



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UniCEUB

FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS

Tayron Karlos de Azevedo Valentim dos Santos

**OS REFLEXOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA
GARANTIA DO JUÍZO NA EXECUÇÃO FISCAL**

BRASÍLIA

2015

Tayron Karlos de Azevedo Valentim dos Santos

**OS REFLEXOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA
GARANTIA DO JUÍZO NA EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientação: Profa. Msc. Ariane Costa Guimarães

BRASÍLIA

2015

Tayron Karlos de Azevedo Valentim dos Santos

**OS REFLEXOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA
GARANTIA DO JUÍZO NA EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientação: Profa. Msc. Ariane Costa Guimarães

Brasília, ___/___/2015

Banca Examinadora

Profa. Ariane Costa Guimarães

Prof. Rodrigo Mello

Prof. José Hable

À Daniele Vitoriano Freitas, por tudo, enquanto esteve presente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha família. À minha mãe, Maria Celsa de Azevedo Santos; ao meu pai, Carlos Alberto Valentim dos Santos; aos meus irmãos, Pablo Ramom de Azevedo Valentim dos Santos e Raynan Karlos de Azevedo Valentim dos Santos; às minhas avós, Angelina e Maria Elita; meus avôs, Durval Borges, *in memoriam*, e Sebastião; aos meus tios Oduvaldo, Edmilson, Angelenice e Romualdo, que, sempre presentes da forma como podiam, me direcionaram bons conselhos e boas palavras; à minha tão igualmente mãe, Elizângela Mecnas Barbosa; a toda minha família carioca e nordestina; à Lola, logicamente. Não há como citar todos, mas obrigado a cada um por todo o suporte, dedicação e amor.

Agradeço também aos grandes amigos, Alessandra Chiabai Messenger, Alessandra Mansur Ramagem, Cleber Soares, Daniel Lemos, Erika Oliveira, Eirilânia Magalhães, Felipe Bernardes, Felipe Carvalho Soares, Hugo Madoz, Janaína Brandão, Jefther Silva, Karina Clouz, Lívia Teobaldo Silveira, Mariana Resende, Marina Veras, Renan Quintas, Renata Tasqueto Cassé, Samuel Medeiros, Sarah Felix, Tamires Schossler, Victor Tasqueto Cassé, Vitor Veloso de Godoi, dentre tantos outros igualmente especiais. Obrigado pela força e companheirismo.

Agradeço a todos os meus professores do Curso de Direito, especialmente a Ariane Guimarães, Rodrigo Mello, José Hable e Adalberto Barros, por todo apoio e suporte na iniciação ao Direito Tributário.

E um agradecimento especial ao senhor Francisco, catador de lixo e morador de rua, cujas lições sobre a vida e hombridade foram importantes na minha formação e jamais serão esquecidas. Por toda sabedoria passada, meu muitíssimo obrigado.

O tributo é o preço da liberdade.

RESUMO

Desde a origem do constitucionalismo, a Constituição tinha uma função primordial – limitar o poder do governo. Hodiernamente, o princípio perdura e a Constituição brasileira tem, dentre outras forças, esta. No decorrer dos tempos, entretanto, no que se refere à constitucionalização da tributação, o Brasil inseriu, no seu texto, direitos dos contribuintes e, dentre tais direitos, está positivado no artigo 145, §1.º o princípio da capacidade contributiva. É uma limitação ao poder do Estado – a tributação deve observar a capacidade contributiva do contribuinte. Embora o princípio seja visto como uma diretriz para o legislador enquanto às normas de direito material tributário - ou seja, o princípio é observado quando há aumento ou diminuição nas alíquotas, alterações nas bases de cálculo e renúncias de receitas – o trabalho busca analisá-lo sob a perspectiva de direito fundamental. Se a conclusão da análise for positiva, o princípio terá sua aplicabilidade perante o ordenamento processual tributário, uma vez os direitos fundamentais têm eficácia irradiante, ou seja, os valores, as diretrizes que carregam devem estar presentes em toda a estrutura do Poder Público. Portanto, a capacidade contributiva deve estar presente em todo e qualquer diploma normativo, seja de direito material ou processual. Dessa forma, a exigência do depósito prévio da dívida para o oferecimento de embargos - a garantia do juízo, artigo 16, §1.º da Lei nº 6.830/80 – deve observar a capacidade econômica do executado, ou estaria incorrendo em vício de inconstitucionalidade, uma vez que viola o princípio da capacidade contributiva, logo, viola um direito fundamental.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Capacidade contributiva. Segurança do juízo. Execução Fiscal. Inconstitucionalidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. TEORIA GERAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	13
1.1 Conceito	13
1.2 Características dos Direitos Fundamentais	15
1.2.1 Direitos universais e absolutos	15
1.2.2 Historicidade	16
1.2.3 Inalienabilidade e indisponibilidade	16
1.2.4 Constitucionalização	17
1.2.5 Vinculação dos Poderes Públicos	17
1.2.6 Aplicabilidade imediata	17
1.2.7 Eficácia Irradiante dos Direitos Fundamentais	18
1.3 Limites e os Direitos Fundamentais	20
1.4 Direitos Fundamentais e Tributação	21
2 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	24
2.1 Conceito	24
2.2 Historicidade	28
2.3 Universalidade	28
2.4 Princípio da Capacidade e o mínimo existencial	29
2.5 Princípio da Capacidade e o princípio da vedação do confisco	31
2.6 Princípio da Capacidade contributiva e a arrecadação insuficiente	34
2.7 Princípio da Capacidade e o princípio da igualdade	35
2.8 Princípio da Capacidade e a limitação pelo Poder Constituinte Originário	37
2.9 Princípio da Capacidade Contributiva e os Direitos Fundamentais	39
3. O PROCESSO DE EXECUÇÃO CIVIL E FISCAL	41
3.1 Princípios do processo de execução	41
3.1.1 Princípio da autonomia	41
3.1.2 Princípio do título	42
3.1.3 Princípio da responsabilidade patrimonial	43
3.1.4 Princípio do resultado	44
3.1.5 Princípio da disponibilidade	45
3.2 Pressupostos processuais da execução fiscal	45
3.2.1 Relação processual e pretensão executória da Fazenda Pública	45
3.2.2 Título executivo da Fazenda Pública	46
3.2.3 Exigibilidade do crédito da fazenda	46
3.2.5 Competência	47
3.2.6 Legitimidade	49
3.3 As possibilidade de Defesa do Executado	51
3.3.1 Exceção de Preexecutividade	52
3.3.2 Embargos	54
4. A APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA EXECUÇÃO FISCAL	58
4.1 A capacidade contributiva e os princípios do processo de execução	58
4.2 A capacidade contributiva e a responsabilidade patrimonial	59
4.3 A capacidade contributiva e a eficácia irradiante no direito processual	65
4.4 A capacidade contributiva e a garantia do júízo	67
CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

INTRODUÇÃO

O Estado Social Democrático de Direito é caracterizado por ser regido por uma Constituição que consagra direitos fundamentais os quais expressam valores fundamentais sociais, tais como liberdade, livre iniciativa, propriedade e trabalho. Como é um Estado, ente orgânico e capaz para exercer direitos e contrair obrigações, deve concretizar seus meios de angariar recursos financeiros para que possa oferecer realmente os valores ditos na Carta. A maior parte desses recursos advém da tributação que, por sua vez, é um poder inerente ao Estado e, por essa razão, há de ser controlado por iguais valores, é o que se entende por Estado Fiscal.

Através da força normativa e vinculativa das normas constitucionais, todo o ordenamento deve seguir uma estrutura lógica e obedecer aos preceitos alocados no texto constitucional. Um desses preceitos constitucionais é o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual, a norma tributária deve, sempre que possível, ser graduada observando a capacidade econômica do contribuinte. Ou seja, os valores expressos nesse texto devem ser observados pelo ordenamento infraconstitucional, uma vez que toda norma constitucional exerce efeito de parâmetro de constitucionalidade.

A pesquisa pretende estudar a possibilidade do princípio da capacidade contributiva enquadrar-se nos direitos fundamentais e se pode ser aplicado no direito processual. É possível que se chegue a uma conclusão que traga um novo contorno à capacidade contributiva.

O que leva a outra incógnita da pesquisa – a segurança do juízo obedece ao princípio da capacidade? A Lei nº 6.830/80, lei de execuções fiscais, coloca como requisito para embargar a execução o depósito integral do crédito tributário, entendido como a segurança do juízo. Ocorre que o crédito tributário pode ser parcelado – o que, de certa forma, obedece à capacidade econômica do contribuinte - e a segurança do juízo não pode. Aqui, então, conectam-se os dois pontos da pesquisa: se a capacidade for entendida como direito fundamental, terá eficácia perante todo o ordenamento processual, tornando a segurança do juízo inconstitucional.

Dessa forma, a pesquisa é fundamentada em dois questionamentos principais, o que acarreta na análise de conceitos e características, tanto dos direitos fundamentais, como da capacidade contributiva e dos fundamentos básicos do processo de execução civil e fiscal.

Para desenvolvê-la, buscou-se demonstrar, primeiramente, o que são direitos fundamentais, quais características para saber como reconhecê-los, quais os limites de sua aplicabilidade se é que existem tais limites. Posteriormente, a pesquisa analisou, profundamente, o princípio da capacidade contributiva, analisando os conceitos encontrados nas doutrinas, os limites, as características, os valores que carrega para analisar o princípio diante da teoria geral dos direitos fundamentais e, então concluir pela equivalência. Uma vez convergentes e então classificado o princípio da capacidade contributiva como um direito fundamental, o estudo encaminhou para uma análise do procedimento de execução civil, por sua natureza subsidiária, e também execução fiscal, vez que é objeto do trabalho. Então, aferiu-se a garantia do juízo e, positivada da forma como está, é inconstitucional pela violação ao princípio da capacidade.

Dessa forma, no capítulo primeiro, foi estudada a teoria geral dos direitos fundamentais. Trouxe o conceito, características como historicidade, constitucionalização, dentre outros. Houve espaço para tratar dos limites que a doutrina entende existirem quando se fala em direitos fundamentais. Falou-se, também, da eficácia irradiante como ponto principal do núcleo do capítulo, assim como tratou-se dos direitos fundamentais na tributação e seu entendimento no Supremo Tribunal Federal.

O capítulo segundo foi reservado ao princípio da capacidade, no qual trouxe o conceito, a história, o seu caráter universal e a correspondência do princípio com os valores que traz e defende. Como exemplo, o mínimo existencial, da vedação ao confisco e arrecadação insuficiente, todos intrínsecos ao princípio da capacidade e expositores de valores também tratados no trabalho. Ademais, o capítulo analisou o texto positivado na Constituição frente aos limites que a doutrina colocou nos direitos fundamentais, sempre buscando uma correspondência para acarretar na conclusão pela natureza jurídica.

O capítulo terceiro trouxe uma análise sobre o procedimento de execução civil e fiscal, passando pelos princípios norteadores do procedimento, analisando a relação jurídica e os pressupostos com o intuito de pontuar o tema, para depois analisar e afirmar se a garantia do juízo corresponde com tais pressupostos e princípios. Para poder explicar do que se trata a garantia do juízo, falou-se nas formas de defesa do executado, mais panoramicamente perante a impugnação ao cumprimento de sentença e a exceção de preexecutividade, uma vez que não exigem a garantia do juízo. Restando, portanto, uma análise mais qualificada quando se tratou dos embargos do executado na execução fiscal, vez que este, no artigo 16, §1.º da Lei nº 6.830/80, pressupõe a garantia do juízo.

Por último, o capítulo quarto trata dos vínculos entre o princípio da capacidade e os demais núcleos da pesquisa, como os princípios do processo de execução, a relação entre o princípio da capacidade e a responsabilidade patrimonial. Analise a capacidade como direito fundamental e a eficácia irradiante no processo de execução e na garantia do juízo.

1. TEORIA GERAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

1.1 Conceito

A definição de direitos fundamentais apresentada por Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins¹ é sintetizada como:

direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual.

Para George Marmelstein², os direitos fundamentais são:

normas jurídicas, intimamente ligadas à idéia (sic) de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder, positivadas no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, que, por sua importância axiológica, fundamentam e legitimam todo o ordenamento jurídico.

Entende-se, a partir desses conceitos, que tais elementos capazes de caracterizar um texto como norma referente aos direitos fundamentais são o conteúdo expresso constitucionalmente, ou seja, norma materialmente constitucional – a positivação dos direitos fundamentais; também o que caracteriza um texto como direito fundamental é a expressão de um valor que determinada sociedade guarda, num determinado tempo, numa determinada cultura, num determinado espaço – conteúdo axiológico dos direitos fundamentais; os direitos fundamentais têm a capacidade de limitar o poder do Estado frente o cidadão.

Dessa maneira, na vertente axiológica, os direitos fundamentais são aqueles que guardam os valores básicos para uma vida digna numa sociedade, razão pela qual estão intrinsecamente conectados à ideia de dignidade da pessoa humana e, portanto, à limitação do poder do Estado. Convém citar os atributos da dignidade da pessoa humana que George Marmelstein³ trouxe, sendo o respeito à autonomia da vontade, o respeito à integridade física e moral, a não coisificação do ser humano e a garantia do mínimo existencial. Defende o autor que tais

¹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 41.

² MARMELESTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 20.

³ *Idem*. p. 19.

características estão ligadas a uma noção básica de respeito ao outro, o que explica, rusticamente, o que é a dignidade da pessoa humana.

Ingo Sarlet⁴ trabalhou o conceito de dignidade da pessoa humana. Para o doutrinador:

onde não houve respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, onde as condições mínimas para uma existência digna não forem asseguradas, onde não houver uma limitação do poder, enfim, onde a liberdade e a autonomia, a igualdade em direitos e dignidade e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e assegurados, não haverá espaço para a dignidade da pessoa humana.

Noutras palavras, os direitos fundamentais, além doutras funções, traduz em valores e reúne o que é capaz e torna digna a vida do homem.

Mas não só de valores são feitos os direitos fundamentais. Como já dito, tais direitos possuem sua vertente normativa, positivada. Juridicamente, os direitos fundamentais são valores que o poder constituinte entendeu como importantes para constar na Constituição, expressa ou implicitamente. Dessa forma, são nítidos os direitos fundamentais no texto constitucional – direitos individuais, coletivos e sociais. Nessa linha, George Marmelstein⁵ coloca que só podem ser considerados direitos fundamentais aqueles incorporados no ordenamento constitucional de um determinado país, o que exclui a possibilidade de qualquer dispositivo normativo infraconstitucional de constituir os direitos fundamentais. Muito embora o posicionamento do doutrinador, não concordamos. Se os direitos fundamentais estão na Constituição e buscam concretizar princípios e valores fundamentais para o ordenamento, todo o ordenamento trata, de alguma forma e nalguma medida, de direitos fundamentais, sob pena de óbvio confronto com a Constituição, situação, com a qual, tal norma não possui validade.

Antes de se elaborar um raciocínio mais aprofundado e consistente, por uma melhor ordem, passa-se a estudar as características dos direitos fundamentais, para que então os analise como norma positivada e, posteriormente, sua eficácia, para melhor desenvolvimento do raciocínio do trabalho.

⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. Apud MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 18-19.

⁵ MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 20.

1.2 Características dos Direitos Fundamentais

O professor Paulo Gustavo Gonet Branco⁶ ao tratar das características dos direitos fundamentais fala sobre direitos universais e absolutos, sobre historicidade, sobre inalienabilidade e indisponibilidade, constitucionalização, vinculação dos Poderes Públicos e aplicabilidade imediata.

1.2.1 *Direitos universais e absolutos*

Quanto à universalidade, o professor coloca que não é errado afirmar que todas as pessoas são titulares de direitos fundamentais e que a condição de ser humano já se faz suficiente para que sejam protegidas por tais normas, a exemplo do direito a vida. Todavia, levanta o ponto de que há direitos fundamentais que são aplicados somente a algumas pessoas e exemplifica com os direitos fundamentais trabalhistas, que, por óbvio, serão aplicados apenas àqueles que trabalham.

Ao caracterizar direitos fundamentais como direitos absolutos, quer dizer que tais direitos encontram-se no auge do ordenamento e não sofrem qualquer restrição. Para racionalizar essa proposição, parte-se da premissa de que o Estado serve para proteger direitos naturais, como a vida, a liberdade, a propriedade e, como os direitos fundamentais tratam exatamente dessas funções básicas do Estado, não há como limitá-los, sob pena de incoerência clara. Muito embora o argumento tenha sua consistência lógica, não condiz com a própria realidade constitucional, uma vez que o direito mais fundamental – vida – encontra limitação ainda dentro do próprio texto constitucional, quando a Carta prevê a pena de morte em caso de guerra declarada, artigo 5º, inciso XLVII, “a”. É neste ponto que o professor⁷ baseia-se para afirmar que:

não há, portanto, em princípio, que falar, entre nós, em direitos absolutos. Tanto outros direitos fundamentais com outros valores com sede constitucional podem limitá-los.

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 142 *et seq.*

⁷ *Idem*. p. 144.

1.2.2 Historicidade

A historicidade diz que os direitos fundamentais têm um determinado contexto histórico. Isso quer significar que os valores mudam de época para época e tais valores sociais terão reflexo na legislação que rege aquele tempo na história.

Um bom exemplo é o direito fundamental à vida. Os romanos, pelo fato de serem uma sociedade de guerreiros conquistadores, não respeitavam a vida de homens que nasciam com deficiência física, já que esses meninos jamais se tornariam soldados, mas sim, acreditava-se na época, um fardo para a sociedade. Por essa razão, homens que nasciam com deformidades físicas eram mortos.

Hodiernamente, os valores mudaram e a vida é um direito fundamental muito dificilmente afastável, ainda mais quando se trata de pessoas com necessidades especiais. A título de exemplo, o Decreto nº 6.949/09 promulgou a Convenção Internacional sobre os direitos das pessoas com deficiência - o único tratado internacional incorporado pelo Brasil nos moldes do §3.º do artigo 5.º da Constituição⁸. Ou seja, hoje, as pessoas com necessidades especialmente diferentes têm seus direitos garantidos num nível constitucional, no qual, logicamente, inclui-se o direito à vida.

1.2.3 Inalienabilidade e indisponibilidade

Os direitos fundamentais, para o autor, também são inalienáveis e indisponíveis. Inalienabilidade significa que não existe a possibilidade de qualquer ato de disposição daqueles direitos e, então, o autor exemplifica com o direito fundamental à integridade física, no qual o sujeito de direito não pode vender qualquer parte do próprio corpo ou mutilar-se. Diz o autor que a tese de inalienabilidade dos direitos fundamentais é defendida por quem entende que o fundamento baseia-se na dignidade da pessoa humana. Ou seja, não há como o homem privar-se de direitos fundamentais uma vez que tais expressam o valor dignidade humana, que, por sua vez, não pode ser alienado. São, ainda,

⁸ O dispositivo trata da natureza normativa dos tratados internacionais. Em regra, os tratados internacionais tem força de lei. Todavia, quando se tratar de direitos humanos, o tratado terá força de norma suprallegal. Se obedecido o quórum do §3º, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, o tratado que trata que direitos humanos terá *status* de emenda à Constituição.

indisponíveis os direitos fundamentais, porém podem encontrar óbice noutros direitos fundamentais e, então, resolver-se-ia através de um juízo de razoabilidade perante o interesse dos sujeitos.

1.2.4 Constitucionalização

Outra característica é a constitucionalização. Os direitos fundamentais estão dispostos no texto constitucional, uma vez que sua importância é incomensurável, razão pela qual existe um diálogo aparente entre direitos fundamentais e direitos humanos. Este significa direitos equivalentes a todos os seres humanos, ou seja, toda pessoa, independentemente de qualquer critério – nacionalidade, raça, cor, etc – é sujeito desses direitos que são reconhecidos globalmente. Direitos fundamentais, por sua vez, deriva dos valores adotados naquele determinado Estado. Em razão desse diálogo e, na prática, embora a diferença seja tênue, os direitos fundamentais devem estar presentes no texto constitucional. Todavia, como todo ordenamento jurídico deve seguir a Constituição e seus valores, toda norma, ainda que minimamente, defende algum direito fundamental e algum direito humano.

1.2.5 Vinculação dos Poderes Públicos

Os direitos fundamentais vinculam os atos dos poderes constituídos. O judiciário, o legislativo e o executivo devem pautar seus atos nos limites que os direitos fundamentais os impõem, uma vez que as normas de direitos fundamentais são parâmetros de controle e expressão de valores, sobrepondo-se e norteando todo e qualquer ato do poder público.

Por tal razão, o juiz deve analisar os valores inerentes na lide; o legislador deve estudar a legislação para que expressem os valores que a sociedade guarda ou deve guardar e o poder executivo deve administrar partindo de tais valores e através desses valores.

1.2.6 Aplicabilidade imediata

A norma constitucional que trata de direitos fundamentais tem sua aplicabilidade imediata, ou seja, deve produzir efeitos no momento da publicação. É

o texto do artigo 5º, §1º da Constituição Federal de 1988. Essa ideia é, obviamente, contestável. Não necessariamente a norma constitucional que trata de direitos fundamentais são normas de eficácia plena, ou seja, que não precisa de regulamentação infraconstitucional para produzir efeitos. Há normas definidoras de direitos fundamentais com eficácia contida e, assim, depende de regulamentação para produção total de seus efeitos no que tange à limitação.

1.2.7 Eficácia Irradiante dos Direitos Fundamentais

Outro ponto de fundamental importância é a questão da tese da irradiação – eficácia irradiante. Segundo Robert Alexy⁹, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão traz que:

as normas de direitos fundamentais contêm não apenas direitos subjetivos de defesa do indivíduo contra o Estado, elas representam também uma ordem objetiva de valores, que vale como decisão constitucional fundamental para todos os ramos do direito, e que fornece diretrizes e impulsos para a legislação, a Administração e a jurisprudência.

O ordenamento jurídico segue uma estrutura na qual a Constituição é o norte e parâmetro. Não existe norma constitucional sem eficácia, uma vez que a norma exerce, no mínimo, a função de paradigma para ações de constitucionalidade. Dessa forma, a Constituição ditará os valores basilares de um Estado a partir de regras e princípios. Tais regras, inclusive as estruturais, tratarão de direitos fundamentais, que, por consequência determinarão a interpretação de que todo o ordenamento infraconstitucional também trate de tais valores, sob pena de inconstitucionalidade. Ou seja, ou a norma infraconstitucional protege, ainda que remota e minimamente, direitos fundamentais ou esta norma será inconstitucional, chegando sequer a ter validade.

A questão da eficácia das normas de direitos fundamentais é tratada a partir de uma dupla perspectiva, uma óptica subjetiva e outra objetiva. A subjetiva quer tratar as normas de direitos fundamentais como normas que limitam o poder estatal frente ao cidadão e que, portanto, este é detentor de um direito subjetivo limitador frente ao estado. O âmago objetivo das normas de direito fundamental, perspectiva nova, quer tratar direitos fundamentais de uma forma na qual os valores

⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. 3ª. triagem. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 524.

colocados no texto constitucional sejam inseridos frente toda a coletividade, proporcionando, portanto, ao proteger valores expressos em princípios – dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade, propriedade, por exemplo – uma vida correspondente às metas de um Estado Social de Direito.

Outro ponto de incontestável importância quando se trata da eficácia objetiva é a capacidade de tais normas traçarem diretrizes a um ordenamento futuro, uma vez que têm em suas características a vinculação dos Poderes do Estado – executivo, legislativo e judiciário. Ademais, se verificada tal qualidade frente ao princípio da proibição de retrocesso, ter-se-á uma real dimensão da importância de uma análise aprofundada da vertente objetiva da eficácia.

As normas de direito fundamental expressam valores, positivados ou não na Constituição, e se as normas constitucionais são parâmetros para validade do ordenamento jurídico, conclui-se que as normas de direito fundamental são parâmetros de constitucionalidade. Noutros termos, o ordenamento jurídico deve seguir os valores consagrados no texto e toda a legislação infraconstitucional deve promover tais valores fundamentais – dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade, propriedade etc. Dessa forma, os direitos fundamentais estarão presentes em cada vírgula do ordenamento, efeito conhecido como eficácia irradiante. Como bem coloca Isabel Dias Almeida¹⁰, citando Vieira de Andrade:

[...] além de servir ao controle concreto ou abstrato de constitucionalidade, a eficácia irradiante permite que os valores que dão lastro aos direitos fundamentais penetrem por todo o ordenamento jurídico, condicionando a interpretação das normas legais, ensejando, nesse contexto, uma certa “humanização” da ordem jurídica e conduzindo a uma nova leitura de todo o direito positivo. Mais concretamente, fala-se de um efeito ‘externo dos direitos fundamentais, de que resultaria uma força vinculativa generalizada dos preceitos respectivos’.

É dessa maneira que entende o professor George Marmelstein¹¹ quando trata da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, dimensão que propicia a esses direitos a possibilidade de irradiar-se por todo o ordenamento como manifestação da “ordem de valores” que tais direitos intentam representar. Dessa

¹⁰ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. Apud ALMEIDA, Isabel Dias. **A dimensão objetiva dos direitos fundamentais**. *Revista do Curso de Direito da FSG – Faculdade da Serra Gaúcha*. Caxias do Sul – Rio Grande do Sul. V.1. N.1. jan./jun. 2007. p. 87.

¹¹ MARMELESTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 282.

forma, ainda segundo o professor, os direitos fundamentais se transformam num fundamento axiológico para o sistema normativo.

1.3 Limites e os Direitos Fundamentais

Os estudos acerca dos direitos fundamentais também tratam das limitações desses direitos, limitações estas que são obtidas a partir do texto no qual esses direitos são expressos.

Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins¹² tratam dessas limitações dos direitos fundamentais, tese adotada pela doutrina brasileira, mas tem como berço a doutrina alemã. Para esses autores, a limitação e violação dos direitos fundamentais colocados na ordem constitucional carece de uma avaliação sobre o tipo normativo de um direito fundamental (*Grundrechtbestand*), composto pela área de regulamentação, área de proteção objetiva e área de proteção subjetiva.

A área de regulamentação é o objeto de proteção que a norma quer defender. No caso da liberdade de expressar seus pensamentos, a área de regulamentação é a liberdade de expressão, segundo os autores, “é o tema tratado pelo constituinte”¹³. Mas a regulamentação vem dos demais apontamos que o próprio dispositivo traz. Nas palavras dos doutrinadores:

[...] a área de regulamentação de um direito fundamental é composta de dois elementos. Primeiro, a descrição da situação ou relação fática, de cunho físico ou social (viver, reunir-se, comunicar-se a distância, informar, informar-se, arte, patrimônio etc.). Segundo, a indicação de uma decisão ainda que genérica do constituinte a respeito dessa situação real que indica o que deve acontecer em relação a ela: a vida deve ser respeitada, a comunicação deve se realizar em condições de liberdade e privacidade sem intervenção de terceiros etc.

A área de proteção é o núcleo da proteção em si. É uma zona que restringe ainda mais a área de regulamentação. Exemplificando, não é qualquer reunião que é livre de cerceamentos dos poderes públicos. Grandes encontros para eventos sempre terão a escolta da polícia para defender os outros direitos fundamentais. Ou seja, os próprios limites dos direitos fundamentais encontram limites, também alvo da doutrina alemã – *Schranken-Schranken*.

¹² DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 132.

¹³ *Idem*. p. 134.

Os limites dos limites trabalham com a ideia de proteção do conteúdo essencial. Em nenhuma hipótese, pode um direito fundamental ser atingido no seu conteúdo essencial. A problemática surge quando se procura definir o conteúdo essencial de um direito fundamental e o que não pode ser feito para atingi-lo.

Sobre esse ponto, Dimitri e Leonardo¹⁴ trouxeram duas teses: o conteúdo essencial é relativo e, portanto, deve ser analisado em cada caso concreto; a teoria do caráter absoluto. A doutrina brasileira caminha pelo lado da teoria relativa sobre o núcleo essencial, mas não há conteúdo normativo expresso, razão pela qual esse limitador é trabalhado com base no princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

1.4 Direitos Fundamentais e Tributação

Os direitos fundamentais são um conjunto de normas constitucionais ligadas à defesa da dignidade humana e limitação do poder do Estado, que se encontra no texto constitucional devido à História e é capaz de vincular os Poderes Públicos. Ademais, com divergência doutrinária, são direitos absolutos, inalienáveis, irrenunciáveis, possuem eficácia irradiante e têm aplicabilidade imediata.

Naturalmente, haverá uma conexão entre tais direitos e os outros ramos jurídicos, como direito penal e o direito fundamental à presunção de inocência; como o direito civil e o direito fundamental à propriedade. Nessa linha, por óbvio, há uma relação entre direitos fundamentais e o direito tributário.

Alguns estudiosos¹⁵ já vêm analisando esse vínculo entre tributação e os direitos fundamentais, classificando os limites do poder do tributar encontrados na Constituição como direitos fundamentais, por exemplo:

no discurso tributário, essa mudança de enfoque se observa, por exemplo, na substituição da expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” por “direitos fundamentais dos contribuintes”. A comparação entre as expressões registra uma mudança de perspectiva. Em lugar de enxergar a norma do ponto de vista do Estado, representada como limite (que conforma o exercício de uma competência), passa-se a vê-la também da

¹⁴ *Ibidem*. p. 168.

¹⁵ BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 16.

perspectiva do contribuinte, para quem representa ou confere um direito subjetivo.

Até mesmo a jurisprudência trata do tema. A ADIn 939-7 DF declarou inconstitucional o IPMF uma vez que o texto contraria o princípio da anterioridade. Na decisão, o princípio, que funciona como um limitador ao poder de tributar, foi classificado como cláusula pétrea, ou seja, o STF entendeu um princípio tributário como norma de direito fundamental.

Outro exemplo está na ADIn 2.010-2/DF¹⁶ a qual trouxe a tese de inconstitucionalidade na instituição da Contribuição de Seguridade Social sobre servidores inativos e pensionistas da União. No caso, os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, vedação ao confisco, dentre outros, nortearam a decisão pela inconstitucionalidade, vez que o benefício surge da contribuição e não há como onerar o benefício a fim de arrecadar a contribuição para conceder o benefício - seria uma incoerência lógica. Ademais, há critérios de axiológicos do Estado Social de Direito que refletem em direitos fundamentais, a exemplo da dignidade da pessoa humana.

