

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCEL CITRO DE AZEVEDO

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À COBRANÇA DE ANUIDADES
POR CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL**

Porto Alegre

2016

MARCEL CITRO DE AZEVEDO

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À COBRANÇA DE ANUIDADES
POR CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe
Silveira Difini

Porto Alegre

2016

MARCEL CITRO DE AZEVEDO

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À COBRANÇA DE ANUIDADES POR
CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Prof. Dr. Andrei Pitten Veloso

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Leandro Paulsen

AGRADECIMENTOS

À minha esposa, Adriana, e às minhas filhas, Luísa e Marina, pelo amor e apoio.

Aos meus pais, Pedro e Circe, e a meu irmão, Luciano, pelo suporte contínuo e por todas as lições de vida.

Aos professores da UFRGS, entidade a que devo muito, e aos meus colegas da Justiça Federal, pelos quinze anos de ensinamentos contínuos.

RESUMO

O autor aborda a conformidade das execuções fiscais de anuidades aos princípios do Devido Processo Legal e da Capacidade Contributiva, especialmente após o advento da Lei nº 12.514/2011, que alterou a definição do fato gerador da Contribuição devida aos Conselhos de Fiscalização Profissional. Valendo-se de pesquisa jurisprudencial sobre a forma como vêm sendo utilizados os meios para salvaguardar os créditos tributários, a presente dissertação questiona os parâmetros adotados para o deferimento de penhoras eletrônicas no âmbito destas execuções, considerando as peculiaridades da constituição do crédito tributário e da extração do título executivo pelas diversas projeções regionais dos Conselhos de Fiscalização. Com base no postulado da razoabilidade, apresenta critérios alternativos aptos a mitigar o caráter confiscatório da ordem de bloqueio e proteger o mínimo existencial dos executados, minimizando o risco de indisponibilidade de valores diretamente comprometidos com despesas de alimentação, saúde e moradia.

Palavras-chave: Direito Tributário. Conselhos de fiscalização profissional. Confisco. Penhora eletrônica. Devido processo legal. Garantias e privilégios do crédito tributário.

ABSTRACT

The author discusses the compliance of the procedure prior to tax foreclosure to the Due Process of Law and Contributory Capacity, especially after the advent of Law 12.514/2011, which changed the definition of the taxable event of the contribution due to the Supervisory Boards of Professional Activity. Drawing on jurisprudential research on how has been used the tools to safeguard the tax credits, the author also analyzes the parameters that have been used for the acceptance of electronic attachment under these executions, considering the peculiarities of the constitution of the tax credit and the extraction of the enforcement by the various projections of regional councils. Based on the postulate of reasonableness, the author presents alternative proposals able to mitigate the confiscatory nature of the freezing order and protect the vital minimum of the debtors, minimizing the risk of embracing amounts directly committed to food expenses, health and housing.

Keywords: Tax Law. Supervisory boards of professional activity, Confiscation. Electronic seizure. Due process of law. Guarantees and privileges of the tax credit.

LISTA DE SIGLAS

AC	Apelação Cível
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BACEN	Banco Central do Brasil
BGH	<i>Bundesgerichtshof</i> (Superior Tribunal Federal da RFA)
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
Des.	Desembargador
DL	Decreto-lei
EDcl	Embargos de Declaração
EDiv	Embargos de Divergência
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
LEF	Lei de Execução Fiscal
PIS	Programa de Integração Social
p.	página
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RT	Revista dos Tribunais (Editora)
SRF	Secretaria da Receita Federal
ss.	seguintes
STF	Supremo Tribunal Federal

STJ	Superior Tribunal de Justiça
T	Turma
TCU	Tribunal de Contas da União
TRF	Tribunal Regional Federal
v.	volume
v.g.	<i>verbi gratia</i>

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. OS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL E A TRIBUTAÇÃO	15
2.1 A tributação e seu imperativo ético	15
2.1.1 Tributação como instrumento da sociedade	16
2.1.2 Tributação e boa-fé	18
2.1.3 Tributação e Segurança Jurídica	20
2.1.4 Limites ao alcance confiscatório da Tributação	23
2.2 Origem e natureza jurídica dos Conselhos de Fiscalização Profissional: da corporação de ofício à autarquia complexa	26
2.2.1 A gênese dos Conselhos de Fiscalização Profissional	26
2.2.2 A submissão ao regime autárquico	30
2.3 Custeio dos Conselhos de Fiscalização Profissional: a subespécie tributária contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas	34
2.3.1 Contribuições, taxas e multas cobradas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional	34
2.3.2 Especificidades das contribuições de interesse das categorias profissionais	37
3. ESPECIFICIDADES DO DIREITO TRIBUTÁRIO MATERIAL E FORMAL CONCERNENTES ÀS ANUIDADES	44
3.1 A obrigação tributária como processo: direito substantivo	45
3.1.1 Fato Gerador e obrigação tributária	48
3.1.2 O fato gerador da anuidade: situação que diz respeito à mera manutenção de dados cadastrais	52
3.2 Ainda o Direito Tributário Substantivo: o problema da deslegalização	58
3.3 A constituição do crédito tributário pelos Conselhos Profissionais: procedimentos prévios ao ajuizamento.	66
4. A DIMENSÃO CRÍTICA DA RELAÇÃO CONSELHO-CONTRIBUINTE: A LIDE JUDICIAL E A SUA COMPOSIÇÃO	74

4.1 Execução fiscal das anuidades e meios de defesa	74
4.2 O bloqueio de valores por Conselhos de fiscalização profissional e a vedação à tributação abusiva: uma análise à luz do postulado da razoabilidade	82
4.2.1 Natureza jurídica da norma que veda a tributação com alcance confiscatório	84
4.2.2 Concreção da Norma Proibição de Tributos com efeito confiscatório pela razoabilidade	90
4.3 Alcance confiscatório do bloqueio como conjugação da problemática concernente à impropriedade do fato gerador, dos vícios de constituição do crédito e do uso descriterioso da penhora eletrônica	94
4.4 A necessidade de preservação do mínimo existencial e as proposições para a busca de um agir razoável	106
4.4.1 Uso confiscatório do instrumento Bacen Jud e conservação do mínimo vital	109
4.4.2 Critérios a serem observados quando do deferimento de ordens de bloqueio em desfavor do afiliado a autarquia fiscalizatória	118
5. CONCLUSÕES	128
REFERÊNCIAS	138

1. INTRODUÇÃO

Em tempos de custos públicos crescentes e de redução das bases de financiamento do Estado Social, percebe-se que o nosso Sistema Tributário, entendido em sua concepção mais ampla, tem se ocupado quase que exclusivamente com a questão arrecadatória, em detrimento dos valores maiores da Justiça Fiscal e da Segurança Jurídica.

De fato, se a interpretação do título constitucional atinente à Tributação e ao Orçamento deve se iniciar no preâmbulo de nossa Carta Política, e se a sua concreção pelos tribunais passa necessariamente pelos ideais de solidariedade e fraternidade ínsitos ao Estado Social de Direito, então o fenômeno tributário considerado em sua inteireza – desde o momento da subsunção do fato econômico à norma de incidência até a sentença extintiva da execução fiscal – deve se pautar pela observância de tais valores.

