesNewsletter.php?sigla=newsletterPortalInternacionalNoticias&idConteudo=233456>.

Acesso em 21/12/2015.

²¹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Supremo Tribunal Federal do Brasil declara inconstitucionais dispositivos da emenda dos precatórios*. Disponível em:

<http://www2.stf.jus.br/portal/StfInternacional/cms/destaquesNewsletter.php?sigla=newsletterPortalInternacionalNoticias&idConteudo=233456>.

Acesso em 21/12/2015.

em detrimento do cidadão, cujos débitos em face do poder público sequer poderiam ser compensados com as dívidas fazendárias; [...]²¹⁵

Em última análise, restou violado o Estado Democrático de Direito adotado pela República Federativa do Brasil, expresso no artigo 1º da sua Constituição Federal.

A Emenda Constitucional n.º 62 foi expansivamente chamada de Emenda do Calote²¹⁶. Isso porque evidentemente inconstitucional. Além disso, desrespeitava os requisitos da compensação, sobretudo a homogeneidade dos débitos – haja vista que o crédito do contribuinte era de natureza judicial e o da administração pública de natureza administrativa e unilateral.

Como se viu a Emenda Constitucional obedece a um Processo Legislativo extremamente rigoroso. No caso em tela, apesar das minúcias do processo legislativo, no qual se faz justamente um controle preventivo de constitucionalidade, afora não estarem presentes os requisitos autorizadores da compensação, nada obstante a ilegalidade e a inconstitucionalidade ser tão aparente que a Emenda Constitucional n.º foi prontamente apelidada de Emenda do Calote, a mesma entrou em vigor em dezembro de 2009 e produzirá efeitos por 5 (cinco) exercícios

²¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Informativo n.º 725*, Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo725.htm>>. Acesso em 21/12/2015.

²¹⁶ Nesse sentido: ESTADÃO. *Cai a 'Emenda do Calote'*. Disponível em: <<http://opinioao.estadao.com.br/noticias/geral,cai-a-emenda-do-calote-imp-,1012344>>. Acesso em 11/02/2016. CARNEIRO, Luiz Orlando. *STF aprova modulação de 'emenda do calote' de precatórios*. Disponível em: <http://jota.uol.com.br/stf-aprova-modulacao-de-emenda-do-calote-de-precatorios>>. Acesso em 11/02/2016. OAB CONSELHO FEDERAL. *OAB quer fim do calote: STF derruba 3 pontos da Emenda de Precatórios*. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticia/25291/oab-quer-fim-do-calote-stf-derruba-3-pontos-da-emenda-de-precatorios>>. Acesso em: 11/02/2016. CARNEIRO, Luiz Orlando. *STF derruba "Emenda do calote" por 6 votos a 5*. Disponível em: <<http://www.jb.com.br/pais/noticias/2013/03/14/stf-derruba-emenda-do-calote-por-6-votos-a-5/>>. Acesso em 11/02/2016.

financeiros a contar de primeiro de janeiro de 2016²¹⁷, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

2.3.1.8 DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 62/2009

Anteriormente às Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 4.357 e 4.425, em controle concentrado de constitucionalidade, houve formação de jurisprudência em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Para verificar como se formou essa jurisprudência, importante salientar que, em virtude da União, Fazenda Nacional, ser a pagadora dos precatórios e detentora das compensações de ofício, a competência para o julgamento das ações sobre o tema é da Justiça Federal, pelos juízes federais em primeira instância (artigo 109, inciso I, CF) e pelos Tribunais Regionais Federais em segunda instância (artigo 108, inciso II, CF).

Por isso, serão analisados julgados, por amostragem, dos Tribunais Regionais Federais, utilizando-se como critério de pesquisa a Emenda Constitucional 62, para buscar julgados somente entre 2012 e 2013 a fim de evitar a repetição das decisões do Supremo Tribunal Federal. Eis a amostra do Tribunal Regional Federal da 1.^a Região:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO DE SENTENÇA - PRECATÓRIO - ABATIMENTO (COMPENSAÇÃO) COM TRIBUTOS (ART. 100, §9º, DA CF/88) - REGRA DE TRANSIÇÃO: ORIENTAÇÃO NORMATIVA/CJF N. 04/2012 - DESÍDIA DA FAZENDA PÚBLICA EM INDIACAR OS DÉBITOS COMPENSÁVEIS - AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. A partir da inclusão dos §§9º e 10º ao art. 100 da CF/88 pela EC n. 62/2009, possível o abatimento do valor devido pela Fazenda Pública das prestações vincendas de parcelamento firmado pela exequente. **Tal modificação constitucional**

²¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015.

revela autêntica sinceridade normativa, na medida em que tenta corrigir a falha, até então existente, de que o Poder Público pagava seus créditos "à vista" e recebia do contribuinte "parceladamente". 2. O Conselho de Justiça Federal editou a Orientação Normativa n. 04, de 08 JUN 2010, com a finalidade de estabelecer regra de transição para a modificação constitucional. Essa norma prevê (art. 2º) que, para os precatórios já autuados no tribunal, que não tenham sido intimadas a entidade executada pelo juízo da execução, caberá ao tribunal, por meio de seu presidente, realizar a referida intimação. **A eventual resposta positiva de pretensão de compensação por parte da entidade devedora deve ser remetida ao juízo da execução para que ele decida sobre o incidente.** 3. Se a FN, devidamente intimada para os fins do §§9º e 10º ao art. 100 da CF/88, deixa de indicar os dados necessários para a identificação e atualização dos débitos a serem compensados (apenas informa montante total da suposta dívida da autora), não deve ser deferida a compensação por descumprimento do ônus que lhe competia (desídia). 4. Pedido de dilação do prazo, em 120 dias, para a precisão dos débitos cuja compensação se pretendia, não está prevista em lei e constitui ofensa indevida ao direito da contribuinte à prestação jurisdicional célere. 5. Agravo de instrumento não provido. 6. Peças liberadas pelo Relator, Brasília, 27 de novembro de 2012., para publicação do acórdão.²¹⁸ [grifamos]

Percebe-se que o Tribunal Regional Federal da 1.^a Região não apenas permitiu a aplicação da Emenda Constitucional 62 para realizar a compensação de ofício, mas também declarou constitucional a compensação do precatório já exigível pelo contribuinte com débitos parcelados, ou seja, com exigibilidade suspensa. Afinal, o artigo 151,

²¹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1.^a Região. Sétima Turma. Agravo n.º 0007993-12.2012.4.01.0000. Relator: Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 p.741 de 07/12/2012.

inciso VI, do Código Tributário Nacional prevê que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário.

O Tribunal Regional Federal da 2.^a Região decidiu neste mesmo sentido neste agravo de instrumento:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PRECATÓRIO JUDICIAL. COMPENSAÇÃO COM DÉBITO FISCAL PARCELADO. ART. 100, § 9º DA CF. EC Nº 62/2009. POSSIBILIDADE. PEDIDO TEMPESTIVAMENTE REALIZADO. LEVANTAMENTO ANTES DA DECISÃO DEFINITIVA DA QUESTÃO. RETORNO AO ESTADO ANTERIOR DAS COISAS. DEPÓSITO DO SALDO OU OFERECIMENTO DE GARANTIA. PODER GERAL DE CAUTELA. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. EXPRESSÕES INJURIOSAS. 1 - A agravante se insurge contra a decisão que indeferiu pedido de compensação de crédito de precatório judicial para pagamento de honorários sucumbenciais de titularidade do sociedade advocatícia agravante, com seus débitos fiscais incluídos em parcelamento, na forma em que autorizada pelo art. 100, § 9º, da Constituição, acrescentado pela EC nº 62/09. [...] 3 - Considerando que a nova regra constitucional é de aplicabilidade imediata, já que independe de regulamentação posterior, revela-se equivocada a decisão que determinou a expedição do precatório em favor do agravado, ao fundamento de que os débitos fiscais que possuía com a agravante encontravam-se suspensos pelo parcelamento. 4 - A única ressalva à compensação expressamente contida na norma constitucional foi o questionamento administrativo ou judicial do débito impeditivo do pagamento do precatório e, ainda assim, que tal questionamento seja dotado de efeito suspensivo. **No parcelamento, embora haja suspensão da exigibilidade do débito por expressa do art. 151, VI, do CTN, não há a contestação da dívida, mas, ao contrário, o reconhecimento de sua existência.** 5 - Ainda que houvesse discordância quanto ao enquadramento ou não do débito apresentado pela União em