Da mesma forma a discussão no RE 586.693¹⁷ de São Paulo quando discutiram sobre a progressividade do IPTU no Município de São Paulo e se a lei municipal do ano de 2001 que regulamentava a progressividade¹⁸ do imposto feriria uma cláusula pétrea no que refere aos direitos fundamentais do contribuinte – uma visão contra a progressividade, portanto, vez que a progressividade é decorrente da capacidade contributiva e esta, segundo o texto constitucional, deve ser invocada em impostos pessoais.

Todavia, a Corte entendeu que não há violação à cláusula pétrea já que a Carta previra a progressividade quanto ao IPTU em se tratando da função

¹⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário. ADIn 2.010-2. Origem de Distrito Federal. Relator Min. Celso de Mello. Julgado 13.09.1999. Apud BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 413.

¹⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário. RE 586.693 SP, 25.05.2001. Relator Min. Marco Aurélio. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=624412&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20%20586693>>.

¹⁸ A EC 29/2000 alterou, dentre os outros dispositivos, o artigo 156, §1.º passando, então, o IPTU a ser progressivo de acordo com o valor do imóvel e a forma como é utilizado, se residencial ou comercialmente.

social da propriedade. Argumenta, ainda, o relator, Ministro Marco Aurélio, que a progressividade acarreta a observação do princípio da capacidade contributiva em impostos reais, de maneira que, especificamente quanto ao IPTU, o texto Constitucional tratara da capacidade contributiva, por sua vez, cláusula pétrea.

Diante disso, passa-se a análise de outro princípio constitucional tributário, o princípio da capacidade contributiva, encontrado fora do rol dos limitadores constitucionais ao poder de tributar.

2 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 Conceito

O princípio da capacidade contributiva é norma material e formalmente constitucional. Materialmente, por tratar-se de direito fundamental, direitos humanos, além de ser regra matriz das finanças públicas do Estado. Formalmente Constitucional por estar expresso no texto magno¹⁹, no §1º do artigo 145, *in verbis*:

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.

Dessa redação, extraem-se alguns problemas, dentre os quais o significado da expressão “sempre que possível”. Queria o constituinte limitar a aplicabilidade do princípio? Acerca dessa expressão, Marco Aurélio Greco²⁰ traz três interpretações. A primeira linha traduz a expressão como uma recomendação, no sentido de “se puder, faça”. O autor critica essa linha embasando seu entendimento na ideia de, por trata-se de norma constitucional, não haveria possibilidade de se recomendar, haja vista que se o fizesse, estar-se-ia negando eficácia ao dispositivo. A segunda corrente traz uma ideia de negatividade, ou seja, é um parâmetro imperativo que deve ser sempre observado, caso contrário, haveria inconstitucionalidade, noutras palavras, “não pode haver imposto sem capacidade contributiva.”²¹ A terceira forma de interpretar a expressão entende o “sempre que possível” como um imperativo que possibilita sua não observância a depender do caso, ou seja, o “sempre que possível” deve ser entendido – segundo essa corrente – como “só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva”²².

¹⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 de março de 2015.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Princípio da capacidade contributiva**. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte. v.4 n. 22. Jul./ago. 2006. p. 121 *et seq.*

²¹ *Idem*. p. 122.

²² *Idem*. p. 122.

Acercado do conceito de capacidade contributiva, Rubens Gomes de Sousa²³ definiu o princípio como:

soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividade econômicas.

Alessandro Antonio Passari²⁴, citando Francesco Moschetti, traz a definição de Capacidade contributiva como:

capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas em nuestra Consitución²⁵.

Desse conceito, extraem-se critérios importantes. A riqueza, para ser legitimamente tributada não pode ser qualquer riqueza, mas tão somente aquela idônea, noutras palavras, somente pode ser objeto de tributação a riqueza que não obste a dignidade da pessoa humana, o direito de propriedade, o trabalho e a livre iniciativa, todos estes princípios também de natureza constitucional. Tal riqueza tem o dever de concorrer aos gastos públicos, aqueles gastos dirigidos à coletividade, observados os termos que a Constituição impõe. Resta claro, então, que o princípio da capacidade contributiva em seu âmago guarda estreita relação com diversos princípios constitucionais que tratam de valores fundamentais. Noutras palavras, no âmbito fiscal, a capacidade contributiva guarda os valores fundamentais à sociedade.

Há, ainda, a análise da capacidade contributiva sobre o seu aspecto objetivo ou subjetivo. O critério objetivo é mais vinculado ao direito positivo, ao que o texto quer passar. É também conhecido como capacidade contributiva absoluta. O princípio no seu aspecto objetivo é tido quando “se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza”. Funciona como um parâmetro direcionado ao legislador, obrigando-o a eleger eventos capazes de demonstrar, objetivamente,

²³ SOUSA, Rubens Gomes de. Apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª. ed. Malheiros: São Paulo, 2003. p. 22.

²⁴ MOSCHETTI, Francesco. Apud PASSARI, Alessandro Antonio. **A natureza jurídica da capacidade contributiva**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo. V. 18. N. 93. Jul./Ago. 2010. p. 22-23.

²⁵ Capacidade contributiva não é, portanto, toda manifestação de riqueza, senão só aquela potência econômica que deve julgar-se idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas na nossa Constituição. Tradução nossa.

aptidão econômica do contribuinte para concorrer aos gastos públicos.²⁶ Noutras palavras, os aspectos materiais da hipótese de incidência devem contemplar uma situação capaz de presumir ou determinar que, se cumprida tal situação, há possibilidade econômica de contribuir para os gastos do Estado, ou seja, a capacidade contributiva objetiva mostra-se, também, como parâmetro jurídico da tributação.

Nessa linha, o mestre português Alberto Xavier²⁷ leciona que:

nem todas as situações da vida abstractamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como factos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo. Pode o legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

Por outro lado, a capacidade contributiva tem seu aspecto subjetivo que busca a capacidade de um ponto vista sociológico, humano e axiológico. Significa um limite à própria tributação no que concerne ao sujeito passivo da relação tributária, de maneira que se faça uma graduação na imposição em razão do indivíduo e suas especificidades econômicas. Decerto que tal graduação faz-se por meio do aspecto quantitativo da hipótese de incidência – o *quantum* – e, assim, singularmente, é possível chegar à capacidade contributiva de cada um. Esse aspecto subjetivo da capacidade contributiva é o que acarreta a relação entre o princípio e temas como mínimo existencial, limitações, direitos fundamentais e tributação os quais serão analisados mais adiante.

Muito embora o princípio da capacidade tenha o condão de igualar a tributação a partir de determinadas técnicas, isso nem sempre acontece – é o caso dos impostos indiretos, ou seja, aqueles em que o contribuinte de fato não é a mesma pessoa do contribuinte de direito. Impostos indiretos, como o Imposto sobre importação, exportação, ICMS e IPI, intentam buscar a capacidade contributiva a

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª. ed. Malheiros: São Paulo, 2003. p. 27.

²⁷ XAVIER, Alberto. Apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. Malheiros: São Paulo, 2003. p. 28.

partir da essencialidade e seletividade. Essa técnica diz que os bens essenciais terão uma tributação mais branda, menor, em detrimento dos bens mais luxuosos. Em razão disso, a cerveja e o cigarro podem vir a ter alíquota de 50%. Pela mesma razão, carros luxuosos não são importados. Muito embora o modelo consiga desonerar o bem, não consegue chegar à pessoalidade do contribuinte. Portanto, quem tem maior disponibilidade econômica pode comprar, ou não, bens ditos essenciais. Uma falha no sistema.

O melhor exemplo da aplicação do princípio da capacidade contributiva está no Imposto sobre a Renda de pessoa física, este sim bastante pessoal. A partir do rendimento mensal e do acréscimo patrimonial que a pessoa do contribuinte auferiu, será tributado em alíquotas diferentes, preservando, portanto, os institutos e subprincípios que a capacidade contributiva acarreta.

Nessa linha, ao tratar de tributos não vinculados – aqueles que não correspondem a uma contraprestação estatal, impostos - discorre Argos Gregório:

(...) a capacidade contributiva, em relação aos tributos não vinculados se apresenta sob diferentes aspectos. Por vezes sua aferição se verifica por meio da renda, por outras, pelo patrimônio e, finalmente em terceiras e quartas situações, pelo consumo de bens ou serviços. Quando verificada através da renda, a capacidade contributiva é alcançada através do preceito da progressividade, verdadeiro refinamento desse postulado. Já respeitante ao patrimônio, buscará a personalização de tais impostos. Em relação ao consumo de bens e serviços, nos aponta a capacidade contributiva para a seletividade, como medida de direcionamento dos impostos para a proporcionalidade, mas nesta não se esgotando.

De uma maneira geral, portanto, a capacidade contributiva busca trazer ao ordenamento, conforme uma linha de doutrinadores, um critério de igualdade. Igualdade que, por sua vez, encontra-se no *caput* do artigo quinto da Carta da República, cerne dos direitos fundamentais. Outra linha de doutrinados entende o princípio como expressão da dignidade da pessoa humana frente ao ímpeto arrecadatário do estado. Dignidade humana é conteúdo material no conceito de direitos fundamentais.

Há, ainda, como exposto no trabalho, limitadores aos direitos fundamentais, assim como há na capacidade contributiva.

2.2 Historicidade

Muito embora esse modelo de Estado Fiscal tenha esse viés democrático, nem sempre foi assim. Nem sempre a tributação optou pelo critério da capacidade contributiva para auferir recursos.

João Pedro Almeida Viveiros de Castro²⁸, citando Klaus Tipke, afirma identificar três teorias distintas que foram evoluindo com o desenvolver da doutrina fiscal. O primeiro momento trata-se do princípio da captação – *Kopfsteuerprinzip* -, segundo o qual o Estado captava o mesmo valor de todos para cobrir seus gastos. A segunda teoria trouxe o princípio da equivalência – *Aquivalenzprinzip* -, que colocava o valor a ser contribuído a partir do custo que aquele cidadão pôs ao Estado para que este o protegesse, concedesse recursos etc. Por último, o princípio da capacidade contributiva – *Leistungsfähigkeitsprinzip* – quando se começou a observar na tributação a virtude Ética em razão da habilidade de se tributar igualmente a todos.

2.3 Universalidade

Na perspectiva do Direito Comparado, o professor Dario da Silva Oliveira Junior²⁹ ilustra seu livro com o princípio da capacidade em diversas Constituições pelo mundo. Dentre as quais, a Constituição da Bolívia traz em seu artigo 8º, item d a redação: “*Toda persona tiene los siguientes deberes fundamentales: (...) d. De contribuir, em proporción a su capacidade económica, al sostenimiento de los servicios públicos.*”³⁰

Já a Constituição da Itália traz, no artigo 53º que “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*”³¹

²⁸ CASTRO, João Pedro Viveiros de. **Novos olhares sobre o princípio da capacidade contributiva**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. v. 21. n. 112. Set./Out. 2013. p. 87.

²⁹ OLIVEIRA JUNIOR, Dario da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2000. p. 22.

³⁰ Toda pessoa tem os seguintes deveres fundamentais: d. de contribuir, em proporção a sua capacidade econômica, para o sustento dos serviços públicos. Tradução nossa.

³¹ Todos são obrigados a contribuir para arcar com as despesas públicas na razão de sua capacidade contributiva. Tradução nossa.

Os espanhóis também observaram o princípio da capacidade explicitamente no texto Constitucional, mais diretamente no artigo 31, inciso 1, quando:

todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidade económica mediante um sistema tributário justo inspirado en los principios de igualdad y progresividade, que, em ningún caso, tendrá alcance confiscatório.”³²

Portugal, por sua vez, assim como no Brasil, adotou a redação do princípio unicamente direcionada aos impostos. É o que aparece no artigo 104, inciso I, da Constituição de Portugal – “*O imposto sobre o rendimento pessoal visa à diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*”

2.4 Princípio da Capacidade e o mínimo existencial

O mínimo existencial é um limitador ao poder de tributar que está incluso no conceito de capacidade contributiva. O mínimo determina que a tributação não pode alcançar o que se considera indispensável para uma vida digna, de maneira que seu objetivo é texto Constitucional – erradicar a pobreza artigo 3º, III – e o fará ao não tributar o que descreve o artigo 5º também da Carta.

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker³³:

o dever jurídico que a regra constitucional impõe ao legislador ordinário não é apenas o de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de criar isenções tributárias que resguardecam a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e renda [...].

Há autores, como João Pedro Almeida Viveiros de Castro, que entendem que um dos parâmetros do mínimo existencial encontra-se na Constituição de 1988, mais especificamente no artigo 7º, IV, que diz:

art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
[...]

³² Todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e progressividade, que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório. Tradução nossa.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 499.

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Muito embora, o dispositivo tenha uma relação com o mínimo existencial imune à tributação, não há na Constituição de 1988 a previsão expressa, uma vez que seu espírito normativo encontra-se no princípio da capacidade, esse sim positivado no artigo 145, §1º da Constituição de 1988. Na história Constitucional-Tributária do Brasil, o mínimo foi previsto na Carta de 1946, no artigo 15, §1º, *in verbis*, “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

Dessa forma, decerto que o mínimo existencial, por resguardar o que resguarda, tem íntima relação com a dignidade da pessoa humana, de maneira que, os contribuintes que não podem arcar com a tributação em razão da proporção de receita com as despesas decorrentes de habitação, saúde, alimentação, vestuário, não podem ser tributados.

Nas palavras de Ingo Sarlet, a dignidade da pessoa humana é:

a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos.

Portanto, o mínimo existencial trata-se de matéria Constitucional, *ergo* tem natureza de imunidade tributária. O argumento de que a regulamentação se faz por leis infraconstitucionais não retira a natureza Constitucional da norma. Se o fizesse, somente normas de eficácia plena teria *status* de norma Constitucional, o que não é plausível. De forma que, ainda que sua regulamentação dependa de norma infraconstitucional, sua aplicabilidade não, haja vista que o mínimo vital é norma materialmente Constitucional de eficácia contida e, em razão do seu conteúdo versar sobre Direitos Humanos, liberdade, alimentação, fica claro que tem *status* de imunidade, por sua vez implícita e negativa, ou seja, o Estado não pode ultrapassar os limites desses direitos já estabelecidos.

Bons exemplos sobre tais imunidades nas quais evidencia-se o mínimo existencial são a cesta básica, que vem reduzindo as alíquotas de ICMS e IPI; a moradia na qual tem o IPTU imune em caso de idosos proprietários de único imóvel, favelados e pessoas de baixa renda. Todavia, maior exemplo é o mínimo vital familiar – o IRPF não incide sobre o mínimo existencial familiar; o ITR não incide sobre as pequenas glebas rurais usadas por uma família em sua cultura de subsistência.