Neste contexto, pode-se afirmar que são poucas as áreas mais atingidas pela supervalorização da necessidade de arrecadar, em prejuízo das limitações constitucionais ao poder fiscal, do que a tributação advinda da cobrança de anuidades – ou seja, da subespécie tributária “contribuições de interesse das categorias profissionais” – pelos Conselhos de Fiscalização em suas diversas projeções regionais.

O tema proposto nesta dissertação envolve justamente a relação prática entre a necessidade de arrecadação destas subespécies autárquicas e os direitos fundamentais do vastíssimo conjunto dos afiliados a Conselhos de Fiscalização – de técnicos de enfermagem a engenheiros, de corretores de imóveis a economistas – destinatários de deveres de abstenção por parte do Estado, dentre os quais a manutenção do mínimo existencial e a vedação da tributação com alcance confiscatório.

Para fins de desenvolvimento do estudo, limitamos seu objeto às relações tributárias mantidas entre as autarquias profissionais e as pessoas físicas, deixando a análise da tributação pelos Conselhos das pessoas jurídicas de direito privado e público – notadamente municípios – para outra oportunidade. A análise da jurisprudência, por sua vez, concentra-se em precedentes do Tribunal Regional

Federal da Quarta Região (TRF4) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Orientados pela experiência profissional do Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini, definimos assim um foco mais claro e específico, sem prejuízo das conclusões prepositivas que encerram o presente estudo, potencialmente aplicáveis a todas as regiões do país.

De fato, a Constituição proíbe a tributação que atinja de forma exagerada o patrimônio do contribuinte – no caso, o afiliado à Conselho de Fiscalização – que venha a ensejar uma eficácia equivalente ao confisco. Em que pese ser inerente à tributação o desapossamento, sem indenização, de alguma parcela da riqueza de quem a detenha, o tributo passa a ser confiscatório quando extrai parcela substancial da riqueza dos particulares, desconsiderando as suas capacidades contributivas.

No Direito Tributário Pátrio, a execução forçada na cobrança judicial do crédito tem se dado prioritariamente por meio do convênio Bacen Jud, sendo nítida a concretização do efeito confiscatório destacado quando do bloqueio e posterior transferência da totalidade dos valores na conta-corrente. No âmbito específico de atuação dos Conselhos de Fiscalização Profissional, este efeito aparece com mais intensidade, uma vez ser bastante comum que a indisponibilidade de recursos financeiros ordenada pelo juízo acabe por atingir valores umbilicalmente ligados à manutenção do mínimo existencial do executado.

Como toda Fazenda Pública, os Conselhos constituem seu título executivo unilateralmente, mas, no caso específico destas autarquias profissionais, a unilateralidade fica ainda mais evidente: a simples existência de inscrição em aberto somada ao inadimplemento da anuidade, sem maiores perquirições acerca do efetivo exercício da profissão fiscalizada, são motivos para a inscrição em dívida ativa, ajuizamento de execução fiscal e uso intensivo do Bacen Jud.

De acordo com o artigo 5º da Lei nº 12.514/11, o fato gerador das anuidades é “a existência de inscrição no Conselho, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício”. Para vários regramentos que dispunham sobre a arrecadação para Conselhos de Fiscalização específicos, concretizou-se a partir daí uma alteração do aspecto material da hipótese de incidência: do efetivo exercício da profissão, com o registro mantendo uma função indicativa, passou-se para a manutenção do registro como situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária de

pagar o tributo, no caso, a anuidade devida. Como será desenvolvido ao longo da dissertação, a redação de dito dispositivo é de duvidosa constitucionalidade, pois a hipótese de incidência da espécie tributária contribuição deve contemplar signo presuntivo de capacidade contributiva. A mera manutenção do registro nada mais é do que um reflexo do ato de inscrição, serviço já remunerado pela espécie tributária taxa.

Há, portanto, uma problemática atinente ao Direito Tributário material.

À inadequação do fato gerador legal ao princípio da capacidade contributiva, soma-se o fato de que existem vinte e oito legislações específicas para os Conselhos, sendo relativamente raros os diplomas legais que dispõem conjuntamente sobre a matéria comum. Tal situação enseja não só a existência de vários procedimentos de tributação e cobrança pelos Conselhos Regionais – muitos dos quais frontalmente contrários ao devido processo legal no seu aspecto prático – mas também diversas redações atécnicas quando da disciplina da matéria fiscal. O resultado é o frequente descumprimento do devido processo legal no que tange à constituição, notificação e cobrança executiva do crédito público.

Existe, também, uma dificuldade concernente ao direito formal, que vem somar-se ao exercício abusivo da garantia do crédito fiscal insculpida no artigo 185-A do CTN, tornando a penhora eletrônica uma panacéia que, sob à porta larga da efetividade do processo executivo, acaba por perpetrar vários abusos contra pequenos poupadores e correntistas de escassos ativos.

Daí a razão da escolha do tema, a análise da doutrina e da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF4) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) versando sobre a atividade de lançamento e os critérios que vem sendo utilizados quando da penhora eletrônica de ativos financeiros, bem como a apresentação de certos parâmetros de controle nas execuções movidas por Conselhos de Fiscalização Profissional.

Pensamos que o tema escolhido possui relevância pessoal, social e científica, ensejando pesquisa tendente a desvelar os limites e os condicionantes para a utilização do Bacen Jud no âmbito específico dos Conselhos, face às particularidades deste tipo de execução e a necessidade imperiosa de manutenção do mínimo existencial.

A relevância pessoal assenta-se no fato de que o mestrando é juiz federal lotado em vara de execução fiscal, com atuação frequente em executivos fiscais patrocinados por Conselhos de Fiscalização Profissional, contexto em que cada vez mais é priorizado o uso do Bacen Jud como meio executório preferencial.

A relevância social, por sua vez, advém da constatação de que o bloqueio de recursos bancários, quando realizado por provocação de Conselhos, atinge com mais intensidade valores de pequena monta titulados por pessoas humildes (v.g. auxiliares de enfermagem, técnicos em nutrição e contabilidade, representantes comerciais de ganhos modestos etc.) ou mesmo hipossuficientes, que sequer têm conhecimento de que devem dar baixa no seu registro quando da aposentadoria ou mudança de atividade.

Por fim, a relevância científica embasa-se no fato de que o tema é raramente lembrado por ocasião de dissertação de mestrado – talvez pela pouca expressão dos valores envolvidos, sendo raras as sistematizações tendentes a compilar um determinado momento doutrinário ou jurisprudencial. A inovação legislativa trazida pela Lei nº 12.514/11, por sua vez, trouxe novas inquietações aos operadores que labutam na área, recomendando um estudo mais aprofundado sobre o tema, até mesmo porque as anuidades representavam, em 2011, 37,3% dos executivos tributários em cobrança judicial, superando até mesmo o número de processos que versam sobre Imposto de Renda ou Contribuições de Seguridade Social.

Face à experiência prática do orientando, a dissertação não poderia deixar de propor parâmetros tendentes a salvaguardar tanto o princípio da intributabilidade do mínimo existencial quanto o da garantia da dignidade da pessoa do executado, ensejando uma reflexão sobre a efetiva adequação do proceder das autarquias profissionais ao espectro protetivo da Carta Constitucional.