situação que impede o pagamento do crédito de precatório, enquanto não houvesse julgamento definitivo da questão, não era devida a liberação dos valores. 6 - O depósito da quantia levantada ou outra caução idônea para retorno do estado anterior das coisas, embora exigido com base no art. 475-O, III, do CPC, previsto para as execuções provisórias, também pode ser aplicável na execução de título judicial transitado em julgado, com fundamento no poder geral de cautela, previsto no art. 798 do CPC. 7 - Mesmo nas execuções definitivas, diante do risco de grave dano ao executado, é legítima a exigência de garantia para levantamento do objeto da pretensão executiva, quando pendente qualquer discussão que possa resultar em modificação de situação até então constituída, assegurando o ressarcimento das perdas e danos à parte prejudicada. Este, aliás, é o propósito da norma contida no art. 811 do CPC, que, apesar de previsto no capítulo pertinente aos procedimentos cautelares, orienta quanto à possibilidade de liquidação dos danos decorrentes de atos no processo no bojo dos próprios autos. 8 - No caso específico, ainda que o título judicial transitado só pudesse vir a ser reformado na via rescisória, demanda esta já oportunamente proposta pela União, a reforma que poderia advir seria decorrente da compensação prevista no art. 100, § 9º, da CF, de modo que, ainda que permanecesse inalterado o direito de crédito do agravado, o mesmo deveria ser utilizado, por expressa disposição constitucional, para a quitação das parcelas vincendas de seu parcelamento fiscal. 9 - **Assim, não apenas cabível a compensação pretendida pelo agravante, como também a exigência de garantia em decorrência do levantamento inoportuno do precatório, durante a pendência de discussão que poderia repercutir na destinação de seu valor. [...]** 12 - **Agravo de instrumento provido, para reconhecer devida à compensação das parcelas vincendas de parcelamento com crédito de precatório judicial, com base no art. 100, § 9º, da Constituição, e determinar que a apuração das**

perdas e danos decorrentes do levantamento antecipado do precatório seja realizado no juízo de origem.²¹⁹ [grifamos]

No Tribunal Regional Federal da 3.^a Região, por sua vez, encontramos este julgado que, apesar de ressaltar que o precatório poderia sofrer constringões para a garantia de crédito tributário, dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, aceitou a quitação de parcelamento, crédito tributário com exigibilidade suspensa, como se fosse exigível:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO INOMINADO. PRECATÓRIO. ARTIGO 100, §§ 9º E 10 DA CF. EC 62/09. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS. PEDIDO ANTERIOR À EXPEDIÇÃO DO PRECATÓRIO. CABIMENTO. SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO DESPROVIDO. 1. O § 9º do artigo 100 da Constituição Federal, incluído pela EC 62/09, expressamente prevê que "No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial", estabelecendo o § 10 que "Antes da expedição dos

²¹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2.^a Região. Agravo de Instrumento n.º 0016932-85.2011.4.02.0000. Relator: Desembargador Federal Luiz Antonio Soares. Disponível em: <http://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:dllCgfPeKAQJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108410/1/209/444435.rtf+%C2%A7%C2%A79%C2%BA+e+10%C2%BA+ao+art.+100+da+CF/88+COMPENSA%C3%87%C3%83O++inmeta:DataDecisao:daterange:2012-01-01..2013-12-31&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 30 jan. 2017.

precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preenchem as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos". 2. O texto expresso da Constituição Federal, contra o qual veicula a Fazenda Nacional sua pretensão, exige seja a compensação feita no momento da expedição do ofício precatório, de modo que sejam incluídos no orçamento apenas os valores efetivamente devidos, descontados os débitos constituídos, inscritos ou não, em face do contribuinte, credor do precatório. 3. A norma tem eficácia plena, não exigindo regulamentação, assim atingindo a situação dos precatórios ainda não emitidos na data da publicação da emenda constitucional, o que é o caso dos autos, pois, aqui, o ofício precatório/requisitório, sequer foi expedido, de forma que a indicação dos débitos pela PFN é anterior à tal emissão, atendendo a exigência estabelecida pela norma. Nota-se ainda, que a UNIÃO juntou, na origem, espelho de débitos, demonstrando a existência de diversos débitos, constituídos e sem exigibilidade suspensa, preenchendo, assim, o exigido pela norma constitucional para fins de desconto do valor a ser pago por ofício precatório. O bloqueio de valores tem o objetivo de impedir, cautelarmente, o levantamento que, se efetivado, exauriria o objeto da pretensão fazendária, resguardando o valor até que seja definida a sua destinação, podendo o contribuinte exercer o contraditório, sem qualquer ofensa a preceito constitucional. 4. Diferentemente da previsão contida no artigo 19 da Lei nº 11.033/04, **a instituída pela EC nº 62/2009 tem natureza constitucional e, pois, não padece de vícios, aferíveis de plano, inclusive porque o pagamento do precatório, decorrente de coisa julgada, não é intangível a restrições posteriores, seja a penhora, seja o bloqueio para a garantia de crédito tributário, dotado de liquidez, certeza e exigibilidade.** 5. **Embora haja questionamentos quanto à constitucionalidade da EC nº 62/2009 no Supremo Tribunal Federal, como, por**

exemplo, na ADI 4372/DF, o certo é que inexistente, até o momento, medida liminar suspendendo a sua eficácia, motivo pelo qual deve prevalecer a presunção geral de constitucionalidade da norma. 6. Agravo nominado desprovido.²²⁰ [grifamos]

Já no Tribunal Regional Federal da 4.^a Região, verificada a discussão sobre a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 62, o plenário se reuniu para julgar arguição da referida inconstitucionalidade, a fim de uniformizar as decisões. E o fez nos seguintes termos:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL 62, DE 2002. ARTIGO 100, §§ 9º E 10, DA CF/88. PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECONHECIMENTO. 1. Os créditos consubstanciados em precatório judicial são créditos que resultam de decisões judiciais transitadas em julgado. Portanto, sujeitos à preclusão máxima. A coisa julgada está revestida de imutabilidade. É decorrência do princípio da segurança jurídica. Não está sujeita, portanto, a modificações. Diversamente, o crédito que a norma impugnada admite compensar resulta, como regra, de decisão administrativa, já que a fazenda tem o poder de constituir o seu crédito e expedir o respectivo título executivo extrajudicial (CDA) administrativamente, porém sujeito ao controle jurisdicional. Isto é, não é definitivo e imutável, diversamente do que ocorre com o crédito decorrente de condenação judicial transitada em julgada. Ou seja, a norma impugnada permite a compensação de créditos que têm natureza completamente distintas. Daí a **ofensa ao instituto da coisa julgada**. 2. Afora isso, institui verdadeira execução fiscal administrativa, sem direito a embargos, já que,

²²⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3.^a Região. Terceira Turma. Agravo de Instrumento n.º 0018712-33.2011.4.03.0000. Relator: Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 26/07/2012, e-DJF3 Judicial 1, 03/08/2012.