Dessa forma, o mínimo existencial protege o contribuinte do ímpeto do fisco que não pode ser voraz a ponto de retirar-lhe o que lhe é fundamental. Ou seja, a capacidade econômica para contribuir com os gastos públicos deve observar a condição financeira do contribuinte de ter o que a Constituição diz ser básico para viver dignamente. Noutras palavras, a capacidade contributiva protege a dignidade da pessoa humana - mais uma vez, os direitos fundamentais se encontram com a capacidade contributiva.

2.5 Princípio da Capacidade e o princípio da vedação do confisco

Não igual, mas semelhante ao mínimo existencial é o princípio da vedação ao confisco. A tributação não pode ser excessiva a ponto de retirar do contribuinte a capacidade econômica para manter-se e não pode retirar-lhe bens sob qualquer pretexto de forma que o coloque em condições incoerentes com o que seja digno.

A título de história, o princípio da vedação ao confisco teve início com o Decreto 21 de maio de 1821 quando se proibiu "tomar-se a qualquer coisa alguma contra a sua vontade, e sem indenização". Na Argentina, a Constituição de 1853 determinava que "La confiscación de bienes queda borrada para siempre del código penal argentino"³⁴.

Segundo Regina Helena Costa³⁵, confisco é "[...] absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente

³⁴ O confisco de bens está afastada para sempre do Código Penal argentino. Tradução nossa.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. Malheiros: São Paulo, 2003. p. 79

indenização”. Na mesma linha, Ruy Barbosa Nogueira³⁶ quando “a característica do confisco está exatamente em ser uma absorção coativa da propriedade, exercida pelo Poder Público ou por meio dele, sem indenização e sem permissão jurídica.”

O que existe hodiernamente é o instituto da desapropriação, segundo o qual a Fazenda Pública pode tomar para si bem particular desde que se atenda a um interesse público. No entanto, não há confusão entre desapropriação e confisco. O primeiro respeita a propriedade privada e indeniza o particular quando lhe retira o bem, ao passo que o confisco não há, a priori, qualquer retorno individual em decorrência da perda desse bem, de maneira que o instituto da desapropriação, criação das ideias do liberalismo, tem respaldo na legislação internacional, mais precisamente no artigo 17 da Declaração dos Direitos do Homem, quando há previsão do instituto e sua justa indenização.

Dessa forma, com o desaparecimento do confisco em razão da desapropriação, a legislação nacional não pode prever casos de confisco de bens, o que justifica o princípio da vedação do efeito do confisco positivado no artigo 150, IV da Constituição brasileira de 1988. A partir desse princípio, a tributação passa a enxergar limites quantitativos à sua própria atividade, o que faz surgir técnicas de tributação como a progressividade do imposto, haja vista que a tributação tem finalidade dupla: arrecadar e preservar a propriedade privada. Se não arrecada, não tem receita para manutenção do Estado; Se não há propriedade privada, não há donde arrecadar.

Em se tratando da natureza da vedação dos efeitos do confisco, o autor entende que se trata de uma imunidade fiscal e não de um "simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica" e justifica sob o argumento de que a propriedade privada é direito fundamental que se comunica com a liberdade, de maneira que o Estado não pode tributar a propriedade privada sobremaneira a ponto de privar o contribuinte de sua liberdade ou de sua propriedade privada.

³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Apud GREGORIO, Argos. **Eficácia e alcance da capacidade contributiva**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo. v. 17. n. 85. Mar./Abr. 2009. p. 98.

Há diversos institutos que se assemelham ao confisco, contudo não se confundem. O exemplo da pena de perda de bens, que somente acontecerá em casos de crimes fiscais como contrabando e descaminho; desapropriação, que não se confunde em razão da justa indenização; inflação, a qual também não se confunde com o confisco, porquanto a inflação não tem controle judicial sobre seus efeitos e não há proteção jurídica contra a desvalorização da moeda.

Diretamente relacionado ao valor liberdade, o princípio da vedação ao confisco, antes, trata do direito de propriedade e tem sua comunicação estreita haja vista que a propriedade é parâmetro para auferir disponibilidade financeira para que então se tribute e, concomitantemente, é alvo de tributação que, por sua vez, deve ser dosada para que não suprima a própria fonte da tributação. Noutras palavras, a tributação deve ser manejada para que possa sempre extrair parte daquela riqueza, sob pena de insuficiência de recursos por pouca arrecadação ou insuficiência de recursos futuros pelo excesso da tributação.

Assim, segundo o professor Ricardo Lobo Torres³⁷, é problemática a determinação de um limite entre a tributação razoável e a tributação confiscatória. O que se tem é um mero parâmetro segundo o qual confiscatória é a tributação que estrangula a propriedade privada no âmago econômico; confiscatório é o tributo desproporcional ou o que não se mantém no quadro da razoabilidade.

Outra relação importante que aparece é o diálogo entre o princípio da vedação do confisco e o caráter extrafiscal dos impostos. É cediço que a tributação tem como fim primeiro o preenchimento dos cofres públicos para que, então, cubra os gastos públicos - função fiscal do tributo. Não obstante, há determinados impostos que possuem a aptidão de regular o comportamento econômico em razão da possibilidade do aumento ou redução da sua alíquota imediatamente - função extrafiscal do tributo. Nessa linha, a título de exemplo, se o cigarro e a bebida alcoólica possuísem uma alíquota de 50% sobre o valor do bem, significa que essa exação acentuada aparece em razão da vontade política de reduzir o número de fumantes e de consumidores de bebidas alcoólicas. Muito embora essa vontade política tenha respaldo na própria Constituição que prevê a extrafiscalidade a

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 131

impostos relacionados ao comércio, o seu ímpeto, segundo o professor Ricardo Lobo Torres³⁸, também deve encontrar óbice no princípio da vedação ao confisco, de maneira que essa alíquota controladora não pode ser contundente a ponto de invadir a esfera da possibilidade de comercialização e, portanto, liberdade de consumo e propriedade privada.

Sendo então um limitador a tributação, para o autor, o princípio da vedação ao confisco é externo ao princípio da capacidade contributiva, haja vista que, para se achar uma capacidade econômica, é preciso antes determinar o que é confiscatório e o que é mínimo vital. Somente após tal aferição, pode-se afirmar se existe ou não capacidade contributiva.

2.6 Princípio da Capacidade contributiva e a arrecadação insuficiente

Ponto interessante trouxe Gustavo Caldas Guimarães de Campos³⁹ quando colocou a importância da efetividade na arrecadação que observe a capacidade contributiva. Na lógica, se a arrecadação tributária é insuficiente ou ineficaz, o Estado deverá equilibrar as contas públicas de qualquer maneira e, geralmente o faz, tributando mais, uma vez que o processo tributário é ineficaz. Se a arrecadação for insuficiente, os serviços públicos que operacionalizam os direitos fundamentais decairão e a Administração deverá escolher entre tributar além da capacidade contributiva e ferir direitos individuais fundamentais ou não prestar os serviços públicos e ferir direitos coletivos fundamentais.

Dessa forma, a capacidade contributiva influi na relação processual fiscal uma vez que aumentos frequentes na carga tributária poderão fazer com que a tributação alcance patamares confiscatórios ou, até mesmo, onerando o mínimo vital. Por essa razão, a administração tributária deve agir de forma eficiente quando arrecada, quando cumpre a lei tributária processual⁴⁰.

³⁸ *Idem.* p. 137

³⁹ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. **Execução Fiscal e efetividade – análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. Quartier Latin: São Paulo, 2009. p. 37.

⁴⁰ CAMPOS trouxe um dado sobre o tema: menos de 1% dos créditos inscritos em dívida ativa tem resultado arrecadatório.

Portanto, há um limite mínimo para a tributação, de maneira que o Estado deve averiguar a arrecadação frente à capacidade contributiva. Num aspecto macro social, a arrecadação que observe a capacidade contributiva deve colocar-se entre a arrecadação insuficiente e a arrecadação confiscatória.

E dessa forma, há relação entre o limite mínimo de arrecadação que observe a capacidade contributiva e os direitos fundamentais, assim como, há relação entre a capacidade contributiva e a Administração pública no que diz respeito ao processo de execução fiscal. Noutras palavras, a capacidade contributiva está ligada ao direito processual.

Há relação, também, da arrecadação insuficiente com a capacidade contributiva feita por Ricardo Lodi Ribeiro⁴¹ quando se trata da elisão e evasão fiscal. Para o autor, a justiça fiscal deve ocupar-se de meios para evitar essa brecha na arrecadação, uma vez que, impreterivelmente, as despesas públicas serão pagas. Se houver demasiadas elisões, a arrecadação desvirtuará a capacidade contributiva dos contribuintes. Ou seja, cobrar-se-á mais de quem não deve sofrer tal ônus, gerando, inclusive, uma insegurança jurídica no campo da tributação. Para o autor, há um conflito nesse campo em razão de normas que dificultam a administração tributária⁴². O raciocínio é simples – um sistema de arrecadação simplificado diminuiria os custos para a própria administração o que comportaria uma arrecadação mais robusta. Ou seja, há falhas no procedimento. Nessa perspectiva, seria uma falha exigir o depósito integral do montante da dívida para embargar uma execução fiscal?

2.7 Princípio da Capacidade e o princípio da igualdade

Para Ruy Barbosa Nogueira⁴³:

a regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.

⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2009. p. 22.

⁴² *Idem*. p. 20.

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Apud LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário – o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999. p. 57.

A relação do princípio da capacidade com o princípio da igualdade está no que a doutrina chama de limitador constitucional qualitativo, que prevê a discriminação tributária como afronta não só ao princípio da capacidade como também ao princípio genérico da igualdade. Nesse aspecto, esses limites são as proibições de desigualdade, que por sua vez se divide em proibição de discriminação e proibição dos privilégios odiosos.

Muito embora o princípio da isonomia tributária esteja positivado no artigo 150, II da Constituição Federal de 1988, o professor Ricardo Lobo Torres⁴⁴ aponta que inexistente um rol taxativo para a proibição de discriminação, ou seja, quando o dispositivo constitucional traz que deve estar “proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e créditos”, segundo o professor Torres, a vedação não se esgota, posto que as “discriminações odiosas serão tantas quanto forem os direitos humanos suscetíveis de ofensa pela tributação”.

Dessa forma, há discriminações que a tributação deve coibir que são aquelas fundadas na raça ou cor, religião, sexo, profissão, ideologia, domicílio, situação do bem, nacionalidade, sendo também objetivo da República como consta no artigo 1º da Constituição Federal de 1988.

Ainda que não bastasse, a questão da discriminação é tão latente a ponto de alçar órbitas internacionais quando o Brasil assumiu compromissos na Convenção da ONU de 1965 para a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Racial, assim como o Pacto Internacional da ONU sobre Direitos Civis e Políticos e a Convenção Americana sobre os Direitos Humanos.

Por outro lado, a proibição de privilégios odiosos é a “permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 416.

genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.”⁴⁵

Dentre outros doutrinadores que seguem a mesma linha, Ricardo Lodi Ribeiro⁴⁶ afirma que o princípio da igualdade é traduzido, no ramo tributário, pelo princípio da capacidade contributiva e, por tal razão possui aplicabilidade universal - característica de um direito fundamental. Nessa linha, o autor⁴⁷ coloca que a igualdade na tributação significa dizer que:

todos devem contribuir para as despesas públicas em razão de suas possibilidades econômicas. Assim, de acordo com essa diretriz, somente são legítimas as distinções que se baseiam na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam.

Há grande debate acerca da interpretação da capacidade contributiva como princípio da igualdade quando observada frente aos impostos extrafiscais. Muito embora a relevância e interesse pelo tema, trazer esse debate a este trabalho foge da proposta.⁴⁸

2.8 Princípio da Capacidade e a limitação pelo Poder Constituinte Originário

Como exposto no capítulo 1, há limitadores quando se trata de direitos fundamentais. Muitos desses limitadores são colocados pelo constituinte originário no próprio dispositivo que trata do direito fundamental – área de regulamentação e área de proteção. A ideia dessa limitação deriva do texto como foi positivado. No caso do princípio da capacidade econômica⁴⁹, o dispositivo consta no artigo 145, §1.º da Constituição Federal de 1988, com a seguinte redação:

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,

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte**. In: SCHOEURI, Luis Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1. p. 173.

⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2009. p. 16.

⁴⁷ *Ibidem*. p. 17.

⁴⁸ O debate fica rico em RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2009; e TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

⁴⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 de março de 2015.

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Poder-se-ia, partindo desse raciocínio, afirmar que o constituinte originário escolheu limitar a incidência do princípio aos impostos. Todavia, o trabalho defende a eficácia irradiante do princípio, portanto à argumentação de que a capacidade contributiva opera perante todo o ordenamento.

Primeiramente, é importante diferenciar imposto de tributo. O tributo é gênero no qual estão incluídas as espécies impostos, taxas e as contribuições especiais⁵⁰. Dessa forma, segundo o texto constitucional somente os impostos deveriam obedecer ao princípio da capacidade.

Segundo o artigo 77 do Código Tributário Nacional, as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Desse raciocínio, conclui-se que a taxa é tributo vinculado à atuação estatal, com caráter retributivo ou remuneratório e, José Marcos Domingues de Oliveira⁵¹, nesse sentido, doutrina:

malgrado a característica remuneratória das taxas, submetem-se elas, por 'aplicação natural', segundo Valdés Costa, ao cânone da capacidade contributiva, em primeiro lugar, determinando ele a intributabilidade daqueles que, por incidência delas, estariam tendo o seu *mínimo de existência digna* comprometido (exemplo desta aplicação do princípio é a chamada *justiça gratuita ut art. 5º, LXXIV, da Constituição*, que decorre da sua conjugação com os direitos de petição e de ação previstos nos incisos XXXIV e XXXVI), entendendo-se como redistribuído pela comunidade mais favorecida economicamente a parcela não suportada pelos administrados mais modestos. O mesmo se diga do inciso LXXVI, que estabelece imunidade tributária quanto aos serviços de registro civil do nascimento à expedição de certidão de óbito.

Há, também, inúmeras isenções acerca das taxas sobre serviços prestados em locais habitados predominantemente por pessoas economicamente desfavorecidas. Por outro lado, a compensação é feita pelo aumento da carga em

⁵⁰ Há divergência doutrinária sobre a natureza do empréstimo compulsório. Existe a corrente que defende que o gênero tributo é composto por cinco espécies – imposto, taxa, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Existe a corrente que defende o tributo como gênero de três espécies – imposto, taxas e contribuições especiais, que se dividem em contribuições de melhoria, contribuições sobre o domínio econômico e contribuições sociais.

⁵¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Apud DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade Contributiva – análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. Saraiva: São Paulo, 2010. p. 130.

locais habitados por pessoas que detêm poderio financeiro para arcar com a exação, de maneira que está claro o princípio da capacidade contributiva nas taxas.⁵²

Com relação às contribuições de melhoria, é um tributo vinculado à atuação do Estado e seu fato gerador é a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

O critério objetivo da capacidade contributiva é um signo capaz de expressar disponibilidade econômica, ou seja, as hipóteses de incidência devem procurar bens ou direitos capazes de afirmar riqueza disponível. No caso de bens imóveis, o Sistema Tributário brasileiro possui dois impostos sobre o signo – ITR e IPTU. Dessa forma, bem imóvel significa capacidade econômica. Como se não bastasse, a valorização segue a proporção do valor do imóvel e a proporcionalidade é fator constitutivo da capacidade contributiva. Noutras palavras, o princípio reside nas contribuições de melhoria.