Para se chegar ao ponto em que tais parâmetros são apresentados, o trabalho encontra-se dividido em três partes: *Os Conselhos de Fiscalização Profissional e a Tributação* corresponde ao eixo epistemológico em que são apresentadas noções sobre o exercício legítimo da tributação e sobre o histórico, a natureza jurídica e as fontes de financiamento dos Conselhos de Fiscalização Profissional.

Na segunda parte desta dissertação, *Especificidades do Direito Tributário Material e Formal Concernentes às Anuidades*, são dissecadas tais especificidades

na particular forma de cobrança adotada pelas autarquias fiscalizatórias, analisando-se não só os vínculos surgidos das leis que dispõem sobre as anuidades, mas também os procedimentos administrativos necessários a sua exigência.

Na terceira e última parte é apresentada a execução fiscal tal qual vem sendo proposta pelos Conselhos, aprofundando-se os vários aspectos de uma tributação que venha a assumir efeitos confiscatórios. Ressalta-se que o abuso acaba se concretizando no momento da exigência forçada, em que a projeção do aspecto quantitativo da hipótese de incidência assume um grande potencial lesivo em função da cumulação de várias anuidades: a pretensão executória total se concretiza em um bloqueio inesperado – e violento – na conta bancária do afiliado que deixou de recolher o tributo em seu vencimento.

Em suma, nessa última parte é analisada e discutida a dimensão crítica da relação Conselho-Contribuinte, propondo-se alternativas para que a cobrança das anuidades não se reduza a um processo de apossamento puro e simples de valores em conta corrente mantidos pelos afiliados inadimplentes.

Partindo do pressuposto de que o princípio da vedação ao tributo confiscatório não representa apenas um critério informador da atividade legislativa, assumindo também o papel de verdadeiro preceito dirigido ao julgador da matéria tributária quando da análise da pretensão executiva e seus modos de viabilização, esperamos que o presente estudo possa contribuir efetivamente para a minimização dos efeitos adversos do uso da ferramenta Bacen Jud pelas autarquias tributantes.

De fato, um sistema tributário justo não se coaduna com procedimentos executórios de créditos fiscais que venham a descumprir a Constituição ao solapar os sobreprincípios da Segurança Jurídica e da Vedação do Excesso, onerando de forma irrazoável os afiliados – e respectivos grupos familiares – que, por alguma contingência, tenham deixado de efetuar o recolhimento das anuidades ao tempo e ao modo esperados.

2. OS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL E A TRIBUTAÇÃO

2.1 A tributação e seu imperativo ético

Não existem dúvidas de que o poder de tributar insere-se dentre os maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, uma vez que a tributação compõe o núcleo do contrato social estabelecido para que se possa atingir o bem-comum. Em decorrência, pode-se afirmar que a prerrogativa de tributar está no âmago do ente político organizado, uma vez que é impossível a existência do Estado sem um fluxo contínuo de recursos econômicos – receitas derivadas – que permitam a sua manutenção. O advento da tributação ensejou, assim, sociedades mais complexas no que tange à estrutura burocrática e divisão qualitativa do trabalho, permitindo que os homens abandonassem o que Hobbes já definiu como o “estado de natureza”¹.

De fato, organizada minimamente a sociedade, surgiu a necessidade de geri-la mediante políticas públicas para as quais são indispensáveis as fontes de financiamento. Estabeleceu-se a partir daí uma relação clara entre governantes e governados.

A tributação, portanto, também pode ser entendida sob o viés da necessidade de estabelecimento de um convívio social organizado – o homem é um animal político, já advertia Aristóteles². Seja qual for a ótica em que é analisado, a primeira condição para que o poder de tributar seja legítimo é que ele provenha de um ente estatal, uma vez que qualquer imposição tributária que emane de um ente privado seria comparável à apropriação indébita, quiçá ao roubo puro e simples.

¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1977, p. 10.

² BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 84-117.

2.1.1 Tributação como instrumento da sociedade

Nem sempre o tributo esteve associado à busca do bem comum, ou mesmo foi cobrado em nome da coletividade. Pelo contrário, historicamente, as prestações pecuniárias compulsórias estiveram associadas à própria perda da liberdade. Na antiguidade, povos vencidos deveriam pagar tributos aos vencedores, como contrapartida pela não destruição de suas aldeias e plantações, ou mesmo para não serem tomados como escravos pelos agressores. Daí vem o termo tributo, cuja etimologia remete a “repartir por tribos”, ou seja, dividir os despojos e resultados da guerra por entre as tribos que, conduzidas por um líder guerreiro, lograram obter o êxito militar com vistas a garantir a expropriação de produtos agrícolas, metais preciosos e outros bens³.

Durante a formação do Estado Nacional, a situação se manteve, com a renda dos tributos direcionada a maioria das vezes para o beneplácito de determinados estamentos – o rei, a nobreza, o alto clero – em detrimento do interesse público. Essa situação só veio a modificar-se a partir do século XVIII, com o influxo das idéias iluministas.

Tais idéias encontraram concretização no Estado Liberal Burguês do século XIX, caracterizado pela positivação de uma série de deveres de abstenção por parte do estado, ensejando os direitos de primeira geração. A partir do término da Primeira Guerra Mundial, passaram a figurar nos textos constitucionais os direitos de segunda geração – correlacionados a prestações na área de saúde, previdência e assistência social.

Neste contexto, pode-se afirmar que a história da tributação é aquela que conduz o indivíduo da servidão à cidadania, expressão de amplo conteúdo semântico e que hoje configura questão primordial da tributação⁴. Ao longo deste extenso caminho, foram constitucionalizados direitos e positivadas limitações ao poder de tributar: as regras imunitórias, que procuram salvaguardar valores caros ao

³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 5. ed, 2015, p. 33.

⁴ Como bem acentua Ricardo Lobo Torres no 2º volume de seu *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, à página 97: “o tributo é o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas”.

ordenamento (pacto federativo, liberdade religiosa, liberdades políticas e sindicais, transmissão de idéias pela imprensa e pelo livro etc.), as regras que tutelam a segurança jurídica dos agentes econômicos (anterioridades e irretroatividade) e os princípios, vigas-mestras dos modernos ordenamentos tributários e que procuram salvaguardar os cidadãos dos abusos do poder estatal. Enquadra-se justamente aí o Princípio da Capacidade Contributiva, bem como o seu consectário, a preservação do mínimo existencial⁵.

Na atualidade, as relações com o fisco tendem a se desenvolver sob o primado dos direitos fundamentais, destacando-se com fulgor o papel do princípio da dignidade humana. Tal princípio é detentor de uma eficácia irradiante na definição e alcance do mínimo existencial, que por sua vez se apresenta de forma bifronte: proteção negativa contra a tributação excessiva e proteção positiva ao exigir-se um conjunto mínimo de prestações materiais a serem entregues aos cidadãos menos aquinhoados⁶.

Para Ricardo Lobo Torres, o conceito de mínimo existencial está ligado ao conceito de liberdade, visto que não há liberdade de escolha, ou sequer alternativas, em condições mínimas de sobrevivência⁷. A preponderância dos Direitos Fundamentais, do valor da Dignidade da Pessoa Humana e do Mínimo Existencial funda-se sobre a idéia constitucional de solidariedade social, uma vez que o artigo terceiro da Constituição define ser objetivo da República Federativa do Brasil a edificação de uma sociedade justa, livre e solidária.