como é evidente, não caberá nos próprios autos do precatório a discussão da natureza do crédito oposto pela fazenda, que, como é óbvio, não é definitivo e pode ser contestado judicialmente. Há aí, sem dúvida, **ofensa ao princípio do devido processo legal**. 3. Ao determinar ao Judiciário que compense crédito de natureza administrativa com crédito de natureza jurisdicional, sem o devido processo legal, usurpa a competência do Poder Judiciário, resultando daí **ofensa ao princípio federativo da separação dos poderes**, conforme assinalado, em caso similar, pelo STF na ADI 3453, que pontuou: "o princípio da separação dos poderes estaria agravado pelo preceito infraconstitucional, que restringe o vigor e a eficácia das decisões judiciais ou da satisfação a elas devidas na formulação constitucional prevalecente no ordenamento jurídico". 4. Ainda, dispondo a Fazenda do poder de constituir administrativamente o seu título executivo, tendo em seu favor inúmeros privilégios, materiais e processuais, garantidos por lei ao seu crédito (ressalvado os trabalhistas, preferência em relação a outros débitos; processo de execução específico; medida cautelar fiscal; arrolamento de bens, entre outros), ofende o princípio da razoabilidade/proporcionalidade a compensação imposta nos dispositivos impugnados. 5. **Em conclusão: os §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, introduzidos pela EC n. 62, de 2009, ofendem, a um só tempo, os seguintes dispositivos e princípios constitucionais: a) art. 2º da CF/88 (princípio federativo que garante a harmonia e independência dos poderes); b) art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88 (garantia da coisa julgada/segurança jurídica); c) art. 5º, inciso LV, da CF/88 (princípio do devido processo legal); d) princípio da razoabilidade/proporcionalidade**. 6. Acolhido o incidente de arguição de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, introduzidos pela EC n. 62, de 2009.²²¹ [grifamos]

²²¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4.^a Região. Corte Especial.

Destaca-se que a pesquisa jurisprudencial foi realizada por amostragem com julgados de 1.º/01/2012 a 31/12/2013 para verificar o posicionamento dos Tribunais Regionais Federais antes do Supremo Tribunal Federal emanar posicionamento.

O Tribunal Regional Federal da 4.ª Região julgou a arguição de inconstitucionalidade em 09/11/2011, ou seja, reconheceu a inconstitucionalidade antes dos demais julgados trazidos. Ainda assim, foi o único tribunal que a reconheceu.

Este julgado do Tribunal Regional Federal da 5.ª Região, por outro lado, possibilitou a aplicação da Emenda Constitucional 62 para compensação de precatório com débitos com exigibilidade suspensa por parcelamento:

TRIBUTÁRIO. PRECATÓRIO EXPEDIDO EM DATA ANTERIOR À VIGÊNCIA DA EC 62/2009. PARCELAMENTO LEI 11.941/2009. POSSIBILIDADE. ART. 43 DA LEI 12.431/2011. AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. Agravo de Instrumento, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal, em desfavor de decisão proferida que deferiu, nos termos do art. 100, parágrafo 9º da CF, a compensação de débito tributário do Agravante, consignado na CDA de n. 41607001025-25 com os créditos que este tem a receber com precatório 50442, nos autos da execução de título judicial. **2. O art. 43 da Lei 12.431 de 2011 previu a possibilidade de utilização do precatório para amortização da dívida consolidada na forma da Lei 11.941/09, mesmo que o precatório tenha sido expedido anteriormente à EC 62, de 2009.** Agravo de instrumento não provido.²²² [grifamos]

Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0036865-24.2010.404.0000. Relator: Desembargador Otávio Roberto Pamplona. D.E. 09/11/2011.

²²² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5.ª Região. Agravo de Instrumento n.º 00004556620124050000, Segunda Turma, Relator: Desembargador Federal Walter Nunes da Silva Júnior, DJE 03/05/2012, p. 344.

Fica claro que, apesar da existência das garantias fortes em favor dos contribuintes para defesa dos seus direitos fundamentais, nem o controle preventivo de constitucionalidade, durante o processo legislativo da Emenda Constitucional, nem o controle difuso de constitucionalidade, tendo em vista as inúmeras demandas judiciais sobre o tema, foram eficazes para proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes de forma célere, efetiva e eficaz.

2.3.1.9 GARANTIAS FORTES DOS CONTRIBUINTES

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.357 ficou consignado que os parágrafos 9.º e 10 do artigo 100 da Constituição Federal, incluídos pela Ementa Constitucional n.º 62/09, atentaram contra a efetividade da jurisdição (artigo 5º, XXXV, CF), a coisa julgada material (artigo 5º, XXXVI, CF) e a isonomia entre o Poder Público e o particular (artigo 5º, *caput*, CF); todos direitos fundamentais.

Logo, ficou cristalina a violação das garantias fracas previstas no artigo 5.º da Constituição Federal. Porém, a possibilidade de deduzir em juízo a obediência a tais direitos constitui garantia forte. No caso, foi possível fazê-lo mediante controle de constitucionalidade, tanto pela via difusa, como pela via concentrada.

Como se viu, a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário. Usualmente, a compensação se dá por iniciativa do contribuinte e é posteriormente homologada pela autoridade administrativa competente.

Como a entrada em vigor da Emenda Constitucional n.º 62/2009, porém, a compensação passou a ser possível por iniciativa do ente tributante, credor, mediante abatimento dos seus supostos créditos tributários no pagamento de precatórios.

Dessa forma, passou a existir a possibilidade de compensação tributária unilateral, na qual se desconta o crédito que a fazenda pública *entendia ter*, constituído de forma também unilateral, de um crédito que o contribuinte *sabia ter* porque cobrado judicialmente e transitado em julgado.

A referida modificação constitucional foi acertadamente julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por violar o direito fundamental do devido processo legal, a efetividade da jurisdição, a coisa julgada material, a Separação dos Poderes, a isonomia entre o Poder Público e o particular, o acesso à justiça e o direito adquirido.

Nem todas as decisões resolvem o mérito da questão da mesma forma. Porém, o fato é que a violação de direito fundamental em matéria tributária pode ser deduzida em juízo, tanto de forma difusa como concentrada.

Apesar disso, fica claro que durante a votação do Projeto de Emenda Constitucional as inconstitucionalidade e inadequação ao instituto da compensação eram flagrantes e poderia ter sido facilmente detectados pelo Poder Legislativo. Quem sabe até foram, mas os interesses envolvidos podem vir a superar o respeito à Constituição Federal e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Nada obstante, a Emenda Constitucional vem produzindo os efeitos da sua inconstitucionalidade e assim permanecerá por mais alguns exercícios financeiros, conforme modulação de efeitos realizada pelo Supremo Tribunal Federal.

Por isso, uma análise que merece ser feita no momento, é com relação à modulação dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal que em homenagem a segurança jurídica, perpetuou o desrespeito a alguns direitos fundamentais envolvidos.

2.3.1.10 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

No Brasil, por autorização do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99 – que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal – é autorizada a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A autorização legislativa (infraconstitucional, destaque-se) deixa claro que a modulação de efeitos poderá ocorrer por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Um caso que exemplifica tanto a segurança jurídica quanto o interesse social é o da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.270, que julgou a inconstitucionalidade do artigo 104 da Constituição do Estado de Santa Catarina o qual dava fundamento à Lei Complementar Catarinense n.º 155/97, que instituiu a Defensoria Pública no Estado de Santa Catarina, exercida pela Defensoria Dativa e Assistência Judiciária Gratuita, organizada pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de Santa Catarina (OAB/SC).

Segundo esta lei, ao invés de realizar concurso público para provimento dos cargos de Defensores Públicos, profissionais habilitados para advogar em favor da população carente, em Santa Catarina esta tarefa era realizada pelos advogados que se disponibilizassem como Defensores Dativos e os Assistentes Judiciários.

Assim, cabia a eles se inscreverem no site do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, para serem selecionados na triagem ou num processo judicial. À população carente que precisasse de advogado, bastava comparecer à triagem – em Joinville/SC, por exemplo, estabelecida na Prefeitura Municipal da cidade – que um advogado especialista lhe seria designado.

Os Defensores Dativos e Assistentes Judiciários atendiam seus clientes em seus próprios escritórios e arcavam com todos os custos da prestação do serviço para, ao fim de cada processo, ser fixada sua remuneração em sentença a qual deveria ser paga pelo Estado de Santa Catarina (diz-se deveria, porque frequentemente se mantinha em débito com a OAB/SC, de forma que até hoje prosperam ações de cobrança dos referidos honorários, lamentavelmente).