Certamente, a capacidade contributiva não se limita aos impostos. Está claro que o princípio possui uma natureza jurídica de norma diferenciada, pois sua eficácia é irrestrita. É um princípio que a limitação está incluída no próprio princípio, na lógica do próprio princípio.

2.9 Princípio da Capacidade Contributiva e os Direitos Fundamentais

A conclusão a que se chega da comparação entre características elencadas na teoria geral dos direitos fundamentais e da análise aprofundada da capacidade contributiva é que o princípio se adequa à teoria geral.

A capacidade contributiva, que tem a historicidade como colocado, é um princípio positivado em diversas Constituições pelo mundo – constitucionalidade -, é absoluto por via lógica, irrenunciável, vincula os poderes públicos e tem aplicabilidade imediata, ou seja, há correspondência nas características e nos valores traduzidos. A teoria geral dos direitos fundamentais tutela a liberdade, a propriedade, a vida, o trabalho e a dignidade. Também o faz a capacidade contributiva, uma vez que os serviços públicos são pagos através da arrecadação de

⁵² Existem precedentes jurisprudenciais nesse sentido. A título de exemplo o AgR no RE 216259/CE e AgR no RE 191417/PE.

impostos que obedecem à capacidade. Se não observada a capacidade contributiva, o sistema tributário implode, pois haverá supressão da propriedade, declínio da qualidade de vida, e da liberdade. Se tributadas as empresas além de sua capacidade contributiva, os gastos acarretarão demissões – que influenciarão no trabalho, na dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental e basilar para a construção, manutenção e desenvolvimento de uma sociedade equilibrada e, portanto, sua aplicabilidade irradia perante todo o ordenamento material e processual, implícita ou explicitamente.

3. O PROCESSO DE EXECUÇÃO CIVIL E FISCAL

O capítulo terceiro pretende balizar algumas informações mais importantes sobre o processo de execução civil e fiscal, como os pressupostos, princípios diretores do procedimento e as respostas do executado. Estudadas tais linhas, a compreensão sobre o objetivo da pesquisa ficará ainda mais clara.

3.1 Princípios do processo de execução

3.1.1 Princípio da autonomia

O princípio da autonomia no processo de execução quer individualizar o procedimento executório do procedimento cautelar e cognitivo. Noutras palavras, o processo de execução é singular, individual, não se confunde com os demais tipos de processo por ter objeto, princípios e doutrina que lhe são próprios.

A aplicação deste princípio evidencia-se quando o processo de execução pode ou não ser precedido por um processo de conhecimento. Precede nos casos de execução de título judicial, no qual houve uma condenação anterior fruto de um processo de conhecimento seja penal, cível ou até mesmo parajurisdicional a exemplo da sentença arbitral. Por outro lado, o processo de execução não carece de um procedimento de conhecimento sobre a lide. Neste caso, fala-se do processo de execução cujo objeto é um título executivo extrajudicial – documentos criados por particulares que, se observados os requisitos da lei, terão, *ipso lege*, natureza de título executivo, cuja teoria será tratada mais adiante. Ainda nos casos que orbitam sob a execução do título judicial, há a possibilidade de incidentes cognitivos durante o procedimento quando fala-se em embargos, exceção de preexecutividade e impugnação.

De qualquer modo, seja qual for a natureza do título executivo, o procedimento de execução é individualizado em relação aos demais, portanto autônomo.

3.1.2 Princípio do título

Araken de Assis⁵³ coloca que “a ação executória em questão sempre se baseará no título executivo. Célebre metáfora ao título designou de “bilhete de ingresso”, ostentado pelo credo para acudir ao procedimento *in executivis*.” Pela mesma razão, o artigo 586 do Código de Processo Civil de 1973 determina que “a execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.” De maneira que, o princípio do título reza que a execução carece de um título executivo, judicial ou extrajudicial.

Nessa linha, por títulos executivos judiciais, o Código de Processo Civil de 1973 os elencou no artigo 475-N, a exemplo da sentença proferida no juízo cível que reconheça obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia; da sentença penal condenatória transitada em julgado; a sentença arbitral, entre outros incisos. Já os títulos executivos extrajudiciais estão arrolados no artigo 585 também do Código de Processo Civil de 1973, a exemplo da certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

Portanto, como princípio que é, sua inobservância gera uma grave consequência em toda a prática processual executória. Quando não observado o título, acarreta-se a inércia da inicial, haja vista que, segundo Carlo Furno⁵⁴, o título executivo não é condição da demanda executória, mas pressuposto de validade, no sentido de que o *códex* prevê a invalidade do procedimento sem a prova pré-constituída do crédito. Noutros termos, *nulla executio sine titulo*.

Há, no entanto, previsão, no artigo 475-O do Código de Processo Civil de 1973, da figura da execução provisória de sentença que ainda caiba recurso. Muito embora a lide não esteja de fato resolvida e não tenha na decisão o manto da coisa julgada material, o artigo 475-N do Código de Processo Civil de 1973 não faz qualquer menção ao caráter irrecorrível da sentença, apenas coloca sentença, que por sua vez se diferencia do acórdão, de maneira que a sentença é título executivo

⁵³ ASSIS, Araken. **Manual de execução**. 11a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 99

⁵⁴ FURNO, Carlos. Apud ASSIS, Araken. **Manual de execução**. 11a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 100.

judicial e, portanto, pode ser objeto de liquidação para posterior execução sem que haja seu trânsito em julgado.

O título executivo na execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa – CDA. Segundo o inciso VII do artigo 585 do Código de Processo Civil de 1973, tal documento fiscal tem natureza de título executivo extrajudicial, ou seja, a CDA é o documento que confere liquidez, certeza e exigibilidade ao crédito tributário e o torna objeto jurídico da ação de execução fiscal.

3.1.3 Princípio da responsabilidade patrimonial

Sendo, portanto, o processo de execução autônomo e imprescindível de um título executivo para que se faça cumprir a lei no caso concreto, faz-se então necessária uma estipulação quanto à margem desse ímpeto jurisdicional. Aqui, encontra-se o princípio da responsabilidade patrimonial.

Este princípio reza que o devedor executado responderá para o cumprimento de suas obrigações com todos os bens presentes e futuros. Positivado no artigo 591 do Código de Processo Civil de 1973, o próprio dispositivo traz limitações ao princípio, dentre elas, a Lei nº 8.009, de 29-3-1990 que trata do bem de família e sua impenhorabilidade. Outros limitadores ao ímpeto exequente são os princípios e direitos fundamentais elencados na Constituição Federal, assunto que será elucidado neste trabalho no momento mais oportuno.

O professor Araken de Assis⁵⁵ traz uma exceção ao princípio. O ilustre doutrinador entende que a pressão psicológica empregada nalguns casos pode transcender a esfera patrimonial para ferir o indivíduo. Seria o caso da prisão do devedor de alimentos pelo inadimplemento da obrigação; remoção de coisas e pessoas para obtenção de resultado prático, segundo o artigo 84, §5º da Lei nº 8.078, de 11-09-1990 (Código de Proteção e Defesa do Consumidor).

A responsabilidade patrimonial frente às execuções fiscais sofrem algumas deformações uma vez que a arrecadação oriunda das execuções fiscais tem natureza de receita pública, que, por sua vez, é indisponível. Dessa forma,

⁵⁵ ASSIS, Araken. **Manual de execução**. 11a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 101.

como exemplo, a impenhorabilidade do único imóvel, bem família, não é oponível à Fazenda Pública se for justificativa para o inadimplemento do IPTU. Tal posicionamento tem o intuito de prestar força ao fisco, porém, discordamos da flexibilização da impenhorabilidade de certos bens essenciais, uma vez que se trata de um núcleo de bens intangíveis pelo Estado – o mínimo existencial. O argumento não quer dizer que o imóvel seja intangível, mas a forma de aquisição de um bem dessa natureza é razão para razoabilidade.

Pelo princípio da responsabilidade patrimonial, o devedor executado responde com o seu patrimônio, mas de qual forma e até quanto, quanto? A resposta é dada pelo princípio do resultado.

3.1.4 Princípio do resultado

As despesas que surgem a partir do processo de execução são de responsabilidade de quem lhe deu causa por qualquer espécie de culpa, via de regra – o devedor. Nessa linha, o devedor não pode ser demasiadamente onerado, de maneira que, pelo princípio do resultado, o devedor terá seus bens executados no limite da satisfação do credor, assim como nos limites dos atos considerados úteis para realização daquela execução. De pronto que, não será praticado nenhum ato inútil ou dispensável ao cumprimento da execução. Se feito, não poderá ser debitado ao devedor-executado.

O princípio do resultado, portanto, é a equalização entre o princípio da satisfação do exequente e o princípio do mínimo encargo para o executado. Trata-se, portanto, do cumprimento da obrigação fim, não do cumprimento dos meios. O credor quer ter seu crédito e o devedor quer ter o menor prejuízo possível. Nessa linha, não parece razoável ou sequer condicionante a existência de um depósito prévio. Falando-se ainda em direito público, a segurança do juízo tem natureza jurídica de ingresso público, não de receita, ou seja, não é patrimônio público ainda nem pode ter destinação. Dessa forma, o resultado não pressupõe um depósito prévio para ser satisfeito, sendo irrelevante para o fisco-exequente, vez que se trata de ingresso público, mas bastante relevante para o contribuinte-executado.

3.1.5 Princípio da disponibilidade

O princípio da disponibilidade trata da oportunidade do credor-exequente desistir do procedimento de execução em face de um ou mais executados, porquanto o procedimento tem o único objetivo de satisfazer o credor ao dar-lhe o que lhe pertence por direito. No entanto, também é direito do credor dispor sobre seus patrimônios da forma como achar interessante, dentro dos limites da lei.

Por outro lado, não pode o devedor praticar qualquer tipo de ato que pretenda a formulação de uma desistência quanto ao procedimento, o que diferencia o processo de execução do processo de cognição.

Na mesma linha, a desistência do processo de execução não carece da anuência do executado. Todavia, há situações nas quais surgem problematizações, como exemplo o oferecimento de embargos. O ato de protocolar os embargos seria capaz de obstar o direito subjetivo do credor de desistir do processo de execução? Araken de Assis⁵⁶ entende que não e coloca o julgado da 3.^a Turma do STJ quando decidiram que “se a desistência ocorre antes do oferecimento dos embargos, desnecessária é anuência do devedor.”⁵⁷

No entanto, no caso da desistência depois dos embargos, o exequente será responsável pelos honorários dos advogados constituídos pelo executado para defender-se quando da nomeação de bens à penhora. Caso contrário, se desistido da execução antes dos embargos, o credor não terá qualquer ônus referente aos honorários, justamente pelo princípio da disposição do processo de execução.

3.2 Pressupostos processuais da execução fiscal

3.2.1 Relação processual e pretensão executória da Fazenda Pública

A relação processual na execução fiscal possui em seus elementos subjetivos, o juiz, o exequente – Fazenda Pública – e o executado. Quanto aos

⁵⁶ *Idem.* p. 103.

⁵⁷ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RESP 263.718-MA, 06-04-2003. Rel. Min. Pádua Ribeiro, RJSTJ 4(29)/386.

elementos objetivos, haverá o título de crédito que, se originado de um inadimplemento de obrigação tributária será o crédito tributário em si, ao passo que, se originado de um inadimplemento frente a qualquer outra razão, será o crédito público. De qualquer forma, a relação processual será instaurada a partir de um inadimplemento, que gerou um título de crédito, que por sua vez, é o objeto da execução.

3.2.2 Título executivo da Fazenda Pública

O título executivo relativo aos créditos da Fazenda Pública é chamado de Certidão da Dívida Ativa - CDA. É considerado título executivo extrajudicial por força do artigo 585, VII do Código de Processo Civil e tem sua regulamentação no artigo 2º da Lei nº 6.830, de 22-9-1980 – Lei de Execução Fiscal –, nos artigos 201 a 204 da Lei nº 5.172, de 25-10-1966 – Código Tributário Nacional - e na Lei nº 4.320, de 17-3-1964 – Lei de Direito Financeiro.

Esses quatro diplomas de regulamentação tratam do crédito da Fazenda Pública, gênero que engloba as espécies de créditos tributários e não tributários. O Código Tributário Nacional disciplina os créditos tributários, ou seja, aqueles originários de uma relação jurídico-tributária, cujo objeto é o pagamento do tributo, seja ele imposto, taxa ou contribuição.

A Lei de Direito Financeiro, por sua vez, traz os créditos não tributários. Esses créditos são devidos aos entes da federação por qualquer órgão que seja, de maneira que, a indenização paga ao Poder Público referente, por exemplo, a um acidente automobilístico no qual envolva um automóvel da Administração Pública é um crédito da Fazenda Pública de natureza não tributária, pois não envolvem questões relativas à tributação.

3.2.3 Exigibilidade do crédito da Fazenda

O crédito tributário por si só não é exigível, pois não tem a natureza de título executivo. Os créditos da Fazenda para serem exigíveis têm a necessidade de sua inscrição na Dívida Ativa. Uma vez inscrito nos moldes do artigo 201 do Código

Tributário Nacional⁵⁸, isto é, “depois de esgotado o prazo fixado para o pagamento, pela lei ou por decisão proferida em processo regular”, poderá ser exigido. Tal prazo para o pagamento é obtido através da exegese do artigo 160 do Código Tributário Nacional, o qual determina que o vencimento do crédito ocorre trinta dias após a notificação do sujeito passivo do lançamento, isso se a lei não fixar outro tempo do pagamento.

No que concerne ao crédito não tributário, a inscrição ocorrerá com o inadimplemento do sujeito passivo da obrigação, nos moldes da própria obrigação.

3.2.4 Inadimplemento da obrigação

A obrigação tributária é classificada, nos moldes do Código Tributário Nacional, em obrigação principal e acessória, no entanto, parte da doutrina a classifica como obrigação de dar, fazer, não fazer e suportar.

A obrigação de dar, ou obrigação principal, é o dever de entregar dinheiro ao Estado a título de tributação, ou seja, pagar o tributo. Já a obrigação acessória – fazer, não fazer e suportar – é qualquer dever jurídico que auxilie a fiscalização, administração e arrecadação de créditos tributários.

Torna-se inadimplente, portanto, aquele que não cumpre com qualquer das obrigações, seja pagar o tributo em si ou não emitir a nota fiscal para o controle da Administração quanto ao volume de circulação de mercadorias comercializadas. O Código Tributário Nacional equiparou o inadimplemento das obrigações acessórias ao inadimplemento das obrigações principais, de maneira que o não cumprimento do dever jurídico de fazer, não fazer ou suportar, gerará a obrigação do sujeito passivo tributário de arcar com o tributo.

3.2.5 Competência

A competência na execução fiscal é tratada no artigo 578 do Código de Processo Civil que a determina no foro do domicílio do réu, a priori. Caso não o

⁵⁸ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 de março de 2015.

tenha, o juízo competente será aquele de sua residência ou do local onde for encontrado.