É justamente por estar vinculada a este objetivo, servindo de instrumento para promover o bem de todos, é que a tributação acaba se arvorando no poder de restringir a potencialidade econômica individual em prol da criação de capacidade financeira social. O velho princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o interesse privado encontra aqui uma nova justificativa: o poder de tributar encontra sua legitimidade na concepção de que o bem-estar da coletividade prefere ao interesse individual, mormente porque na ausência do Estado sequer haveria garantia da propriedade privada.

⁵ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Editora Campus Elsevier. 2008, p. 200-209.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. **Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 187-188.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Vol. II. São Paulo: Renovar, 2000, p. 90-92.

2.1.2 Tributação e boa-fé

Na forma estabelecida na seção precedente, verifica-se a profundidade e abrangência da tributação nos mais variados aspectos da vida em coletividade, o que impõe a necessidade da estrita observância dos deveres da lealdade e da boa-fé. De fato, em se tratando da atividade financeira dos modernos Estados Sociais de Direito, há um ingrediente que deve permanentemente cimentar as complexas relações entre os entes tributantes, os contribuintes e os terceiros que orbitam tais relações: a moralidade.

A moralidade correlaciona-se não só com os valores que permeiam nossos princípios e regras, mas também com os parâmetros que nos impulsionam, enquanto sociedade, a distinguir o certo do errado, o correto do irregular. Neste contexto, o fato da tributação estar no âmago do convívio social, do bem comum e da própria gênese do Estado impõe a sua escurteira associação com a moralidade. A atividade do fisco – desde o primeiro contato com o contribuinte até a eventual distribuição do feito executivo – deve se pautar pelo agir moral.

É a moralidade tão importante que é jungida à condição de diretriz geral da Administração Pública, nos termos do artigo 37, caput, da Carta Política. Hely Lopes Meirelles, em seus estudos precursores sobre o Direito Público, já enfatizava que este princípio impunha aos administradores a adoção de um padrão ético de conduta, enfatizando que “a moral administrativa é imposta ao agente público para a sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve e a finalidade de sua ação: o bem comum”⁸.

Mais recentemente, Regina Helena Costa vem assinalando que a moralidade “espraia seus efeitos impondo ao Estado o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social”⁹. Neste contexto, prossegue a doutrinadora, o referido princípio teria o condão de operar “efeitos em dois planos

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.88.

⁹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150.

distintos: no legislativo, orientando o legislador na busca de uma atividade tributária equilibrada e justa; e no administrativo, sempre reportado ao primeiro, norteando os agentes públicos para que procedam de modo ético no exercício de suas atribuições.”¹⁰

Conforme será desenvolvido ao longo desta dissertação, no plano legislativo temos que a recente alteração do fato gerador da contribuição ao Conselho, para a maioria das autarquias profissionais, não vem ao encontro de uma atividade tributária equilibrada e justa, como seria desejável. Com efeito, a nova regra matriz de incidência tributária aponta como fato impositivo tão só “a existência de inscrição no Conselho, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício”, o que não denota por si só capacidade contributiva, ao contrário do regime anterior, em que o fato gerador hipotético era o efetivo exercício da profissão regulamentada – previsão que faz supor ingressos que venham a perfazer riqueza passível de tributação.

No plano administrativo, a situação da cobrança dos créditos pelos Conselhos não é mais confortável em termos de submissão ao princípio. De fato, um agir retilíneo por parte da Administração Tributária em geral, e pelas autarquias profissionais em particular, passa necessariamente pelo respeito ao contribuinte e às suas postulações, bem como à adoção de ética e transparência em sua conduta, prestigiando os referidos valores da lealdade e da boa-fé como meios da realização da justiça fiscal.

Como bem assevera Regina Helena Costa, no plano administrativo, “a atuação do princípio da moralidade revela-se especialmente na arrecadação dos tributos e no exercício da correspondente fiscalização.”¹¹ Acontece, todavia, que o procedimento de apuração, inscrição e cobrança não se encontra sistematizado nas dezenas de projeções estaduais dos Conselhos Federais existentes – segundo o Tribunal de Contas da União havia, em fevereiro último, 535 unidades autárquicas em atividade no país¹². Por diversas vezes, inscreve-se em Dívida Ativa sem a necessária notificação de lançamento, que, ainda que seja simplificado, não poderá ser, jamais, inexistente. A inscrição e o posterior ajuizamento podem acabar resultando no bloqueio de valores em conta-corrente por vezes precedido de citação

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 152.

¹¹ *Id*, 2007.

¹² Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/conselhos-de-fiscalizacao-profissional-ainda-nao-seguem-lei-da-transparencia-aponta-tcu.htm>>. Acesso em 21.03.2016

meramente ficta, uma vez que os endereços na base de dados do Conselho exequente estão comumente desatualizados.

Há, assim, sérias dúvidas a respeito da adequação do proceder das autarquias no plano administrativo, como será visto ao longo dos próximos capítulos. Sem adentrar no aspecto legal, deverá haver um compromisso ético por parte da autarquia de notificar o seu afiliado antes da inscrição, ao invés de simplesmente inscrevê-lo em Dívida Ativa tão logo se verifique o inadimplemento, sob a justificativa de poupar os gastos postais com profissional sabidamente inadimplente.

2.1.3 Tributação e Segurança Jurídica

Cumprir o iter procedimental à risca é uma exigência ética que se faz à administração, decorrência da boa-fé objetiva que deve pautar a atuação do Conselho desde a admissão de um novo afiliado até a eventual cobrança de valores inadimplidos. A boa-fé mantém escorreita relação com a confiança, ambas assumindo a condição de verdadeiros princípios gerais, com ampla aplicação em todas as disciplinas jurídicas.

O princípio da boa-fé procura salvaguardar o contribuinte que conduz seus negócios e sua atividade profissional com a diligência normal de homem probo. Dado seu conteúdo preponderantemente axiológico, sua inserção em um caso concreto depende do cotejo de condutas objetivas: a conduta efetivamente adotada pelo contribuinte na situação em exame e a conduta que seria adotada consoante as expectativas ordinárias em casos semelhantes, com o zelo cabível.

Claro está que o princípio geral da confiança não detém um sentido que seja unívoco e permanente em todas as coordenadas de tempo e espaço em que a lei tributária seja passível de aplicação. Os direitos do cidadão, bem como os seus deveres, devem ser determináveis, o que não implica necessariamente que sejam absolutamente pré-determinados: face às implicações ontológicas da linguagem, é impossível para o ordenamento jurídico assegurar uma certeza absoluta acerca do exato conteúdo de cada preceito, por mais relevante que seja a sua aplicação.

Como bem acentua Humberto Ávila, a Segurança Jurídica, sobreprincípio da qual decorre a proteção à confiança, “somente pode ser representada como determinabilidade, não apenas da norma jurídica, mas sobretudo dos critérios das decisões jurídicas”. Ou seja, a segurança jurídica pode ser atingida por meio da “linguagem da lei”, que deve estabelecer os pontos de partida essenciais da obrigação tributária; da vinculação do juiz e da administração pública aos significados preliminares mínimos desta lei, com relação aos quais, eles devem agir “mediante referência a”, procedimento distinto de uma interpretação vinculada “a outros argumentos não linguísticos”¹³.