Contudo, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.270, tendo em vista que o artigo 5.º, inciso LXXIV, da Constituição Federal prevê que “o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos” e que o parágrafo 1.º do artigo 134 prevê que:

Art. 134. A Defensoria Pública é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe, como expressão e instrumento do regime democrático, fundamentalmente, a orientação jurídica, a promoção dos direitos humanos e a defesa, em todos os graus, judicial e extrajudicial, dos direitos individuais e coletivos, de forma integral e gratuita, aos necessitados, na forma do inciso LXXIV do art. 5º desta Constituição Federal.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 80, de 2014)

§ 1º Lei complementar organizará a Defensoria Pública da União e do Distrito Federal e dos Territórios e prescreverá normas gerais para sua organização nos Estados, em cargos de carreira, providos, na classe inicial, mediante concurso público de provas e títulos, assegurada a seus integrantes a garantia da inamovibilidade e vedado o exercício da advocacia fora das atribuições institucionais. (Renumerado do parágrafo único pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Como se vê, o comando constitucional é de que os Defensores Públicos necessariamente devem prestar concurso público de provas e títulos, a eles deve ser assegurada a garantia da inamovibilidade e deve ser vedado o exercício da advocacia fora das atribuições da Defensoria Pública.

Logo, a defensoria instalada pelo Estado de Santa Catarina mediante convênio com a seccional local da Ordem dos Advogados do Brasil era flagrantemente inconstitucional.

Destaca-se que a inconstitucionalidade ocorreu porque a Defensoria Dativa tentava satisfazer a Defensoria Pública constitucionalmente prevista e ausente nesta Unidade Federativa, mas a Defensoria Dativa por si só não é inconstitucional.

Diga-se de passagem, segundo estudo de Cappelletti a combinação de formas (Defensoria Dativa complementar à Defensoria Pública) perfectibilizam o direito fundamental de acesso à justiça,²²³ previsto no artigo 5.º, inciso XXXV, da Constituição Federal: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Todavia, como a Defensoria Dativa catarinense vinha em substituição (e não complementação, como poderia ser) à Defensoria Pública do Estado, o artigo 104 da Constituição do Estado de Santa Catarina que dava fundamento à Lei Complementar Catarinense n.º 155/97 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.270, cuja ementa é a seguinte:

²²³ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. 59 p. p. 16-17.

Art. 104 da constituição do Estado de Santa Catarina. Lei complementar estadual 155/1997. Convênio com a seccional da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB/SC) para prestação de serviço de “defensoria pública dativa”. Inexistência, no Estado de Santa Catarina, de órgão estatal destinado à orientação jurídica e à defesa dos necessitados. Situação institucional que configura severo ataque à dignidade do ser humano. Violação do inc. LXXIV do art. 5º e do art. 134, caput, da redação originária da Constituição de 1988. Ações diretas julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade do art. 104 da constituição do Estado de Santa Catarina e da lei complementar estadual 155/1997 e admitir a continuidade dos serviços atualmente prestados pelo Estado de Santa Catarina mediante convênio com a OAB/SC pelo prazo máximo de 1 (um) ano da data do julgamento da presente ação, ao fim do qual deverá estar em funcionamento órgão estadual de defensoria pública estruturado de acordo com a Constituição de 1988 e em estrita observância à legislação complementar nacional (LC 80/1994).²²⁴

Da simples leitura da ementa pode-se verificar a modulação de efeitos da declaração da inconstitucionalidade para permitir a continuidade dos serviços prestados mediante convênio com a OAB/SC, pelo prazo máximo de 1 (um) ano da data do julgamento da ação.

De fato, havia razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social para que a inconstitucionalidade não valesse imediatamente ao término do julgamento da ação. Entre essas razões pode-se mencionar: tempo hábil para (i) o Estado de Santa Catarina realizar concurso público para contratação de defensores públicos; (ii) instalação dos prédios das Defensorias Públicas no Estado; (iii) os defensores dativos serem substituídos por defensores públicos nas

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4270. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/2012, acórdão eletrônico DJe-188, divulg. 24-09-2012, public. 25/09/2012.

causas em andamento; (iv) os defensores dativos receberem remuneração pelo serviço já prestado; entre outros.

Sem a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade toda população catarinense ficaria com seu acesso à justiça restringido pela falta da Defensoria Pública e da Defensoria Dativa.

Logo, seria insensato e inconsequente não realizar a modulação dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade do artigo 104 da Constituição do Estado de Santa Catarina que dava fundamento à Lei Complementar Catarinense n.º 155/97, instituidora da Defensoria Pública no Estado de Santa Catarina, exercida pela Defensoria Dativa e Assistência Judiciária Gratuita, organizada pela OAB/SC.

2.3.1.11 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No caso da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 62, declarada pela ADIn n.º 4.357 houve modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade nos autos da ADIn 4.425, nos seguintes termos:

[...] consideram-se válidas as compensações, os leilões e os pagamentos à vista por ordem crescente de crédito previstos na Emenda Constitucional n.º 62/2009, desde que realizados até 25.03.2015, data a partir da qual não será possível a quitação de precatórios por tais modalidades; [...].²²⁵

A questão que se coloca é: qual foi o motivo desta modulação de efeitos? Trata-se de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social conforme autoriza a norma infraconstitucional?

Ao proferir o seu voto, o Ministro Luís Fux belamente se refere à questão da compensação assim:

Quanto ao regime de compensação unilateral dos débitos da Fazenda Pública inscritos em

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015.

precatórios, criados pelos §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição da República (bem como o inciso II do § 9º do art. 97 do ADCT), introduzidos pela EC nº 62/2009, também entendo a decisão deva possuir efeitos *retrospectivos* inquinando toda e qualquer compensação unilateral que tenha sido realizada pelos Estados e Municípios. A razão disso é simples: tanto a segurança jurídica quanto a proteção da confiança legítima – dois dos vetores axiológicos que justificam a modulação das decisões judiciais – não protegem quem age de má-fé ou se beneficia da própria torpeza.²²⁶

Os Ministros Luís Roberto Barroso e Teori Zavascki consentiram com o voto do Ministro Luiz Fux²²⁷. Dias Tofoli divergiu da seguinte forma:

[...] **mantenho temporariamente quase a integralidade do regime especial**, com destaque ainda para o art. 97, §§ 1º e 2º, do ADCT, que estabelece percentuais mínimos da receita corrente líquida, vinculados ao pagamento do precatório, norma que, conforme observou o Ministro **Luiz Fux** em seu voto, permitirá que estados, Distrito Federal e municípios deem continuidade à quitação de suas dívidas sem prejudicar o atendimento de outras finalidades de interesse público. [...] [grifos originais]²²⁸

Percebe-se que o argumento para tal divergência é o interesse público. Nesse sentido, importante a lição de Abboud, para quem

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015, p. 12.

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015, p. 88.

²²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015, p. 98-99.

A primazia dos direitos fundamentais sobre o interesse público configura a premissa fundamental para a caracterização do Estado Constitucional. Assim, caso fosse admitida a restrição de direito fundamental com fundamento na suposta primazia do interesse público, de uma única vez, seriam esvaziadas as duas principais funções dos direitos fundamentais: (i) oponibilidade contra o poder público; e (ii) proteção do cidadão contra formação de eventuais maiorias, ou da atuação do governamental supostamente embasada na vontade da maioria.²²⁹

O Ministro Dias Toffoli, em seu voto, chama a atenção para o fato que a emenda inconstitucional foi capaz de incrementar o pagamento dos precatórios devidos pelos Estados e Municípios e que “[...] considerando o enorme volume da dívida de precatórios de alguns estados e municípios, é quase certo que esses entes não conseguiriam honrar seus compromissos [...] sem os mencionados mecanismos.”²³⁰ Lastimavelmente, o Ministro conclui votando pela atribuição de efeito *ex nunc*, ou seja, não retroativo à declaração de inconstitucionalidade.²³¹

Logo, os devedores de precatórios puderam contar com o trâmite da Ação Direta de Inconstitucionalidade e com a permissão de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade para sacrificar os direitos fundamentais dos contribuintes com o fito de

²²⁹ ABOUD, Georger. O mito da supremacia do interesse público sobre o privado: a dimensão constitucional dos direitos fundamentais e os requisitos necessários para se autorizar restrição a direitos fundamentais. In: *Revista dos Tribunais*, n. 907, maio, 2011, p. 61 et seq., conclusões principais.