No caso de codevedores, a Fazenda Pública terá a prerrogativa de escolher o foro competente de um dos domicílios de qualquer um dos réus. Poderá, ainda, propor a ação no lugar onde fora praticado o ato que deu razão à dívida, residindo o réu lá ou não. Poderá, também, a Fazenda Pública ajuizar a ação no foro da situação dos bens, quando for o objeto da dívida. É o que determina o parágrafo único do artigo 578 do Código de Processo Civil de 1973.

Outro ponto que merece atenção é a questão da ausência do Juízo Federal na comarca na qual o devedor mantém domicílio. Neste caso, “[...] se, em tal comarca, não funcionar Juízo Federal, a competência desloca-se para a Justiça Estadual”⁵⁹.

Ademais, a execução da Dívida Ativa está abarcada pelo artigo 87 do Código de Processo Civil – *perpetuatio jurisdictionis* – segundo o qual as alterações supervenientes do estado de fato e de direito em nada influenciam na competência, seguindo a linha do artigo 5º da Lei nº 6.830/80, que exclui qualquer outro tipo de competência, *in verbis*:

a competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da concordada, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

O STJ, no REsp 191.104-SC⁶⁰ de Relatoria do Ministro Garcia Vieira, dispôs o seguinte:

ainda que o devedor venha a falecer, a cair em falência, em insolvência ou liquidação, continuará a Fazenda com o privilégio de executar sua Dívida Ativa no foro da execução fiscal, e sob o procedimento da Lei 6.830, sem nenhuma sujeição ao juízo universal eventualmente instaurado. Dessarte, a existência de procedimento administrativo de liquidação extrajudicial não impede a instauração de execução fiscal nem acarreta a suspensão da que já estiver em curso contra a empresa insolvente.

⁵⁹ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. CCom. 40.286/BA, Relator Min. Humberto Gomes de Barros. DJ 09.12.2003. p. 202

⁶⁰ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**, RESP. 191-104/SC. Relator Min. Garcia Vieira. DJ 29.03.199. p 101

O professor Humberto Theodoro Júnior⁶¹, ao tratar do tema de competência na execução fiscal, traz a questão do concurso de preferência e defende que a prerrogativa da Fazenda Pública de não participar do concurso de preferência não lhe dá o direito de reclamar o produto de qualquer execução, sem que antes promova o seu próprio processo executivo. E, ainda, ilustra o professor com o REsp 32.210-8 SP, de Relatoria do Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, no qual é tratada a ilicitude praticada por autarquia federal quando intervém em processo de execução que lhe é estranha para receber o que lhe é devido. Segundo o entendimento, em casos dessa natureza, a autarquia deverá ajuizar ação de execução própria e, caso a penhora recaia sobre bem já penhorado, poderá o ente exercer seu direito de preferência.

3.2.6 Legitimidade

A legitimidade ativa no processo de execução civil é ditada pelo Código de Processo Civil de 1973 nos artigos 566 e 567, estando aquele tratando da legitimação ordinária, ou seja, a disposta no título executivo, e pode ser o credor ou o Ministério Público, nos casos em que a lei determinar. Já o artigo 567 traz o rol de legitimados para compor o polo ativo da relação processual. Tais legitimados podem ser derivados ou supervenientes, como expôs Humberto Theodoro Junior⁶², que “correspondem às situações formadas posteriormente à criação do título e que se verificam nas hipóteses de sucessão, tanto mortis causa como inter vivos”.

A legitimação ativa ordinária é dita pela lei, que por sua vez, regula o título executivo, judicial ou extrajudicial. Por óbvio, o legitimado ordinário ao polo ativo na execução de título executivo judicial está disposto na sentença, acórdão ou qualquer tipo de decisão sobre a qual caiba execução. Muito excepcionalmente haverá substituições no polo ativo da execução. Humberto Theodoro Junior⁶³ traz o exemplo da Lei nº 8.906/94, que legitima o advogado a executar, em nome próprio, a sentença que reconhece seus honorários.

⁶¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução Fiscal**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 68.

⁶² THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 49ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 166.

⁶³ *Ibidem*. p. 166.

Já no que concerne ao Ministério Público e sua legitimidade para propor execução, a razão está nas suas funções precípua – órgão agente e órgão interveniente. De maneira que, se o Ministério Público é legítimo para propor a ação de cognição, também será legítimo para propor a execução desse título judicial, no caso em que estaria exercendo a função de órgão agente.

Quanto à legitimidade superveniente, o artigo 567 do Código de Processo Civil de 1973 traz o rol de personagens a exemplo do espólio, herdeiro ou sucessores do credor sempre que houver morte do credor e houver a transferência no direito ao título; o cessionário e o sub-rogado.

Esse rol, no entanto, trata dos legitimados para propor a execução civil. A legitimação para a execução fiscal é exclusiva da Fazenda Pública e, nos moldes do artigo 1º da Lei nº 6.830/80, são eles a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as respectivas autarquias. Araken de Assis⁶⁴ traz a legitimação ativa das fundações públicas, segundo o artigo 53 da Lei nº 8.212/91 que dispõe sobre a possibilidade de nomeação de bens. Segundo o professor, não são legítimos para propor a execução fiscal de seus créditos as sociedades de economia mista e as empresas públicas por terem natureza de pessoa jurídica de Direito Privado, de maneira que seus créditos serão cobrados através do que dispõe o Código de Processo Civil, classificando-os, portanto, como legítimos ativos e ordinários.

A legitimidade passiva, por sua vez, no que concerne a execução fiscal é disposta no artigo 4º da Lei nº 6.830/80, *in verbis*

- art. 4: A execução fiscal poderá ser promovida contra:
- I - O devedor;
 - II - O fiador;
 - III - O espólio;
 - IV - A massa;
 - V - O responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e
 - VI - Os sucessores a qualquer título.

Por essa razão, a execução fiscal pode ser movida contra todos esses personagens, desde que constem na Certidão da Dívida Ativa – CDA – uma vez que

⁶⁴ ASSIS, Araken. **Manual de execução**. 11a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 1014.

nulla executio sine titulo e a certeza do título de crédito deve ser tanto subjetiva quanto objetiva.

Dessa maneira, a legitimidade passiva do crédito tributário deve estar coerente com os personagens do artigo citado, seja contribuinte, seja responsável. Noutras palavras, personagens não elencados no dispositivo ou na legislação tributária não podem ser legítimos a sofrerem uma execução fiscal.

Por essa razão, há diversos debates acerca do redirecionamento de processos de execução fiscal em direção ao sócio gerente de empresas executadas. Ao perceber do exequente, o sócio deve figurar no polo passivo uma vez que sua figura encontra-se no Código Tributário Nacional, mas com as restrições que serão tratadas mais a frente para melhor organização do trabalho.

3.3 As possibilidade de Defesa do Executado

Como resposta à pretensão executória da Fazenda Pública, o executado pode defender-se ao opor os Embargos do devedor, ação autônoma e incidental no processo de execução cujo objeto principal de discussão é o título executivo, não cabendo debates sobre assuntos externos ao próprio título.

Todavia, há autores, como Araken de Assis⁶⁵, que pensam diferentemente, e doutrinam que, por mais que a discussão orbite em torno do título num processo de execução, não é razão suficiente para ilidir outras discussões, sob pena de clara violação aos princípios constitucionais de defesas processuais, haja vista a não discussão anterior sobre a cognição dos fatos em âmbito judicial.

As ações ordinárias também são meios de defesa do executado. A Lei nº 6.830/80 prevê a possibilidade das ações anulatórias, ações declaratórias, repetitórias, mandado de segurança e, está prevista no Código de Processo Civil, o procedimento especial de consignação em pagamento.

Pode também o executado defender-se através da impugnação, desde que o título executivo seja judicial.

⁶⁵ *Ibidem*. p. 100.

Existe também a possibilidade do uso da exceção de preexecutividade, incidente processual na execução o qual não exige o depósito da garantia do juízo para ser movida, porém seu campo de abrangência quanto ao objeto é restrito, como se verá.

Pela pretensão do trabalho, não será exposto conteúdo sobre ações ordinárias e impugnação, mas sim uma análise, com mais cuidado, à exceção de preexecutividade e aos embargos do devedor na execução fiscal.

3.3.1 Exceção de Preexecutividade

A natureza da exceção de preexecutividade é discutida por Araken de Assis⁶⁶ quando a coloca como incidente processual a partir do entendimento da jurisprudência e da maioria da doutrina. Todavia, o argumento do professor ao enxergar que o objetivo do executado é extinguir a execução e, portanto, esse seria o intuito da exceção, a natureza não seria outra senão uma impugnação, o que renovaria o procedimento.

Independentemente da natureza da exceção, André Luis G. de Oliveira⁶⁷, citando Fornacciarri Junior, enumera três características das exceções ao coloca-las como disponíveis, uma vez que depende da vontade do executado; assim como condicioná-las aos assuntos os quais o juiz não pode conhecer de ofício e as matérias que podem ser objeto de discussão nas exceções de preexecutividade devem ter natureza preclusiva. Todavia, o próprio Fornacciarri Júnior⁶⁸ reconhece que, no Brasil, o instituto não é utilizado segundo tais características, uma vez que

a suspeição e o impedimento devem ser analisados e declarados de ofício pelo juiz. Além disso, o impedimento não possui caráter disponível e não preclui, podendo, inclusive, ser matéria de ação rescisória.

Outro ponto interessante sobre a exceção de preexecutividade é a sua nomenclatura. Como a abrangência de seu cabimento não está claro, a doutrina tentou conceituar para corroborar no entendimento das oportunidades de cabimento. Nessa linha, é axiomático que a peça constitui direito subjetivo do réu e, portanto, o

⁶⁶ *Ibidem*. p. 1067.

⁶⁷ FORNACCIARI, Jr. Apud OLIVEIRA, André Luís Garoni de. Defesa na Execução sem Garantia do Juízo: Exceção de Pré-Executividade. Brasília: Brasília Jurídica, 2001. p. 89.

⁶⁸ *Idem*. p. 89

executado somente oporá a petição quando e se quiser. Todavia, como petição que é, seu escopo principal é a antítese da pretensão do autor, ao passo que o autor diz que detém o direito sobre o objeto em discussão e o réu diz que o autor não possui tal direito. Noutras palavras, a palavra exceção constitui um termo amplo que procura designar a defesa do réu como um todo e que, no caso do processo de execução, haveria uma correspondência na nomenclatura.

Nesse sentido, Cintra, Grinover e Dinamarco⁶⁹: exceção, em sentido amplo, é o poder jurídico de que se acha investido o réu e que lhe possibilita opor-se à ação que lhe foi movida.

Em contraponto, há doutrinadores que criticam o nome exceção em razão da natureza das exceções e as matérias das quais tratam, e preconizam o termo objeção de preexecutividade. Mas a crítica, por sua vez, fundamenta-se na ideia de que a objeção trata somente das matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo magistrado, reduzindo a órbita de cabimento da peça.

Adotando o termo exceção para a presente monografia, o entendimento ao qual se chega é de que existe a exceção *lato sensu* e *strictu sensu*. Esta diz respeito ao procedimento quando a arguição da matéria é processual e relativa ao órgão julgador, ao passo que aquela diz respeito ao direito subjetivo de defesa que o réu possui, seja defesa de mérito ou processual.

Dessa maneira, cabe salientar as matérias que podem ser arguidas em defesa. As possibilidades de cabimento da exceção aparecerão quando a situação tratar de matérias de ordem pública – pressupostos processuais e condições de ação – que poderiam e deveriam ser conhecidas *ex officio* pelo magistrado. Cabe a exceção, outrossim, quando a alegação da parte tiver por objeto matérias que prescindem de dilação probatória; e, por último, as matérias que carecem de dilação probatória, todavia, há a necessidade de oposição por embargos.

Nessa linha, o STJ na primeira manifestação sobre o cabimento da exceção - Resp n.: 3.079/MG, Rel. Ministro Cláudio Santos - elaborou a emenda:

⁶⁹ CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO; Apud OLIVEIRA, André Luís Garoni de. **Defesa na Execução sem Garantia do Juízo: Exceção de Pré-Executividade**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001. p. 65.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. TÍTULO IMPERFEITO. NULIDADE. DECLARAÇÃO INDEPENDENTEMENTE DA APRESENTAÇÃO DE EMBARGOS.

A arguição de nulidade da execução com base no art. 618 do Estatuto Processual Civil não requer a propositura da ação de embargos à execução, sendo resolvida incidentalmente. (DJ de 10.9.1990, o. 9.126).

Assim, começa uma consonância entre a jurisprudência e a doutrina no sentido de confirmar as hipóteses de cabimento da exceção de preexecutividade - uma modalidade de defesa do executado no qual se faz presente a garantia do juízo.

3.3.2 Embargos do devedor

Os embargos do devedor é outra forma de defesa do executado frente a pretensão do exequente. Segundo o Código de Processo Civil, os embargos podem ter qualquer objeto que tenha contexto com a execução e poderia ser alegado em processo de conhecimento, diferentemente da exceção de preexecutividade que tem sua órbita limitada a questões já suscitadas. De maneira que, a natureza dos embargos do devedor é entendida como ação de cognição incidental de caráter constitutivo⁷⁰ cujo objetivo primeiro é a extinção da execução, por isso, Chiovenda⁷¹ coloca os embargos como uma “relação de causalidade entre a solução do incidente e o êxito da execução”

A defesa é entendida como uma oposição ao direito de ação para não ver seus bens ou direitos restringidos ilegitimamente; trata-se do procedimento capaz de trazer ao juiz o convencimento de que o autor não tem direito a sua pretensão. Nas palavras de Luiz Guilherme Marinoni⁷²:

o direito de defesa é o direito de efetivamente poder negar a tutela do direito, o qual apenas poderá ser limitado em hipóteses excepcionais, racionalmente justificadas pela necessidade de efetiva tutela jurisdicional do direito.

⁷⁰ Tem caráter constitutivo em razão de sua pretensão ser a desconstituição da relação jurídica líquida e certa descrita no título executivo.

⁷¹ CHIOVENDA. Apud THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 49ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 431.

⁷² MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de Direito Processual Civil**. V. 1. *Teoria Geral do Processo*. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 312.

Partindo desse conceito, resta claro que existem limitações ao direito de defesa, assim como limitações ao direito de ação e limites ao exercício da jurisdição. Tais limites, decerto, são trazidos pela lei, porém há de se averiguar se essas limitações impostas pela própria lei estão equalizadas com a Constituição Federal e seus princípios relativos ao processo, uma vez que “o réu também tem direito ao procedimento adequado”.⁷³

Nessa linha, a Constituição trouxe, dentre outros princípios, aquele que se refere ao livre acesso à justiça, recepcionando normas como a Lei nº 1.060/50 que prevê a assistência judiciária gratuita aos necessitados garantindo-lhes isenções dos honorários de advogados, de peritos, das custas judiciais, das despesas, entre outras, concretizando a possibilidade de ampla defesa do réu ou de terceiros, uma vez que empobrece a prestação jurisdicional quando esta não é equidistante das partes e as fornece paridade de armas.