Conforme será visto no eixo analítico desta dissertação, a interpretação que vem sendo dada ao artigo 185-A do Código Tributário Nacional (CTN) atinge diretamente a segurança jurídica, tal qual descrita nos parágrafos antecedentes, ao ignorar a necessidade de uma busca mínima de bens penhoráveis e de se consultar os dados bancários disponíveis antes de se lançar mão do bloqueio automático via internet.

Vem entendendo as autarquias exequentes que uma análise sistemática do artigo 655 do CPC revogado e do artigo 185-A do CTN conduz à ilação de que cabe apenas ao oficial de justiça, *rectius*, ao próprio poder Judiciário, a tarefa de encontrar bens. Para tais exequentes, a expressão “não forem encontrados bens penhoráveis” contida no caput do artigo 185-A do CTN, deve ser interpretada como sendo a atividade do oficial de justiça encarregado de efetivar a constrição judicial.

De fato, os Conselhos vêm postulando, em suas manifestações, que tão logo citado o executado e não adimplida a dívida, seja deferida de pronto a indisponibilidade de valores em contas bancárias. Não localizados ativos financeiros para serem bloqueados, requerem que as varas federais encaminhem inúmeros ofícios a registros imobiliários, de veículos e de outros bens passíveis de constrição, dirigindo-se aos respectivos oficiais ordem genérica de indisponibilização de quaisquer ativos que sejam encontrados.

Veja-se a lesão à confiança perpetrada pelas autarquias com esta prática: um devedor de anuidades que se encontre com o seu endereço desatualizado não será cientificado do lançamento, nem do eventual ajuizamento da execução fiscal, já que a citação neste caso será ficta, por edital: só tomará conhecimento de sua condição

¹³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 313.

de devedor pelo bloqueio de recursos em sua conta-corrente ou aplicação financeira, devendo providenciar uma agilíssima defesa para minimizar seus prejuízos com o bloqueio-surpresa.

Por outro lado, somente pode exigir a tutela de sua confiança quem age conforme a legalidade ou se vê afetado por modificação incoerente com as práticas que vinham sendo adotadas pela Administração Tributária, conforme consta do artigo 146 do CTN. Quem deliberadamente descumpra suas obrigações acessórias de informar à Receita Federal ou ao Conselho a que se encontre afiliado sua mudança de endereço não pode, posteriormente, alegar nulidade do procedimento por falta de notificação.

A situação é diversa quando comunicada oficialmente ao credor a mudança de domicílio – é recomendável sempre obter-se o protocolo do cadastramento do pedido – e as notificações permanecerem sendo remetidas para endereço antigo. Assim, no caso em que solicitada a baixa da filiação e a decisão indeferitória é remetida para endereço antigo, desconsiderando-se as informações mais atualizadas, eventual execução dos valores posteriores ao pedido de baixa será atentatória à boa-fé e à proteção da confiança do afiliado à autarquia: existe uma legítima expectativa de que haja publicidade da decisão denegatória. Espera-se, e esta expectativa deve ser protegida pelo Direito, que as intimações de lançamento sejam endereçadas ao destino correto.

A confiança legítima na atuação dos órgãos estatais, gênero em que se enquadra a espécie administrativa autarquia profissional, encontra supedâneo na própria previsibilidade da ação daqueles órgãos. Protege-se a confiança do administrado face à Administração quando seu comportamento é acorde com os parâmetros da boa-fé objetiva.

É decorrência do sobreprincípio da segurança jurídica o princípio da confiança no tráfego jurídico, que no caso se perfaz por meio do estado de calculabilidade dos afiliados em relação aos efeitos jurídicos dos seus atos perante a autarquia profissional¹⁴. O administrado conta, assim, com uma certa linha de desdobramento da ação estatal, e a conduta que escapa a esta linha de previsibilidade – causando-lhe gravame – é merecedora de correção e, se for o caso, de efetivo sancionamento.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 60.

Outra decorrência do sobreprincípio da Segurança Jurídica é o devido processo legal, que alberga também a possibilidade de acesso ao judiciário e o uso de garantias específicas, dentre elas o mandado de segurança. Para bem entender a inserção deste subprincípio, a ser detalhado mais adiante, faz-se necessário perceber que à autarquia profissional, detentora da capacidade tributária ativa de arrecadar, fiscalizar e promover a cobrança judicial dos seus créditos tributários, é vedado agir de forma abusiva, desrespeitando totalmente o mínimo existencial dos seus afiliados.

2.1.4 Limites ao alcance confiscatório da Tributação

Exige-se, assim, que o Estado não faça uso de sua prerrogativa constitucional de tributar de uma forma que seja desproporcional, irrazoável ou abusiva. O grande problema prático na contenção da voracidade fiscal do Estado, ou mesmo de suas autarquias dotadas de capacidade tributária ativa, é que o preceito constitucional que proíbe a tributação com efeito confiscatório é dotado de grande fluidez conceitual – perfazendo um conceito indeterminado despojado até mesmo de um núcleo central de significado incontroverso.

No entanto, a relevância da discussão do tema se acentua neste momento em especial, face à crescente necessidade de financiamento da Administração Direta e das autarquias que a orbitam, dentre elas as diversas projeções estaduais dos Conselhos de Fiscalização Profissional. Um agir ético por parte destes Conselhos, evitando que os seus mecanismos de cobrança assumam um viés confiscatório ao suprimir totalmente a capacidade econômica do afiliado inadimplente, irá também salvaguardar a segurança jurídica da comunidade de profissionais exercentes de atividade ou ofício objeto de regulação estatal.

Confisco provém do latim *confiscatio*, ou seja, a ação pela qual se apreendem, adjudicando à Administração, bens pertencentes ao particular. De acordo com Hugo de Brito Machado, “confiscar é apropriar-se”¹⁵. Conforme Regina

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p.42.

Helena Costa, “diante da grande proteção conferida ao direito de propriedade”, o confisco assume o caráter de “medida de caráter sancionatório, sendo admitido apenas excepcionalmente”¹⁶. Desta forma, sendo sanção por comportamento ilícito, não pode o confisco ser identificado diretamente com o tributo. E efetivamente não se identifica: o que a Constituição Federal veda é a tributação que, por seu exagero, de tal forma agrida o patrimônio do contribuinte que venha a assumir efeitos equivalentes ao confisco.

Não obstante ser inerente à tributação o desapossamento, sem retribuição pecuniária, de parcelas do patrimônio – riqueza acumulada – ou dos rendimentos – riqueza nova – dos contribuintes, o tributo assume o viés confiscatório quando esgota a manifestação de riqueza tributável das pessoas, privando-as de seus ativos em um patamar que ultrapasse as suas capacidades contributivas.

Regina Helena Costa define confisco como “a absorção total ou substancial da propriedade, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”¹⁷. Luiz Felipe Silveira Difini, ao discorrer sobre o instituto, ressalta que o conceito compreende a “tributação de tal forma exarcebada, em seu aspecto quantitativo, que absorva parte substancial da propriedade ou da renda do contribuinte”¹⁸, destacando que “a expressão ‘tributo com efeito de confisco’ refere-se ao aspecto quantitativo da exigência”, de forma que “a quantidade do gasto público exerce influência na quantificação do limite além do qual a tributação passa a ter efeito confiscatório”¹⁹.