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015, p. 99.

²³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015, p. 100.

implantar um programa de adimplemento de precatórios. E obtiveram sucesso, com o aval do *Guardião da Constituição*.²³²

Interessante que o Ministro Luís Roberto Barroso, apesar de lecionar Direito Constitucional em nível de graduação e pós-graduação *stricto sensu*²³³, no julgamento da ADIn não se preocupou com os direitos fundamentais dos contribuintes propondo o seguinte:

A minha proposta [...] é a possibilidade de compensação de precatórios com dívida ativa inscrita até a data do julgamento da questão de ordem, para não e comprometer o fluxo do caixa de arrecadação dos Estados.²³⁴

Somente a título de curiosidade as expressões “direito fundamental” e “direitos fundamentais”, em todo julgamento da ADIn 4.425 aparecem apenas duas vezes. Como se pode perceber, apenas o Ministro Luiz Fux de fato se preocupou com eles.

Repisa-se que para Ferrajoli, não garantir um direito é o mesmo que negar sua existência,²³⁵ ainda que garantismo e democracia sejam modelos normativos imperfeitamente realizados.²³⁶ O fato é que apesar de o autor ter elogiado a Constituição do Brasil, considerando-a a mais avançada dentre todas as constituições de terceira geração,²³⁷ não basta ter um lindo *sistema* constitucional e falta de *consciência* constitucional por parte dos operadores do Direito.

Isto é, apesar da previsão constitucional dos direitos fundamentais, das ferramentas para deduzir em juízo sua aplicação e, sobretudo, da previsão de aplicação imediata de tais normas (artigo 5.º,

²³² Conforme *caput* do artigo 102 da Constituição Federal: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a **guarda da Constituição** [...]”.

²³³ BARROSO, Luís Roberto. *Vida acadêmica*. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/?page_id=11>. Acesso em 12/01/2017.

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJe-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015, p. 152.

²³⁵ FERRAJOLI, 2001, p. 26.

²³⁶ FERRAJOLI, 2002, p. 799.

²³⁷ FERRAJOLI, 2012b, p. 231.

inciso XXXV, CF), utiliza-se dessas ferramentas para contornar a obrigação constitucional.

2.3.2 OUTRAS VIOLAÇÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE

A Emenda Constitucional n.º 62 constituiu, nesta pesquisa, apenas um estudo de caso. Porém, a doutrina vem há muito apontando diversas violações aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Machado, por exemplo, critica “[...] o estreitamento injustificável do alcance do art. 138 do Código Tributário Nacional, cujo sentido político [...] resta quase inteiramente anulado pelo entendimento fazendário [...]”, com o aval do Judiciário.²³⁸

O autor também chama atenção para a desobediência ao comando constitucional da segurança jurídica com flagrante violação da regra da irretroatividade da lei tributária, mediante aumento de alíquota do imposto de importação sobre importação de automóveis.²³⁹

Menciona, ainda, a ausência de fundamentação adequada dos atos que aumentam alíquotas de impostos extrafiscais, permitindo o desvio de finalidade quanto à ressalva ao direito fundamental do contribuinte da estrita legalidade.²⁴⁰

Como se não bastasse, Machado denuncia as violações à legalidade, tais quais instituição e cobrança de tributo oculto, de taxa a título de tarifas, a adoção de critérios inadmissíveis de determinação de base de cálculo de imposto, bem como a não restituição do tributo pago indevidamente.²⁴¹

No mesmo sentido da necessidade de instituição dos Estatutos dos Contribuintes em âmbito estadual e federal, o autor, aponta as violações ao devido processo legal no âmbito administrativo.²⁴²

No mesmo sentido, Ávila afirma que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por exemplo, pode ser descrita como jurisdição restritiva, destacando que ao avaliar a jurisprudência em matéria tributária, também de outros tribunais, nota-se que os direitos fundamentais dos contribuintes vêm sendo ignorados reiteradamente.

²³⁸ MACHADO, 2009, p. 99.

²³⁹ MACHADO, 2009, p. 99.

²⁴⁰ MACHADO, 2009, p. 99.

²⁴¹ MACHADO, 2009, p. 99.

²⁴² MACHADO, 2009, p. 99.

Como fundamento de sua afirmação, critica a possibilidade de instituição de tributos por meio de medidas provisórias, em flagrante afronta à segurança jurídica e à democracia (arts. 1º, 5º, e 150, I e II, da CF/88).²⁴³

Além disso, aponta a possibilidade de alteração do Imposto sobre a Renda no término do ano, visto que não há restrição para controlar a alteração retroativa da hipótese de incidência, uma vez que se obedece a norma vigente no momento da declaração e não da prática do fato gerador.²⁴⁴

Ávila ainda ressalta a entrada em vigor de leis um dia após a sua publicação, pois muitas vezes em matéria tributária a lei é publicada no dia 31 de dezembro do exercício financeiro, entrando em vigor em 1.º de janeiro do ano subsequente, tornando a anterioridade meramente formal.²⁴⁵

Ademais, por mais de dez anos foi necessário pagamento para utilização da segunda instância do processo administrativo, apesar do artigo 5.º, inciso LV, da Constituição Federal prever um processo administrativo justo e o dever dos órgãos estatais de observar direitos fundamentais. Ainda assim, levou mais de uma década para o Supremo Tribunal Federal declarar que a exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo intransponível, para consideráveis parcelas da população, ao exercício do direito de petição.²⁴⁶

Importante destacar que as pesquisas desses autores não foram feitas de acordo com o marco teórico aqui adotado, qual seja, a Teoria Geral do Garantismo. Porém, seus exemplos são pertinentes.

2.3.2.1 O MINISTÉRIO PÚBLICO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Como visto anteriormente, a Constituição Brasileira é considerada por Ferrajoli a mais avançada das constituições de terceira geração, porque contém um amplo catálogo de direitos sociais, por ser absolutamente rígida quanto às cláusulas pétreas, por prever a Defensoria Pública, o Tribunal Eleitoral, além de ter o duplo controle de constitucionalidade (concentrado e difuso), vinculação orçamentária e o Ministério Público como defensor dos interesses públicos.

²⁴³ ÁVILA, 2012, p. 633.

²⁴⁴ ÁVILA, 2012, p. 633.

²⁴⁵ ÁVILA, 2012, p. 634.

²⁴⁶ ÁVILA, 2012, p. 634.

Nesse sentido são os artigos 127, *caput*, e 129, inciso III, da Constituição Federal:

Art. 127. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbendo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e **individuais indisponíveis**. [grifo nosso]

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

[...]

III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros **interesses difusos e coletivos**; [...].

§ 1º A legitimação do Ministério Público para as ações civis previstas neste artigo não impede a de terceiros, nas mesmas hipóteses, segundo o disposto nesta Constituição e na lei.

Logo, é cristalino que ao Ministério Público incumbe a defesa dos interesses individuais indisponíveis (*caput*, artigo 127, CF), dentre outros, com o fito de evitar ações de massa, ou seja, inúmeras ações judiciais discutindo o mesmo tema, alcançando, assim, a maior efetividade da justiça com maior economia.