O termo ampla defesa, todavia, pode fazer-se entender erroneamente. É natural que a defesa observe restrições e tais restrições, se racionais e razoáveis, não ferem o princípio da ampla defesa. Como assevera Luiz Guilherme Marinoni⁷⁴ sobre o tema, o que deve ser analisado é a questão do prejuízo definitivo para o réu e, concomitantemente, se há possibilidade de intervenção da defesa posteriormente. Se negativas ambas hipóteses, há colisão com o princípio da ampla defesa e um vício de inconstitucionalidade, portanto.

Em tais parâmetros, chega-se ao ponto principal: a exigência da garantia do juízo para oferecimento de embargos. Como se viu, o Código de Processo Civil prevê a amplitude dos temas que podem ser arguidos em sede de Embargos do Devedor. Caso haja qualquer óbice ao direito de embargar, por óbvio, estar-se-á obstando o direito de defesa.

Antes da mudança ocorrida no ano de 2006, o Código de Processo Civil trazia como requisito de admissibilidade dos embargos a segurança do juízo que se fazia através da penhora, depósito ou caução. Ou seja, depositado em juízo o valor da dívida, o executado poderia falar ao processo. Ocorre que posteriormente,

⁷³ *Idem.* p. 313.

⁷⁴ *Idem.* p. 317.

a Lei nº 11.383 de 2006 extinguiu a segurança do juízo no processo de execução civil, mas levou consigo um direito antigo do executado – a suspensão do procedimento – de maneira que, antes, garantido o juízo, o procedimento estava suspenso; agora, não se faz necessária a garantia, mas a suspensão depende da avaliação do juiz.

Muito embora o Código de Processo Civil tenha aplicação subsidiária a Lei de Execuções Fiscais, o conteúdo da lei fiscal não foi alterado pela mudança ocorrida em 2006, de maneira que, até hoje, faz-se necessário o depósito do montante integral para que se possa embargar a execução fiscal – artigo 16, §1º da Lei nº 6.830/80.

Ocorre que o dispositivo questionado colide com o que se aplica hodiernamente no Direito brasileiro, tanto jurisprudencialmente como sistematicamente, a exemplo da Súmula Vinculante 28 do Supremo Tribunal Federal que consolidou o entendimento de que “é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.”

O entendimento do Supremo Tribunal Federal na ADI 1.074 que resultou na edição da Súmula foi pela inconstitucionalidade da garantia do juízo para propositura de ações que versam sobre a exigibilidade do crédito tributário. A ADI 1.074 foi ajuizada pela CNI – Confederação Nacional da Indústria - e tinha como objeto o artigo 19, *caput*, da Lei 8.870/94, que determinava o depósito do crédito do INSS como requisito para propositura de ação. A Corte pronunciou-se pela inconstitucionalidade frente ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário, em contraposição à AGU que defendia a garantia para mover ações tendo em vista a contabilidade do Sistema Previdenciário e a alta demanda de contribuintes que poderiam ver seus benefícios – natureza alimentar – serem atrasados ou até mesmo suprimidos pela imensa quantidade de segurados.

De maneira idêntica, posicionava-se o extinto Tribunal Federal de Recursos, hoje Superior Tribunal de Justiça. O enunciado 247 do TRF definia como ilegal a cobrança de crédito tributário para ajuizar ações ordinárias de conhecimento.

A segurança do juízo, portanto, como requisito de admissibilidade dos embargos está fundado no princípio da satisfação do credor, que, por sua vez é fundamental para que haja respaldo prático no procedimento de execução.

Todavia, a satisfação do credor da execução fiscal – Estado – é limitado por inúmeros outros princípios. Em relação ao direito processual, a satisfação deve obedecer ao princípio do resultado e ao princípio da responsabilidade patrimonial, que encontram respaldo no princípio da capacidade contributiva, por óbvio.

A satisfação da execução fiscal não pode ser capaz de ultrapassar o que tutela a capacidade contributiva – dignidade, vida, liberdade, trabalho. São direitos fundamentais, normas basilares postas pelo próprio Estado que tem o objetivo de proporcionar exatamente tais bens a todos. Se o ultrapassar, acarretará numa incoerência normativa com a Constituição – inconstitucionalidade.

É certo, portanto, que o princípio da capacidade contributiva estende-se perante a legislação processual, porque defende direitos fundamentais básicos. Se o faz, logo o princípio da capacidade contributiva é direito fundamental, é norma constitucional e tem eficácia como parâmetro de controle, razão pela qual o depósito do montante integral para opor embargos na execução fiscal é, terminantemente, inconstitucional.

4. A APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA EXECUÇÃO FISCAL

A capacidade contributiva então é concretizada no direito material tributário, mas, se caracterizada como direito fundamental, deve ser aplicada perante todo o ordenamento. É a conclusão a qual se chega pela leitura dos capítulos. Dessa forma, passa-se a analisar o processo de execução nos seus pormenores para averiguar onde e como o princípio da capacidade pode ser aplicado e se a garantia do juízo respeita ou não o princípio.

4.1 A capacidade contributiva e os princípios do processo de execução

Os princípios diretores do processo de execução, em relação ao princípio da capacidade, são inúmeros, mas, para esta pesquisa, alinhar-se-ão aos princípios da satisfação do credor, o princípio do resultado e o princípio da responsabilidade patrimonial.

A satisfação do credor quer dizer que a execução deve ter como meta o cumprimento da obrigação e, conjuntamente com o princípio do resultado, pretende trazer um caráter justo ao procedimento executório, justiça essa balizada pelo princípio da responsabilidade patrimonial.

Todavia, quando se trata de uma relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte, há diferenças. O fisco possui regalias e sua satisfação faz-se mais voraz, exigindo, portanto, que o princípio do resultado e a responsabilidade patrimonial sejam ainda mais fortes – igualdade.

Por essa razão, o princípio da capacidade contributiva deve vigorar no processo de execução, para corroborar, tanto o princípio do resultado, quanto a responsabilidade patrimonial.

O crédito tributário deve ser pago, sem dúvidas. É uma obrigação cívica do contribuinte. Mas a forma como será pago e os limites da dívida devem ser cuidadosamente balizados, pois se trata de equilíbrio tênue entre uma obrigação fundamental e um direito fundamental, onde fica, claro, portanto, que a capacidade contributiva, como direito fundamental, deve estar presente na execução para opor-

se, equilibradamente, ao princípio da satisfação do crédito tributário – dever fundamental do contribuinte.

4.2 A capacidade contributiva e a responsabilidade patrimonial

"O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei." É o que estabelece o artigo 591 do Código de Processo Civil quando trata do tema da responsabilidade patrimonial.

Muito embora a máxima da execução seja a satisfação do credor em detrimento unicamente do patrimônio do devedor, há, ainda na lei, ocasiões nas quais a execução recai sobre a pessoa humana, "tal se dá nas condenações a entrega de menores ou incapazes para que sua guarda seja exercida por quem determinou a sentença ou a lei."⁷⁵.

Há também hipóteses que autorizam atos que recaem sobre a pessoa humana para que se faça cumprir a execução sobre seu patrimônio. Humberto Theodoro Junior⁷⁶ exemplifica com a prisão civil por dívida de alimentos e infidelidade do depositário, mas, como explica o autor trata-se de medida para que chegue até a satisfação do credor, mas não é satisfação ainda. Em suas palavras:

não se pode considerar tal medida coercitiva como objeto do processo de execução, visto que não se destina diretamente a satisfazer o direito do credor. Sua utilização, em caráter excepcional, pelo órgão jurisdicional executivo, representa apenas medida acessória, cujo escopo se manifesta mais no plano psicológico do que no jurídico.

Nessa esfera teórica, existe uma diferença entre dívida e responsabilidade, uma vez que dívida é objeto de direito material e responsabilidade refere-se ao direito processual. Razão para tal distinção está na ideia de que duas pessoas diferentes podem assumir um desses papéis, surgindo assim a figura do sujeito passivo secundário da execução - o fiador, por exemplo. O Direito Tributário aderiu a tal ideia, uma vez que a noção de sujeito passivo da relação jurídico-tributária engloba tanto o contribuinte como o responsável, de maneira que ambos

⁷⁵ REIS, Jose Alberto. Apud THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 49ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

⁷⁶ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. 49ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 193.

podem chegar a compor o polo passivo de uma eventual execução fiscal. Ao tratar sobre o tema responsabilidade tributária, Hugo de Brito Machado⁷⁷ leciona que:

denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revistar a condição de contribuinte, vale dizer, se ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Assim sendo, o responsável tributário é aquele que não é a pessoa do contribuinte, mas guarda uma relação *ex legis* com o fato gerador.

O professor Hugo de Brito Machado⁷⁸ coloca a Responsabilidade Tributária como um gênero que contém duas espécies que se diferenciam a partir do indivíduo, da pessoa do contribuinte. Para o professor, a responsabilidade em sentido amplo e a responsabilidade em sentido estrito. Aquela “é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fiscal de exigir a prestação da obrigação tributária”, ao passo que esta é entendida como:

a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.

O Código Tributário Nacional ao tratar de Responsabilidade Tributária trouxe três figuras, a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações. Trouxe também o instituto da denúncia espontânea.

A responsabilidade dos sucessores trata de créditos tributários derivados de diversas situações, dentre elas, cujo fato gerador envolva a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis e as taxas cobradas em razão de serviços relativos a tais imóveis, assim como as contribuições de melhoria, caso em que será responsável o adquirente se o título referente ao imóvel não constar o pagamento. Há, também, a previsão da aquisição de tais bens em hasta pública, no qual haverá a sub-rogação sobre o preço pago pelo imóvel.

Outra situação que o Código traz é a responsabilidade pessoal do sucessor no caso de o cônjuge meeiro ou sucessor de qualquer título quando se

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 178.

⁷⁸ *Idem*. p. 178.

tratar de tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação. Neste caso, a responsabilidade estará limitada ao montante do quinhão, legado ou meação.

Fusão, transformação ou incorporação são situações previstas no Código para tratar de responsabilidade do sucessor. Nesta situação, é responsável pelos tributos devidos a pessoa jurídica resultante do ato empresarial até a data do ato em si.

Na hipótese de aquisição de empresas, o adquirente responde integralmente pelas dívidas tributárias se o alienante deixar de explorar atividade empresarial; e responde subsidiariamente o adquirente se o alienante der continuidade à atividade empresarial ou se, em 6 meses a contar do trespasse, o alienante iniciar novo ramo de exploração empresarial ou continuar naquele que explorara. No entanto, há hipóteses em que o adquirente não é responsável pelas dívidas da empresa adquirida – nos casos de falência ou filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial -, e somente será responsabilizado se o adquirente for sócio da sociedade objeto do processo de recuperação ou falência; se o adquirente for parente em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim do sócio devedor; ou se atentar contra o processo de recuperação ou falência com o intuito de macular a sucessão tributária.

A Responsabilidade de Terceiros, por sua vez, é tratada no artigo 134 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

A responsabilidade dos sócios foi alvo de inúmeras controvérsias, chegando ao ponto de resultar em enunciado de Súmula, no caso, as súmulas 430 e 435, ambas do Superior Tribunal de Justiça. A súmula 430 fala que o inadimplemento de obrigação tributária da sociedade não é suficientemente capaz de configurar a responsabilidade solidária do sócio gerente. Já a súmula 435 fala da presunção da irregularidade do término da atividade empresarial quando há abandono do domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes, o que legitimaria o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Essa discussão tem fundamento no artigo 135 do Código Tributário Nacional que determina a responsabilidade pessoal de terceiros se o crédito correspondente à obrigação tributária resultar de ato praticado com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto. E serão responsáveis as personalidades elencadas no artigo 134, os mandatários, prepostos e empregados, assim como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade por infrações, na órbita tributária, independe, segundo o Código, do dolo de qualquer tipo de agente ou da espécie de dano praticado, sua extensão ou efetividade – é o que narra o artigo 136. E, ainda, traz o Código os personagens que podem ser pessoalmente responsáveis por tais infrações. Estão elencados no artigo 137, *in verbis*:

art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O instituto da denúncia espontânea traz a hipótese de exclusão da responsabilidade da infração, desde que se faça o pagamento integral da importância devida acrescida dos juros de mora. Se o valor carece de averiguação

pela autoridade fiscal, deve ser feito o depósito para averiguar os efeitos do instituto. Deveras importante ressaltar que a denúncia espontânea e seu respectivo pagamento ou depósito deve ser feito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Ainda sobre a denúncia espontânea, o Decreto n. 70.235 de 6-3-1972, que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, traz no artigo 7º, que o início do procedimento fiscal se dá por três causas – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servido competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; com a apreensão de mercados, documentos ou livros; e com o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Há também manifestações sumulares do antigo TFR e STJ. O Tribunal Federal de Recursos editou a Súmula 208 que colocava que “a simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”, ao passo que o STJ editou sobre o assunto a súmula 360, fixando o entendimento de que “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Outro limitador quanto à responsabilidade patrimonial é a questão da impenhorabilidade absoluta de bens e rendimentos, prevista no artigo 184 do Código Tributário Nacional e artigo 30 da Lei de Execução Fiscal. Segundo Araken de Assis⁷⁹, a impenhorabilidade, seja absoluta ou relativa, é fundamentada em dois princípios – tipicidade e disponibilidade – e explica a tipicidade partindo da ideia de que, a priori, todo bem é penhorável e a exclusão à regra deve vir tipificada minuciosamente na lei, como é interpretado o artigo 591 do Código de Processo Civil, ou seja, as hipóteses de impenhorabilidade elencadas no artigo 649 também do Código de Processo é *numerus clausus*. O princípio da disponibilidade da impenhorabilidade, por sua vez, dá ao devedor a oportunidade de dispor de bens impenhoráveis para cumprir com sua obrigação, de maneira que, cabe ao devedor-executado, portanto, alegar a impenhorabilidade do bem nomeado.

⁷⁹ ASSIS, Araken. **Manual da execução**. 11a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 216.

A importância da impenhorabilidade absoluta descrita no artigo 649 do Código de Processo Civil parte do princípio da dignidade humana. São bens absolutamente impenhoráveis aqueles que constituem o mínimo existencial para a sobrevivência do executado, de sua família, do seu livre exercício laboral e todos os demais valores que constroem a ideia de dignidade humana. Dessa maneira, o credor Estado-fisco não pode, salvas raras exceções⁸⁰, expropriar tais bens para o cumprimento da obrigação tributária. Noutras palavras, o princípio da indisponibilidade do bem público, no que tange à execução fiscal, encontra óbice no princípio da preservação do mínimo existencial, que, por sua vez, é basilar ao Direito Tributário.

Por certo, o Direito Tributário, por ciência autônoma que é, possui suas próprias formas de determinar causas de responsabilização e suas excludentes. Muita embora sua incontestável autonomia, as consequências da responsabilidade, excluindo a esfera criminal, deve recair sobre o patrimônio do contribuinte ou responsável, sendo tal ponto alicerce do Estado Social de Direito.

É certo que a responsabilidade é elemento inerente da obrigação, só podendo ser composto do polo passivo de uma execução fiscal quem tem relação obrigacional com o fisco e, por consequência, é responsável.