Ígor Danilevicz, em um dos artigos pioneiros sobre o confisco tributário, já advertia para a necessidade de análise minudente do caso concreto, salientando que o direito de propriedade, “como garantia constitucional, em um sentido amplo, traz em seu bojo a própria vedação ao confisco”²⁰. Fabio Brun Goldschmidt, por sua vez, apresenta um conceito restrito e um conceito amplo de efeito confiscatório: o conceito restritivo verifica-se “no tributo qualitativamente imposto de forma regular e inatacável”, ou seja, de forma legítima, “mas que, na composição do *quantum*, extrapola as raias da razoabilidade, acarretando a impossibilidade de pleno exercício

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 98.

¹⁷ *Id*, 2015.

¹⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 261.

¹⁹ *Ibid*, p. 27.

²⁰ DANILEVICZ, Ígor. *In: O Ensino Jurídico no Limiar do Novo Século* (Edição Comemorativa do Cinquentenário da Faculdade de Direito da PUCRS). MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de (Org.). Porto Alegre: Edipucrs, 1997.

de direitos constitucionalmente assegurados”²¹; enquanto que o conceito amplo abrangeria “todo o tributo criado em desobediência ao artigo 3º do CTN, em desacordo com a sua materialidade constitucional, em desatenção às normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à espécie, ou mesmo em desarmonia com a sua hipótese de incidência”²².

Luiz Felipe Silveira Difini apresenta ressalvas a um conceito de tal amplitude, assinalando que “se pretendemos identificar um âmbito próprio de operatividade do princípio do não-confisco, temos de começar por extremá-lo daquele dos demais princípios e regras tributárias”²³. Já Estevão Horvath, por sua vez, limita o raio de abrangência do conceito “à relação da atividade legiferante criadora ou majoradora de tributo com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária”²⁴, asseverando que “este princípio atua como uma limitação – ou como uma delimitação – da competência para instituir ou aumentar tributos”²⁵.

Não obstante os diferentes enfoques apresentados, Goldschmidt, Difini e Horvath, em suas aprofundadas obras sobre o tema, convergem ao estatuir que o confisco, em sua acepção pura, possui caráter de penalidade que o diferencia do tributo. De fato, a própria lei criminal prevê o confisco no artigo 91, II do Código Penal – confisco por sentença judicial – e a legislação aduaneira igualmente possibilita a aplicação da sanção pela própria Administração Pública, conforme se vê no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66. Nestes casos, o ato administrativo do confisco fica subordinado ao controle judicial *a posteriori*, face a prerrogativa do particular de recorrer ao Poder Judiciário, o que é feito geralmente pelo veículo processual Mandado de Segurança.

No presente trabalho, no que tange ao desenvolvimento do conceito jurídico indeterminado “proibição de tributação com efeito confiscatório”, optamos por seguir a linha doutrinária intermediária, nos termos adotados por Luiz Felipe Difini, privilegiando o seu intuito de realização do valor justiça no sistema tributário, “nos casos de sua aplicação, que são colisões de princípios em sentido estrito

²¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 100.

²² *Ibid*, p. 102.

²³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 26-27.

²⁴ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, 2002. p. 38.

²⁵ *Ibid*, p. 38.

(mandamentos *prima facie*), dentro do respectivo sistema jurídico”²⁶. O referido autor não limita estritamente a abrangência do conceito ao momento da atividade legiferante, como fez Horvath, mas também evita a superposição de seu conteúdo ao de outras normas do ordenamento tributário, como preceitua Fabio Brun Goldschmidt, ao asseverar que possui efeito confiscatório até mesmo o tributo cobrado “em desarmonia com a sua hipótese de incidência”²⁷.

Atendo-se à formulação de Difini, entendemos que tal efeito confiscatório encontra seu ponto culminante no momento da execução forçada, em que a projeção do aspecto quantitativo da hipótese de incidência assume o potencial de restringir o direito de propriedade sobre valores em conta corrente de forma exagerada, irrazoável. Neste contexto, o efeito confiscatório pode ser sentido nas cinco espécies tributárias, e mesmo nas contribuições sociais gerais, espécie tributária na qual se inserem as anuidades cobradas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional, cuja nota distintiva em relação aos demais tributos é justamente a “vinculação da receita a determinada finalidade”²⁸.

Por outro lado, os limites entre a tributação elevada e aquela que já ostenta contornos abusivos flutuam ao sabor dos valores e da ideologia de cada ente político soberano. É possível estabelecer, entretanto, uma zona de certeza negativa, em que inexiste o alcance confiscatório, e uma zona de certeza positiva, em que o resultado abusivo da exigência do tributo se faz evidente. É justamente por percebermos a clara violação ao postulado da vedação ao excesso nos procedimentos de cobrança das anuidades por autarquias profissionais que nos propusemos a desenvolver a presente dissertação, que passa necessariamente pelo estudo da origem e natureza jurídica de tais órgãos.

2.2 Origem e natureza jurídica dos Conselhos de Fiscalização Profissional: da corporação de ofício à autarquia complexa

2.2.1 A gênese dos Conselhos de Fiscalização Profissional

²⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 117.

²⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 100

²⁸ DIFINI, *op cit.*, p. 215.

Quando as amarras do feudalismo começaram a se afrouxar, no início do século XII, as cidades gradativamente passaram a recobrar a importância que detinham no período clássico. Conforme assevera Pereira, “os vassallos, até então submetidos exclusivamente aos desígnios dos suseranos, começaram a se organizar, com alguma autonomia (de início por concessão destes), de acordo com as profissões exercidas”²⁹. Com efeito, artesãos de diversas nacionalidades passaram a se agregar nos centros urbanos. Organizavam-se não só para desempenhar livremente a sua atividade, mas também com o objetivo de garantir critérios mínimos de qualidade nos bens ofertados e de restringir a inserção de novos concorrentes naquele mercado em formação.

É exatamente neste sistema de corporações da Alta Idade Média que os administrativistas apontam o gérmen dos modernos Conselhos de Fiscalização Profissional, que vieram a assumir nomenclaturas diferentes nas diversas democracias ocidentais. A marcha da História, todavia, acabou por interromper a consolidação destas agremiações de profissionais, cujo prestígio começou a declinar com o advento da Renascença e a sua valorização extremada do talento individual. A eclosão da Revolução Francesa, por sua vez, praticamente sepultou o corporativismo presente à época, legando-nos inclusive o conteúdo francamente pejorativo que hoje é atribuído à expressão *esprit de corp*, designando aqueles que intentam impor seus privilégios aos demais.

De fato, com o triunfo da revolução, os ideais liberais acabaram por se sobrepor àqueles cultuados pela aristocracia tradicional, ensejando a conquista da liberdade do exercício da profissão sem a necessidade de submeter-se à aquiescência daqueles tidos por mestres em dado ofício. Em contrapartida, o Estado assumindo uma postura abstencionista, passou a atribuir exclusivamente ao mercado a solução de conflitos entre empregadores e empregados, o que englobava também a relação mestre-aprendiz.