Anteriormente, foi verificado que os direitos fundamentais dos contribuintes têm a característica de indisponibilidade e consistem (i) na estrita legalidade; (ii) na anterioridade; (iii) na irretroatividade da lei tributária; (iv) na tipologia tributária; (v) na proibição de tributo com efeito de confisco; (vi) na capacidade contributiva; (vii) na uniformidade geográfica; (viii) na não discriminação; (ix) na indelegabilidade da competência tributária; e (x) na não-cumulatividade.

Portanto, em todos os casos em que há violação desses e de outros identificados direitos fundamentais dos contribuintes, estaria o Ministério Público legitimado a deduzir em juízo a obediência aos mesmos.

Nesse diapasão, o artigo 25, inciso IV, alínea *a* da Lei n.º 8.625/1993, que institui a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, é categórica:

Art. 25. Além das funções previstas nas Constituições Federal e Estadual, na Lei Orgânica e em outras leis, **incumbe, ainda, ao Ministério Público:**

[...]

IV - **promover** o inquérito civil e a **ação civil pública**, na forma da lei:

a) **para a proteção, prevenção e reparação dos danos causados** ao meio ambiente, ao consumidor, aos bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, e **a outros interesses difusos, coletivos e individuais indisponíveis e homogêneos**; [...]. [grifamos]

Ainda mais específica é a Lei Complementar n.º 75/1993, que dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União que em seu artigo 5.º, inciso II, alínea *a*, assinala que

Art. 5º São funções institucionais do Ministério Público da União:

[...]

II - zelar pela observância dos princípios constitucionais relativos:

a) **ao sistema tributário, às limitações do poder de tributar, à repartição do poder impositivo e das receitas tributárias e aos direitos do contribuinte**; [...]. [grifamos]

O caráter de direitos individuais dos direitos fundamentais tributários é inegável, conforme explica Derzi:

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade,

capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição.²⁴⁷

No entanto, o Supremo Tribunal Federal entende que o Ministério Público não possui legitimidade ativa *ad causam* para deduzir em juízo pretensão de natureza tributária, com o fito de questionar a inconstitucionalidade ou legalidade de tributo. Nesse sentido:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DELIBERAÇÃO VIRTUAL DO PLENÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA E REAFIRMADA A JURISPRUDÊNCIA. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. ERRO MATERIAL. POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO DE OFÍCIO (ART. 463, II, DO CPC). EMBARGOS ACOLHIDOS PARA DETERMINAR DE OFÍCIO A CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL. [...] 2. In casu, o acórdão embargado assentou: “DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO INTERPOSTA EM FACE DE SENTENÇA PROFERIDA EM SEDE DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA QUE DISCUTE MATÉRIA TRIBUTÁRIA (DIREITO DOS CONTRIBUINTE À RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA SUPOSTAMENTE INCONSTITUCIONAL). ILEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM" DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA, EM AÇÃO CIVIL PÚBLICA, DEDUZIR PRETENSÃO RELATIVA À MATÉRIA TRIBUTÁRIA. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DA

²⁴⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota inserta em BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14.

CORTE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA". [...].²⁴⁸ [grifamos]

LEGITIMIDADE - MINISTÉRIO PÚBLICO - AÇÃO CIVIL PÚBLICA - TRIBUTO. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, **o Ministério Público não possui legitimidade para propor ação civil pública impugnando cobrança de tributo**. Precedente: Recurso Extraordinário nº 195.056-1/PR, relatado perante o Pleno pelo Ministro Carlos Velloso, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de fevereiro de 1999.²⁴⁹ [grifamos]

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. 2. **O Ministério Público não tem legitimidade para propor ação civil pública que verse sobre tributos**. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.²⁵⁰ [grifamos]

CONSTITUCIONAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA: MINISTÉRIO PÚBLICO: TRIBUTOS: LEGITIMIDADE. Lei 7.374/85, art. 1º, II, e art. 21, com a redação do art. 117 da Lei 8.078/90 (Código do Consumidor); Lei 8.625/93, art. 25. C.F., artigos 127 e 129, III. I. - **O Ministério Público não tem legitimidade para aforar ação civil pública para o fim de impugnar a**

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração em Agravo em Recurso Extraordinário n.º 694294. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/2014, acórdão eletrônico, DJe-203, divulg. 16/10/2014, public. 17/10/2014.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 206781. Relator: Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 06/02/2001, DJ 29/06/2001, pp-00056, ement., vol-02037-04, pp-00874.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 559985, Relator: Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 04/12/2007, DJe-018, divulg. 31/01/2008, public. 01/02/2008, ement. vol-02305-12, pp-02613.

cobrança de tributos ou para pleitear a sua restituição. É que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) relação de consumo, nem seria possível identificar o direito do contribuinte com "interesses sociais e individuais indisponíveis". (C.F., art. 127). II. - Precedentes do STF: RE 195.056-PR, Ministro Carlos Velloso, Plenário, 09.12.99; RE 213.631-MG, Ministro Ilmar Galvão, Plenário, 09.12.99, RTJ 173/288. III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.²⁵¹ [grifamos]

MINISTÉRIO PÚBLICO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE RIO NOVO-MG. EXIGIBILIDADE IMPUGNADA POR MEIO DE AÇÃO PÚBLICA, SOB ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELO SEU NÃO-CABIMENTO, SOB INVOCAÇÃO DOS ARTS. 102, I, a, E 125, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. **Ausência de legitimação do Ministério Público para ações da espécie, por não configurada, no caso, a hipótese de interesses difusos, como tais considerados os pertencentes concomitantemente a todos e a cada um dos membros da sociedade, como um bem não individualizável ou divisível, mas, ao revés, interesses de grupo ou classe de pessoas, sujeitos passivos de uma exigência tributária cuja impugnação, por isso, só pode ser promovida por eles próprios, de forma individual ou coletiva.** Recurso não conhecido.²⁵² [grifamos]

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 248191, Relator: Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 01/10/2002, DJ 25/10/2002, pp-00064, ement. vol-02088-03 pp-00567.

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 213631, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1999, DJ 07-04-2000, pp-00069, ement. Vol-01986-02, pp-00263, rtj vol-00173-01 pp-00288.

Pode-se observar que o Supremo Tribunal Federal entendeu nos casos acima que os interesses dos contribuintes eram individuais, patrimoniais e disponíveis. Logo, entendeu que não havia direitos fundamentais envolvidos.

Para fortalecer a tese, em 2001 a Medida Provisória n.º 2.180-35 incluiu parágrafo único ao artigo 1.º da Lei n.º 7.347/85, que disciplina a ação civil pública, com a seguinte redação:

Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados.

Em outras palavras, a Medida Provisória, ato de iniciativa do Poder Executivo, diga-se de passagem, veio para restringir o exercício de direitos fundamentais dos contribuintes.

Depreende-se que os direitos fundamentais dos contribuintes são reconhecidos, porém, vêm sendo relativizados em prol do interesse público, esvaziando a oponibilidade daqueles contra o Poder Público. Não obstante, o conceito de interesse público é muito genérico e aberto, debilitando o garantismo na seara tributária.

O caso examinado, da Emenda Constitucional 62/2009, é perfeito para identificar que a despeito do rígido processo legislativo a que se submete uma emenda à Constituição, com votação bicameral, em dois turnos, com quórum qualificado, não foi suficiente para evitar que as inconstitucionalidades identificadas fossem postas em vigência.

O Poder Executivo não hesitou em praticar tais inconstitucionalidades e o Judiciário em convalidá-las, mostrando que o sistema de freios e contrapesos imposto pela separação de poderes, foi ineficaz por mais de cinco anos consecutivos na proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes devedores e, simultaneamente, credores da União.

3 CONCLUSÃO

Ferrajoli desenvolveu uma Teoria Geral do Garantismo, que possui três significados distintos. Como modelo de direito tem-se uma fonte de legitimação formal e uma de legitimação substancial de qualquer poder, assegurando, assim, poderes regulados e controlados, limitados por deveres jurídicos, relativos não somente à forma, mas também aos conteúdos de seu exercício, que quando violados conta com meios para invalidação do exercício do poder em contraste com normas superiores protetoras dos direitos fundamentais.