No que tange ao direito material tributário, o princípio da capacidade contributiva é claro na sua aplicação quando se fala nas escolhas políticas dos aspectos materiais da hipótese de incidência e nas alterações feitas nos aspectos quantitativos da lei. Todavia, está claro, ainda, que a ideia de responsabilidade incidindo apenas sobre o patrimônio requer a obediência à capacidade contributiva, vez que se trata de relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Essa obediência surge quando a legislação limita a penhorabilidade de bens especiais, bens que são fundamentais a manutenção do convívio social, manutenção da família entre outros critérios. Por tal razão, o legislador criou a impenhorabilidade absoluta e impenhorabilidade relativa; por tal razão, a responsabilidade tributária é

⁸⁰ A título de exemplo, a Lei 8.009, de 29-3-1990, trata da impenhorabilidade do bem de família prevê no artigo 3º, IV que a impenhorabilidade não pode ser oponível ao fisco quando a cobrança de imposto predial ou territorial, taxas e contribuições forem devidas em razão do imóvel familiar.

exclusivamente patrimonial. Esses critérios têm relação com a ideia de capacidade contributiva no seu âmago econômico e social.

4.3 A capacidade contributiva e a eficácia irradiante no direito processual

A eficácia irradiante dos direitos fundamentais, analisada no capítulo primeiro, é a obrigatoriedade da norma de direito fundamental estar presente perante todo o ordenamento jurídico, uma vez que carrega valores primários para o Estado no seu atual contexto histórico.

A Constituição Federal, no seu inciso III, do artigo 1.º, diz que a República Federativa do Brasil tem como fundamento a dignidade da pessoa humana. Tal fundamento é o objeto principal de proteção quando se fala em direitos fundamentais, que, para George Marmelstein⁸¹, os direitos fundamentais são:

normas jurídicas, intimamente ligadas à idéia (sic) de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder, positivadas no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, que, por sua importância axiológica, fundamentam e legitimam todo o ordenamento jurídico.

Dessa forma, a dignidade da pessoa humana é um valor consagrado na Constituição e analisado por Ingo Sarlet⁸², *in verbis*:

onde não houver respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, onde as condições mínimas para uma existência digna não forem asseguradas, onde não houver uma limitação do poder, enfim, onde a liberdade e a autonomia, a igualdade em direitos e dignidade e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e assegurados, não haverá espaço para a dignidade da pessoa humana.

A partir dessa análise, é possível concluir que a dignidade da pessoa humana, objeto primeiro de proteção dos direitos fundamentais, tem como elementos o respeito à vida e à integridade física e moral do ser humano; condições mínimas para uma existência digna assegurada; limitação do poder; valores como liberdade e autonomia e proteção dos direitos fundamentais. Ou seja, assegurados tais valores, assegurar-se-ia a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais estariam bem estruturados na realidade jurídica.

⁸¹ MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 20.

⁸² SARLET, Ingo Wolfgang. Apud MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 18-19.

Para tanto, no que concerne ao respeito à vida e integridade moral do ser humano, a análise do princípio da capacidade contributiva trouxe a vertente social do dispositivo. Ou seja, a cobrança, tanto além quanto aquém da necessidade coletiva e possibilidade individual, tem consequências na qualidade de vida do contribuinte. Obviamente, o princípio tributário não trata de vida ou morte, mas de uma vida digna e saudável, exatamente como consta na análise feita por Ingo Sarlet supracitada.

Quando se fala em limitações do poder, é incontestável essa característica no princípio da capacidade, tanto em relação ao seu objeto, quanto em relação à sua natureza hierárquica no ordenamento pátrio – norma constitucional. É sabido que normas constitucionais, dentre outras habilidades, têm a capacidade de limitar o poder do Estado, habilidade esta advinda desde o constitucionalismo hebreu, onde as normas divinas limitavam o poder do soberano.

Na comparação entre dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva, fica insofismável quando tratado o ponto das condições mínimas para uma existência digna. O princípio da capacidade contributiva, como estudado, tem como uma de suas margens, a ideia do mínimo existencial, ou seja, a tributação não pode ser voraz a ponto de comprimir as economias pessoais do contribuinte e deixá-lo numa situação na qual não consiga usufruir dos direitos sociais consagrados na Carta – educação, lazer, saúde, educação, previdência social etc. Ou seja, a capacidade contributiva defende a existência digna, assim como a dignidade da pessoa humana nos direitos fundamentais.

Partindo de tal comparação, pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva é a expressão da dignidade na pessoa humana na órbita do Direito Tributário e, portanto, trata-se de um direito fundamental do contribuinte.

Essa conclusão é serena, uma vez que se trata de direito material tributário. Porém, a problemática surge quando levantada a hipótese de sua aplicabilidade no direito processual tributário.

O ordenamento jurídico, indiscutivelmente, tem, dentre outras habilidades, a capacidade de expressar os valores contidos numa determinada sociedade, num determinado interregno no tempo, positivado ou não de determinada

forma. Dessa forma, qualquer norma jurídica, em algum grau, expressa valores sociais fundamentais, inclusive a Constituição Federal.

A Constituição, por sua vez, é a norma hierarquicamente maior, não podendo ser afrontada por qualquer outra norma. É claro, portanto, que os valores contidos na Constituição serão permeados por todo o ordenamento, vez que o ordenamento não pode confrontar a Constituição. É assim que nasce a eficácia irradiante – o princípio constitucional que expressa valores que devem estar presente em todo o ordenamento.

Partindo desse pressuposto, pode-se concluir que a capacidade contributiva - que expressa valores fundamentais como justiça, igualdade, dignidade; que é norma constitucional – deve estar presente em todo ordenamento jurídico, não sendo restrito ao direito material tributário. Um excelente exemplo é a Lei nº 1.060/50 que trata da assistência judicial gratuita. Se qualquer das partes não tiver condições econômicas de arcar com as custas do processo, a lei garante a assistência gratuita. Ou seja, a capacidade econômica atua no direito processual também a nível constitucional, já que a garantia está prevista no inciso LXXIV do artigo 5.º da Constituição Federal.

4.4 A capacidade contributiva e a garantia do juízo

A segurança do juízo é um requisito objetivo para oferecimento de embargos na execução fiscal. A Lei nº 6.830/80 – lei de execução fiscal – no §1.º do artigo 16 determina que “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”. No mesmo diploma, o artigo 9.º traz as peculiaridades da garantia do juízo, mas, no §6.º do dispositivo⁸³, há a indução ao raciocínio – e a conclusão que se tem hoje – de que o depósito deve ser integral, reflexo do princípio processual da satisfação do credor.

Ocorre que o depósito integral da dívida pode trazer consequências graves para o executado, sobrecarregando-o de tal maneira que o retire direitos fundamentais, tanto de pessoa física, como pessoa jurídica. Portanto, o princípio da

⁸³ Artigo 9.º, § 6.º da Lei nº 6.830/80: O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

capacidade contributiva deve estar presente na execução fiscal quando da garantia do juízo, uma vez que alguns bens e direitos são inatingíveis em decorrência da coerência do ordenamento. Se o próprio crédito tributário pode ser parcelado e, então suspenso, como não poderia sê-lo na execução fiscal?

Ademais, a relação entre a capacidade contributiva e a segurança do juízo está nos limites da própria capacidade. O depósito para oferecer os embargos não pode ser confiscatório, não pode retirar do contribuinte sua dignidade em relação ao poder aquisitivo de viver sua vida dignamente. A exigência desse depósito não pode ferir a livre iniciativa, de maneira que não é possível recair a penhora sobre o estabelecimento comercial⁸⁴. Fazê-lo é incoerência fiscal. A cobrança confiscatória a ponto de cercear a atividade empresarial ou reduzir a capacidade econômica do contribuinte acaba por reduzir a arrecadação a um longo prazo, já que elimina a capacidade de contribuir do executado.

Por tal razão, a capacidade contributiva é inerente à execução fiscal e à garantia do juízo. Deve estar presente, tanto para manutenção da atividade fiscal, como para preservação de direitos fundamentais do contribuinte, ambos sendo direitos fundamentais do cidadão.

⁸⁴ Súmula 451, STJ: É legítima a penhora da sede do estabelecimento empresarial; §1.º do artigo 11 da Lei nº 6.830/80: Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre o estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

CONCLUSÃO

Por fim, diante de tudo o que foi o estudado, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva comporta-se como direito fundamental na seara tributária e, portanto, não deve encontrar óbice da sua aplicabilidade. Noutras palavras, o princípio é fundamental para manutenção de valores intrínsecos ao Direito Tributário de maneira que sua aplicabilidade não pode ficar restrita ao direito material tributário, mas deve ser aplicado também no direito processual, *in casu*, na segurança do juízo.

O princípio da capacidade contributiva é encarado como diretriz para o direito material tributário e, por essa forma, foi positivado com o texto que lhe foi dado. Todavia, sua matriz não se resume a variações de alíquotas, alterações de base de cálculo ou qualquer alteração no aspecto quantitativo ou material da hipótese de incidência. Com a natureza de direito fundamental e com as premissas que lhe são próprias, sua eficácia deve transcender o direito material, alcançando o direito processual. Essa conclusão é lógica quando visto que a legislação processual deve observar todos e quaisquer direitos fundamentais, sob pena de inconstitucionalidade. Também conclui-se o mesmo quando visto que o direito processual tem o escopo de ser justo, razoável, proporcional, eficaz e todos os demais valores que são expressos no direito tributário pelo princípio da capacidade.

A análise apurada do princípio trouxe características que o limitam e o compõem, como a preservação do mínimo existencial e a vedação ao confisco, ambos princípios que, como a pesquisa demonstrou, buscam assegurar o valor dignidade humana, fundamento também para os direitos fundamentais. A análise mostrou, também, que, assim como os direitos fundamentais, o princípio da capacidade contributiva – também norma constitucional – busca limitar o poder do Estado frente ao contribuinte e traz consigo todas as características elencadas no estudo – historicidade, constitucionalidade, indisponibilidade, universalidade, caráter absoluto, vincula os poderes públicos e tem aplicabilidade imediata. Fica evidente tal afirmativa quando a pesquisa trouxe a positivação constitucional em diversas línguas, ou seja, os Estados constitucionais conhecem o princípio – universal; quando o princípio era entendido como um reflexo da progressividade e, mais tarde, proporcionalidade, assim como os critérios de arrecadação mudaram no decorrer do

tempo, auferindo a capacidade de contribuir com as despesas públicas – historicidade; a constitucionalidade é evidente quando o primeiro parágrafo da Constituição tributária trata do princípio da capacidade.

Poder-se-ia questionar a limitação que o constituinte colocou quando positivou o princípio e sua área de proteção frente aos impostos, por força do texto escrito. Tal interpretação não é capaz de condizer com a própria realidade, uma vez que o princípio está operando frente as taxas quando fica isento de custas processuais, honorários sucumbenciais, preparo, despesas com publicações – isenções oriundas da Lei 1.060/50. Contribuições de melhoria dependem da valorização do imóvel para que se faça uma cobrança que observe a capacidade. Para se falar em limites de aplicabilidade que todo direito fundamental tem, tais limites são inerentes a própria capacidade contributiva, o mínimo existencial e o vedação do confisco. Dentro de tais limites, far-se-á uma ponderação sobre razoabilidade e proporcionalidade antes que se faça a cobrança, aumento de alíquota, alteração da base de cálculo ou qualquer outro fator da hipótese de incidência. Interessante ressaltar que tal juízo é idêntico ao *schraken-shranken*, tese alemã para os limites dos limites quando se trata de direito fundamental.

Assim, a garantia do juízo quando coloca como requisito objetivo para oferecimento de embargos do devedor na execução fiscal o depósito integral do crédito é deveras inconstitucional. Se o próprio crédito tributário, em virtude do princípio da capacidade, aceita parcelamentos, novações etc., porque a execução fiscal não o aceitaria? O fato de exigir o depósito do montante integral fere, ainda, princípios do processo de execução, como a menor onerosidade e princípio da satisfação do crédito, uma vez que, se não há capacidade de arcar com a dívida, como o fará?

Nessa linha, o Código de Processo Civil foi alterado e suprimiu a exigência do depósito do montante integral para embargar, mas, por outro lado, suprimiu o efeito suspensivo dos embargos, o que traz maior efetividade ao processo executório ao mesmo tempo que observa os princípios da ampla defesa, também direito fundamental. Por essa razão, o Superior Tribunal de Justiça começa a entender que essa abordagem vista no Código de Processo Civil deve se alastrar para a execução fiscal.

Nesses termos, a conclusão da pesquisa afirma, novamente, que o princípio da capacidade contributiva é direito fundamental e tem eficácia irradiante, devendo ser operado diante de todo o ordenamento pátrio, material ou processual, resultando à garantia do juízo, posta como está, em inconstitucionalidade.

O estudo, no entanto, traz outras reflexões maiores a serem analisadas no mestrado. A capacidade contributiva resume-se a um direito fundamental ou poderia ser classificada como Direito Humano? Como se comporta a capacidade de contribuir perante outras estruturas sociais, noutras formas de governo?

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. 2ª ed. 3ª. triagem. São Paulo: Malheiros, 2014.

ASSIS, Araken. Manual de execução. 11a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOBBIO, Norberto. Teoria Geral da Norma Jurídica. 5ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2012.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. Execução Fiscal e efetividade – análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. Quartier Latin: São Paulo, 2009.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3 ed. Malheiros: São Paulo, 2003.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DUTRA, Micaela Domingues. Capacidade Contributiva – análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. Saraiva: São Paulo, 2010.

KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LEÃO, Armando Zurita. Direito Constitucional Tributário – o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme. Curso de Direito Processual Civil. v. 1. Teoria Geral do Processo. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARMELSTEIN, George. Curso de Direitos Fundamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA JUNIOR, Dario da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2000.

OLIVEIRA, André Luís Garoni de. Defesa na Execução sem Garantia do Juízo: Exceção de Pré-Executividade. Brasília: Brasília Jurídica, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2009.

SCHOEURI, Luis Eduardo (coord.) Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 2. 49ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Lei de execução Fiscal. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

Legislação

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 de março de 2015.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 de março de 2015.

Periódico

ALMEIDA, Isabel Dias. A dimensão objetiva dos direitos fundamentais. Revista do Curso de Direito da FSG – Faculdade da Serra Gaúcha. Caxias do Sul – Rio Grande do Sul. V.1. N.1. jan./jun. 2007.

CASTRO, João Pedro Viveiros de. Novos olhares sobre o princípio da capacidade contributiva. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. v. 21. n. 112. Set./Out. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte. v.4 n. 22. Jul./ago. 2006.

GREGORIO, Argos. Eficácia e alcance da capacidade contributiva. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. v. 17. n. 85. Mar./Abr. 2009.

PASSARI, Alessandro Antonio. A natureza jurídica da capacidade contributiva. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. v. 18. n. 93. Jul./Ago. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. CCom. 40.286/BA, Relator Min. Humberto Gomes de Barros. DJ 09.12.2003. p. 202

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**, RESP. 191-104/SC. Relator Min. Garcia Vieira. DJ 29.03.199. p 101

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RESP. 263.718-MA, 06-04-2003. Rel. Min. Pádua Ribeiro, RJSTJ 4(29)/386.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário. RE 586.693 SP, 25.05.2001. Relator Min. Marco Aurélio.