Foi neste contexto histórico que o Brasil conquistou a sua independência. A Constituição Imperial de 1824 proscreveu as corporações de ofício, existentes desde o século XVII, assegurando a liberdade de trabalho ou profissão em seu artigo 179,

²⁹ PEREIRA, Ricardo Teixeira do Valle. Histórico dos Conselhos de fiscalização do exercício profissional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 21.

n. XXIV, que assim dispunha: “Nenhum gênero de trabalho, de cultura, industria, ou commercio pode ser prohibido, uma vez que não se opponha aos costumes públicos, à segurança, e saúde dos Cidadãos”.³⁰

Oscilou-se, assim, de um extremo a outro no que tange ao desempenho da atividade profissional. Antes restrito aos limites das corporações e controlado a ferro e a fogo pelos mestres, o ofício passou a ser exercido sem quaisquer amarras, em situações que chegavam à beira da licenciosidade: até para a prática da medicina dispensava-se a prévia obtenção do diploma universitário.

Pereira é preciso ao analisar aquele momento histórico:

O abstencionismo estatal gerou, em muitas situações, consequências nefastas pela absoluta falta de controle em relação a atividades preñes de indiscutível interesse público. Sob outro aspecto, a ausência de maior regulamentação no que toca às relações de trabalho deixou novamente os trabalhadores, partes hipossuficientes, sob o jugo não mais dos interesses corporativos, mas sim do capital.³¹

A linha condutora da Constituição imperial foi mantida pela Carta Republicana de 1891. No entanto, a partir da década de 1930, o Estado passou a intervir diretamente no exercício profissional, ciente de que décadas de abstencionismo radical havia gerado consequências nefastas para a população, que via-se submetida a ação de profissionais sem as qualificações técnicas ou éticas exigíveis. A ausência de controle de atividades impregnadas de interesse público era tamanha que se passou a entender que a liberdade irrestrita no exercício de atividades profissionais detentoras de risco potencial ao cidadão era atentatória à coletividade. Em decorrência, a Carta de 1934 definiu, em seu artigo 113, nº 13: “É livre o exercício de qualquer profissão, observadas as condições de capacidade técnica e outras que a lei estabelecer, ditadas pelo interesse público”³².

Neste espírito, a Constituição Federal de 1988 reproduz o texto das Constituições de 1946 e 1967, dispondo em seu artigo 5º, XIII: “É livre o exercício de

³⁰ BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 15 maio 2015.

³¹ PEREIRA, Ricardo Teixeira do Valle. Histórico dos Conselhos de fiscalização do exercício profissional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 25.

³² BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 15 maio 2015.

qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. Ainda que o dispositivo constitucional em vigor não faça mais menção ao “interesse público” como fundamento para que as leis possam restringir o exercício de determinado ofício, é certo que a regulamentação profissional deve se pautar pelos princípios fundamentais arrolados no Título I, artigos 1º a 4º da Constituição Federal – verdadeiros pressupostos constitucionais de legitimidade do ato regulatório – com destaque para o da dignidade da pessoa humana, consoante visto no primeiro subcapítulo desta dissertação.

Como consequência prática da aplicação das estipulações constitucionais, a criação dos Conselhos ou Ordens não deve ser feita de maneira açodada: a existência desses órgãos apenas se legitima quando presente o interesse público na regulamentação de uma atividade sensível à população, com o objetivo de que possa ser exercido o poder de polícia no âmbito profissional, procedendo-se a uma fiscalização técnica e ética dos profissionais afiliados a partir de recursos financeiros disponibilizados pelos seus próprios pares.

Desenvolvendo o raciocínio acerca do papel dos Conselhos profissionais, Luisa Gamba acentua que:

não são os Conselhos e ordens de fiscalização profissional entidades de representação, tampouco de defesa de direitos de interesses de classe ou categoria, tarefas atribuídas às associações de classe e sindicatos, sem compulsoriedade na inscrição.³³

De fato, são os Conselhos detentores da função de zelar pela integridade das profissões, disciplinando o exercício das profissões regulamentadas pela dupla ótica da ética e da técnica. Os Conselhos, com base na legislação específica que regulamenta cada profissão, possuem a função precípua de defender a sociedade, ainda que a sua atuação em prol do exercício regular da profissão, impedindo que seja exercida de forma ilegal ou abusiva, também venha ao encontro do interesse individual de cada profissional inscrito.

³³ GAMBA, Luísa Hickel. Aspectos materiais da inscrição nos Conselhos de fiscalização profissional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 167.

2.2.2 A submissão ao regime autárquico

Compreender a natureza jurídica dos Conselhos de Fiscalização é fundamental para a análise das receitas que a lei lhes atribui, conforme será desenvolvido ao longo das próximas seções.

Dúvida não há de que ditos Conselhos são pessoas jurídicas, assim entendidas como o conjunto organizado de pessoas, naturais ou não, reunidas para viabilizar objetivos comuns, conjunto este dotado de personalidade distinta de suas partes integrantes, “figurando como titulares de direitos e obrigações e atuando ao lado da pessoa física”³⁴.

No regime constitucional anterior, tais entes eram pessoas jurídicas de direito público, com capacidade administrativa para a realização de atividades descentralizadas da pessoa política a que estavam vinculadas. Gasparini acentua o fato de possuírem natureza meramente administrativa e serem criadas por lei específica, para a efetivação de serviços descentralizados da entidade estatal que as criou, destacando que para tal são detentoras “em nome próprio, de direitos e obrigações, poderes e deveres, prerrogativas e responsabilidades”³⁵.

A Constituição Federal vigente confirmou esta linha de pensamento e, dedicando extenso capítulo à Administração Pública, ratificou³⁶ a personalidade jurídica de direito público das autarquias. O texto constitucional manteve a inclusão dos Conselhos de Fiscalização do exercício profissional nesta espécie administrativa, o que não impediu um amplo debate que veio a se formar a partir da edição da Lei nº 9.649/98.

Tal diploma normativo alterou a Lei nº 8.490/92, que dispunha sobre a organização do Poder Executivo. Particularmente importante foi o acréscimo de um artigo específico e inédito no panorama administrativo brasileiro existente,

³⁴ RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil – Parte Geral**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 64.

³⁵ GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 224.

³⁶ Neste contexto histórico anterior à Carta de 1988, é interessante transcrever trecho da Lei nº 4.324/64, que instituiu o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Odontologia, dispondo expressamente em seu artigo 2º: “O Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Odontologia ora instituídos constituem em seu conjunto uma autarquia, sendo cada um deles dotado de personalidade jurídica de direito público (...)”.

estabelecendo-se que os Conselhos de fiscalização das profissões regulamentadas, até então consideradas autarquias corporativas, passariam a adotar personalidade jurídica de direito privado, apartando-se da Administração Pública. A inovação legislativa também dispunha que as contribuições devidas pelas pessoas físicas e jurídicas afiliadas seriam fixadas por decisão soberana da assembleia geral de cada Conselho.

Eis a redação final do artigo, aqui reproduzido em parte, dada a sua importância para a análise da natureza jurídica dos Conselhos:

Art. 58. Os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado, por delegação do poder público, mediante autorização legislativa.

(...)

§ 2º Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, dotados de personalidade jurídica de direito privado, não manterão com os órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico.

(...)

§ 4º Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas, bem como preços de serviços e multas, que constituirão receitas próprias, considerando-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos decorrentes.

(...)