Como teoria do direito possibilita a exclusão da legitimação desde o interior das normas vigentes inválidas, fundado da legalidade como fonte formal de vigor das normas; desenvolve, assim, a diferenciação entre vigência (respeito às formalidades do processo legislativo), validade (o conteúdo normativo respeita a Constituição) e eficácia (realização) das normas jurídicas, reforçando a necessidade da separação dos poderes para averiguar esses três quesitos.

Como filosofia política faz uma rígida separação entre direito e moral, ou entre validade e justiça, permitindo a crítica e a perda da legitimação das instituições jurídicas positivas quando desrespeitam sua finalidade, sendo o Estado de Direito um meio para garantir os direitos fundamentais do cidadão.

Definida a importância dos direitos fundamentais para realização do Estado de Direito, verificou-se que a igualdade é constitutiva dos direitos fundamentais e vice-versa para definir tais direitos como sendo: subjetivos, abstratos, positivos, universais, indisponíveis, inalienáveis, de titularidade dos seres humanos, podendo cada ordenamento definir outros direitos como fundamentais.

Como se extrai desses significados de garantismo e da definição de direitos fundamentais, Ferrajoli desenvolve o constitucionalismo juspositivista, dependente de uma constituição rígida, superior à legislação ordinária, que é o caso brasileiro.

Este constitucionalismo pode ser visto como (i) modelo de direito, abrangendo a positivação dos princípios que norteiam a produção legislativa, constituindo limites e vínculos a todos os poderes, os quais devem ser garantidos pelo controle jurisdicional de constitucionalidade; (ii) teoria do direito, por sua vez, propondo a divergência entre o dever ser constitucional e o ser legislativo, caracterizando uma discrepância entre validade e vigência; (iii) filosofia do direito, ou seja, uma teoria da democracia substancial além de formal articulada em quatro dimensões: dos direitos políticos, dos direitos civis, dos direitos de liberdade e dos

direitos sociais; valores conquistados historicamente para tutela dos bens e dos direitos fundamentais; constituindo, assim, a normatividade forte da Constituição, dotada de garantias primárias (fracas, relacionando-se com a previsão do direito) e garantias secundárias (fortes, relacionando-se com a garantia do direito, mediante normas processuais para dedução da sua violação em juízo).

Com essas premissas, foi possível passar a análise da Constituição da República Federativa do Brasil, considerada por Ferrajoli a mais avançada das constituições de terceira geração por possuir um amplo catálogo de direitos sociais, sendo vários de última geração, por ser absolutamente rígida quanto às cláusulas pétreas, por conter duplo controle de constitucionalidade (concentrado e difuso, além do preventivo), vinculação orçamentária e previsão de um Ministério Público defensor dos interesses públicos, além de uma Defensoria Pública para defesa dos interesses particulares daqueles que não possuem condições de arcar com advogado, bem como um Tribunal Eleitoral com jurisdição externa e independente das instituições políticas. Além disso, a Constituição Brasileira possui previsão de aplicação imediata dos direitos fundamentais (artigo 5.º, § 1.º) e garantia de acesso à justiça (artigo 5.º, inciso XXXV).

A Constituição Federal conta com um extenso rol não exaustivo de direitos e garantias fundamentais, a saber, direitos individuais (artigo 5.º), direitos à nacionalidade (artigo 12); direitos políticos (artigos 14 a 17); direitos sociais (artigos 6.º e 193 e seguintes); direitos coletivos (artigo 5.º); (vi) direitos solidários (artigos 3.º e 225); e direitos tributários (artigos 150 a 153).

Daí consegue-se extrair que os direitos fundamentais dos contribuintes no Brasil são: a estrita legalidade; a anterioridade; a irretroatividade da lei tributária; a tipologia tributária; a proibição de tributo com efeito de confisco; a capacidade contributiva; a uniformidade geográfica; a não discriminação; a indelegabilidade da competência tributária; e a não-cumulatividade; ficando a ressalva de que o direito de alguém só tem assento no dever de outro alguém, logo, em contrapartida aos direitos fundamentais dos contribuintes estão os deveres fundamentais dos contribuintes.

Para fortalecer a realização dos direitos fundamentais do contribuinte, as Unidades Federativas de Santa Catarina (Lei Complementar 313/2005), São Paulo (Lei Complementar 939/2003), Minas Gerais (Lei 13.515/2000), Paraná (Lei Complementar 107/2005), Mato Grosso do Sul (Lei 2.211/2001), Goiás (Lei Complementar) e Ceará (Lei Complementar 130/2014), contam com seus estatutos dos

contribuintes; e tramita no Congresso Nacional um projeto de lei que busca instituir um Código de Defesa do Contribuinte com vigência em todo o território nacional.

Tendo delimitado o constitucionalismo garantista e os direitos fundamentais dos contribuintes no Brasil, tomamos o caso da Emenda Constitucional n.º 62 para verificar até que ponto estes direitos são respeitados. Esta Emenda Constitucional, no âmbito tributário, permitiu que os credores de precatórios tivessem seus débitos com a Fazenda Nacional, inclusive vincendos e com exigibilidade suspensa, compensados de ofício com o precatório a receber.

Embora vigente (atendeu aos critérios formais de sua produção), essa Emenda Constitucional não era válida, porquanto sua substância viola o direito fundamental do devido processo legal, a efetividade da jurisdição, a coisa julgada material, a separação dos poderes, a isonomia entre o Poder Público e o particular, o acesso à justiça e o direito adquirido.

Apesar disso, a emenda vigorou de 10 de dezembro 2009 a 25 de março de 2015, isto é, por mais de cinco anos, tendo sido posta em vigência pelo Poder Legislativo, efetivada pelo Poder Executivo e convalidada pelo Poder Judiciário até esta data. Em controle difuso, todos os Tribunais Regionais Federais, com exceção do da 4.^a Região, decidiram massivamente pela constitucionalidade das compensações de ofício.

Destaca-se que o Poder Legislativo não se atentou para as inconstitucionalidades durante o processo de alteração da Constituição, o Poder Executivo aplicou vigorosamente a emenda, ainda que inconstitucional, e o Poder Judiciário deu seu aval às inconstitucionalidades praticadas por mais de cinco anos; tal ciclo foi quebrado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.357 em controle concentrado de constitucionalidade. Apesar disso, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.425, o Tribunal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para considerar válidas as compensações já realizadas.

Como visto, em alguns casos a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade pode vir a dar maior segurança jurídica ao jurisdicionado, como no caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.270, que declarou inconstitucional a Defensoria Pública no Estado de Santa Catarina, exercida pela Defensoria Dativa e Assistência Judiciária Gratuita, organizada pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de Santa Catarina.

Porém, no caso das compensações de ofício, serviu para convalidar atos, sabidamente inconstitucionais, praticados pelos três poderes, que puseram uma emenda constitucional em vigor unicamente com o fito de estabilizar os cofres públicos em detrimento dos direitos fundamentais dos contribuintes. Uma manobra que põe em risco todo Estado Democrático de Direito Tributário Brasileiro.

Como visto no primeiro capítulo, um dos motivos pelo qual Ferrajoli considera a Constituição Brasileira a mais avançada das de terceira geração é a previsão do Ministério Público não apenas com a função de propor ações penais, mas como defensor dos interesses públicos (artigos 127, caput, e 129, inciso III, CF, combinado com o artigo 25, inciso IV, alínea *a* da Lei n.º 8.625/1993 e artigo 5.º, inciso II, alínea *a*, da Lei Complementar n.º 75/1993).

No entanto, o Supremo Tribunal Federal entende que o Ministério Público não possui legitimidade ativa *ad causam* para deduzir em juízo pretensão de natureza tributária, visando questionar a inconstitucionalidade ou legalidade de tributo. Coadunando-se com o Poder Judiciário, o Poder Executivo em 2001 propôs a Medida Provisória n.º 2.180-35 que incluiu um parágrafo único ao artigo 1.º da Lei n.º 7.347/85 a fim de retirar a legitimidade processual do Ministério Público em matéria tributária. A Medida Provisória foi aprovada pelo Poder Legislativo, lamentavelmente.

Percebe-se que a separação dos poderes não está sendo efetiva para resolver as lacunas e antinomias de forma célere e que os três poderes unidos conseguem vencer os limites e vínculos impostos pela teoria garantista como modelo de direito. Ademais disso, existem decisões judiciais desconsiderando a divergência entre validade e vigência, isto é, reconhecendo validade de norma simplesmente em virtude de sua vigência, em contradição com a teoria garantista como filosofia do direito.

Ferrajoli diz que não garantir os direitos fundamentais é o mesmo que negar-lhes a sua existência. No caso, existem as garantias fracas e as garantias fortes. Porém, devido a morosidade do Judiciário e às modulações dos efeitos das declarações de inconstitucionalidades, ocorre a negação dos direitos fundamentais por certo período de tempo. Isso também permite que o Estado utilize de ferramentas inconstitucionais, para fins diversos (como levantar caixa, quando necessário) em desrespeito aos direitos fundamentais, contando que futuramente, para preservar a existência do Estado, haverá modulação de efeitos. Perdendo, assim, sua legitimação, conforme prevê a teoria garantista como filosofia política.

Pode-se ver, desta forma, que o país conta com uma eficiente Constituição, digna de elogios vindos de celebrados doutrinadores. Contudo, a consciência constitucional brasileira serve para utilizar as garantias fortes como manobras processuais para se esquivar do cumprimento dos direitos fundamentais.

Fica demonstrado, então, que o Direito Tributário Brasileiro reconhece parcialmente os direitos fundamentais dos contribuintes, tendo em vista a análise do caso da Emenda Constitucional n.º 62/2009, em seus erros e acertos.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georger. O mito da supremacia do interesse público sobre o privado: a dimensão constitucional dos direitos fundamentais e os requisitos necessários para se autorizar restrição a direitos fundamentais. In: *Revista dos Tribunais*, n. 907, maio, 2011, p. 61 et seq., conclusões principais.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

AUSTIN, John. *The province of jurisprudence determined* (1832). Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 7, p. 73-104, 2000.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; STEIN, Jaqueline da Silva. Do Vício de Consentimento no Processo Legislativo. In: CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. (Org.). *Direito, Teorias e Sistemas - Estudos desenvolvidos no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC*. 1ed. Florianópolis: Insular, 2015, v. 1.

BARROSO, Luís Roberto. *Vida acadêmica*. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/?page_id=11>. Acesso em 12/01/2017.

BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade*. Tradução de Marco Aulélis Nogueira. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiro, 2004.

BRASIL, Lei n.º 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1.º do art. 102 da Constituição Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9882.htm>. Acesso em 17/11/2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Informativo n.º 725*, Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo725.htm>>. Acesso em 21/12/2015.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Supremo Tribunal Federal do Brasil declara inconstitucionais dispositivos da emenda dos precatórios*. Disponível em:
<<http://www2.stf.jus.br/portalStfInternacional/cms/destaquesNewsletter.php?sigla=newsletterPortalInternacionalNoticias&idConteudo=233456>> . Acesso em 21/12/2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei 2557/2011*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>> . Acesso em: 21 jan. 2017. Texto Original.

BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n.º 62, de 9 de dezembro de 2009*. Altera o artigo 100 da Constituição Federal e acrescenta o artigo 97 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo regime especial de pagamento de precatórios pelos estados, distrito federal e municípios. Disponível em:
<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/emc%2062-2009?OpenDocument>. Acesso em 11/02/2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 jan. 1988.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 626.784/PR*. Relator: Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 24/08/2005, DJ 19/09/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 136.162/AL*, Relator: Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 23/10/1997, DJ 02/02/1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4357*. Relator: Ministro AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/2013, acórdão eletrônico, DJe-188, divulg. 25/09/2014, public. 26/09/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4425*. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2015, processo eletrônico, DJE-152, divulg. 03/08/2015, public. 04/08/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4270*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/2012, acórdão eletrônico DJE-188, divulg. 24-09-2012, public. 25/09/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 559985*, Relator: Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 04/12/2007, DJE-018, divulg. 31/01/2008, public. 01/02/2008, ement. vol-02305-12, pp-02613.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 248191*, Relator: Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 01/10/2002, DJ 25/10/2002, pp-00064, ement. vol-02088-03 pp-00567.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração em Agravo em Recurso Extraordinário n.º 694294*. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/2014, acórdão eletrônico, DJE-203, divulg. 16/10/2014, public. 17/10/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 206781*. Relator: Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 06/02/2001, DJ 29/06/2001, pp-00056, ement., vol-02037-04, pp-00874.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 213631*, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1999, DJ 07-04-2000, pp-00069, ement. Vol-01986-02, pp-00263, rtj vol-00173-01 pp-00288.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1.^a Região. Sétima Turma. *Agravo n.º 0007993-12.2012.4.01.0000*. Relator: Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 p.741 de 07/12/2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2.^a Região. *Agravo de Instrumento n.º 0016932-85.2011.4.02.0000*. Relator: Desembargador Federal Luiz Antonio Soares. Disponível em:

<http://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:dllCgfPeKAQJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108410/1/209/444435.rtf+%C2%A7%C2%A79%C2%BA+e+10%C2%BA+ao+art.+100+da+CF/88+C OMPENSA%C3%87%C3%83O++inmeta:DataDecisao:daterange:2012-01-01..2013-12-31&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 30 jan. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3.^a Região. Terceira Turma. *Agravo de Instrumento n.º 0018712-33.2011.4.03.0000*. Relator: Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 26/07/2012, e-DJF3 Judicial 1, 03/08/2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4.^a Região. Corte Especial. *Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0036865-24.2010.404.0000*. Relator: Desembargador Otávio Roberto Pamplona. D.E. 09/11/2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5.^a Região. *Agravo de Instrumento n.º 00004556620124050000*, Segunda Turma, Relator: Desembargador Federal Walter Nunes da Silva Júnior, DJE 03/05/2012.

BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; SANTOS, PRISCILLA CAMARGO; FARESin, RODRIGO ADRIANO. *A constituição brasileira como produto de terceira geração: convergências e divergências entre o constitucionalismo latino americano e a teoria do garantismo jurídico*. Scientia Iuris (UEL), v. 19, p. 9, 2015.

CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de. *Estado de direito e legitimidade - uma abordagem garantista*. 2. ed. atualizada e ampliada. Campinas: Millennium, 2006. 249p.

CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de; STRAPAZZON, Carlos Luiz. Sistema garantista e protagonismo judicial. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam; organizadores. *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 207-230.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. 59 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1978.

CASSONE, Vittorio. CASSONE, Maria Eugenia Teixeira Cassone. *Processo tributário: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas insertas em BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DIAS, Renata Livia Arruda de Bessa. *Justiça Eleitoral: composição, competências e funções*. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/institucional/escola-judiciaria-eleitoral/revistas-da-eje/artigos/revista-eletronica-eje-n.-1-ano-4/justica-eleitoral-composicao-competencias-e-funcoes>>. Acesso em 23/10/2016.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press: Princeton, 2006.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, *Supreme Court*. Arguition 42. *Compania de Tabacos de Filipinas Vs. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87 (1927).

FERRAJOLI, Luigi. Constitucionalismo garantista e o estado de direito. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam; organizadores. *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012b. p. 231-254.

FERRAJOLI, Luigi. Constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam; organizadores. *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012a. p. 13-56.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Editorial Trotta, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

FIUZA, César. *Direito civil: curso completo*. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 9. ed. vol. II. São Paulo: Saraiva, 2012.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Extinção do crédito tributário. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. p. 422-454.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. vol. II. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

SANTA CATARINA (Estado). *Lei complementar n.º 313, de 22 de dezembro de 2005*, que institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em:
<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc_05_313.htm>. Acesso em 20/01/2017.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. 924 p.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.