Em uma penada, pretendeu-se modificar um regime jurídico já em vigor há décadas, mediante a transformação da personalidade do Conselho de direito público para o privado. Várias ações foram ajuizadas questionando a iniciativa, e o Supremo Tribunal Federal, ainda em 2002, declarou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.717/DF, a inconstitucionalidade do artigo 58, *caput*, e dos parágrafos supratranscritos. Dessa forma, confirmou a natureza jurídica de autarquia dos Conselhos de fiscalização profissional. Na oportunidade, o Pretório Excelso realçou a impossibilidade de delegação à entidade privada de atividade típica do Estado, como é curial, representada pelo exercício de poder de polícia, da capacidade tributária ativa e da prerrogativa de punir.

De fato, Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que é exatamente por sua natureza autárquica que essas entidades podem ser titulares de interesses públicos, em contrariedade ao que ocorre com as empresas públicas e sociedades de

economia mista, as quais, ostentando personalidade jurídica privada, podem somente exercer atividades públicas em circunstâncias específicas. Em outras palavras, apesar de tanto as sociedades de economia mista quanto as empresas públicas possam ser criadas para prestar serviços públicos, apenas as autarquias podem exercer serviço público típico, ou seja, atividade própria do Estado. Neste caso, está-se frente a uma mera descentralização do poder estatal, e não à delegação propriamente dita.³⁷

Para alcançar seus desideratos legais, os Conselhos exercem o chamado poder de polícia sobre os membros de determinada categoria profissional, o que compreende a prerrogativa de aplicar sanções. Essa atividade de polícia – decorrente do antigo *jus imperium* do Estado – é indelegável aos particulares, pois enseja sancionamento e restrição de direitos por meio dos atributos de coercibilidade e autoexecutoriedade, presentes tão só numa relação de direito público entre um ente estatal e entes privados, e não entre particulares. À cobrança de anuidades aplica-se o mesmo raciocínio: como se viu na primeira parte deste capítulo, só há de se falar no exercício desta prerrogativa se presente o poder estatal de tributar, ainda que exercido por um ente descentralizado detentor de capacidade tributária ativa.

A restrição à atribuição de atos fiscais e de polícia a particulares funda-se na compreensão de que ao ente privado não é lícito a atribuição de encargo de praticar atos que venham a envolver o exercício de poderes eminentemente públicos, quando em causa liberdade e propriedade. De fato, tal atribuição ofenderia o equilíbrio entre os particulares em geral, quebrando o princípio isonômico ao possibilitar uma posição jurídica superior de um ente privado específico – aquele detentor do poder policial ou fiscal – sobre todos os demais.

Desta forma, considerando que o exercício de poder de polícia administrativa, da capacidade tributária ativa e da prerrogativa de punir são atividades típicas de Estado, faz-se impossível sua delegação a pessoas jurídicas de direito privado.

Após a conclusão do referido julgado pelo STF³⁸, pode-se concluir que os Conselhos de fiscalização profissional prosseguem ostentando a natureza jurídica

³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153-154.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.717-6/DF. Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em: 07 nov. 2002. Disponível em:

de autarquia, pelo fato de exercerem capacidade tributária ativa e, por meio de descentralização mediante outorga, a polícia administrativa nos termos definidos no artigo 78 do CTN.

Cabe apenas referir, para finalizar este item, que a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) não se insere como autarquia típica ao lado dos demais Conselhos. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.026/DF, realizado em 08 de junho de 2006, consignou que “A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro”, e em face de sua “autonomia e independência” não pode ser considerada “congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional”.³⁹

Desta maneira, face à submissão dos Conselhos ao regime jurídico de direito público, podemos destacar quatro consequências principais daí advindas, no que pertine ao tema desta dissertação, a saber: 1) personalidade jurídica própria (de direito público); 2) regime diferenciado para cobrança de seus créditos; 3) submissão dos atos dos agentes ao regime jurídico administrativo; 4) necessidade de adequação de seu proceder à Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, pois mesmo os Conselhos que disponham sobre processo administrativo em lei própria estão adstritos àquela norma supletivamente. Tal diploma impõe à autarquia a obediência expressa à razoabilidade, consoante consta de seu artigo 2º, o que traz uma série de implicações que serão desenvolvidas ao longo do terceiro capítulo desta obra.

Finda a análise da natureza jurídica dos Conselhos, faz-se necessário tratar o estudo de seus créditos, para que se possa bem compreender as fontes de financiamento dos Conselhos de Fiscalização Profissional e as irregularidades em sua cobrança.

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1689518>>. Acesso em: 03 dez 2015.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.026/DF. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em: 10 out. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2178282>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

2.3 O Financiamento dos Conselhos de Fiscalização Profissional: a subespécie tributária contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas

Como visto nos tópicos antecedentes, nenhum ente tributante ou órgão da administração descentralizada consegue realizar os seus objetivos legais, ou mesmo seu desiderato constitucional, sem que possa contar com os recursos financeiros indispensáveis para a realização de suas atividades. Atento a tal quadro, o legislador previu nas leis de criação dos Conselhos, em sua grande maioria, disposições específicas acerca da constituição das suas receitas.

Há nestas normas, comumente, uma previsão de repartição dos ingressos provenientes da arrecadação de anuidades, taxas e emolumentos entre o Conselho Federal e os respectivos Conselhos Regionais a ele vinculados. Não raro, há também disposições sobre a repartição de multas, de forma a munir financeiramente a representação federal de cada órgão fiscalizatório, já que a relação de custeio se dá comumente entre o filiado e o seu Conselho regional.

2.3.1 Contribuições, taxas e multas cobradas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional

As anuidades nada mais são do que contribuições de interesse das categorias profissionais, ou seja, perfazem subdivisões da espécie tributária contribuições especiais. Conforme acentua Luísa Gamba:

Tendo as anuidades e as taxas cobradas pelos Conselhos de fiscalização natureza jurídico-tributária (...), resta evidente que o regime jurídico que lhes é aplicável é o regime jurídico tributário, e, mais especificamente, o regime jurídico aplicável às contribuições especiais e às taxas, respectivamente.⁴⁰

⁴⁰ GAMBÁ, Luísa Hickel. Natureza jurídica das receitas dos Conselhos de fiscalização profissional. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 145.

A espécie tributária taxa, como é sabido, caracteriza-se por possuir fato gerador sempre ligado a uma atividade estatal, que poderá ser tanto a prestação de um serviço público, específico e divisível, como o exercício do poder de polícia. É de suma importância a noção de que a taxa deve ser cobrada em montante proporcional ao custo estimado do serviço ou da atividade de fiscalização, devendo ser observado o chamado princípio da equivalência. O STF já reconheceu que se o valor da taxa ultrapassar em muito o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dará ensejo “a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize esta relação de equivalência”, configurando-se desta forma “hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no artigo 150, IV da Constituição da República”⁴¹.

Esta proporcionalidade, que deverá existir entre o custo da atividade estatal e o valor a ser exigido do contribuinte, advém do caráter sinalagmático da taxa, vale dizer, do equilíbrio esperado entre a prestação realizada e a contraprestação em pecúnia compulsoriamente exigida.

Luísa Hickel Gamba é precisa ao discorrer sobre a taxa, no âmbito específico dos Conselhos de Fiscalização Profissional, asseverando que “são devidas aos Conselhos pelos interessados nos atos de inscrição ou registro, de expedição ou substituição de carteira profissional, de anotação de responsabilidade técnica ou de expedição de certidão”⁴².

Não é a espécie tributária taxa, porém, que esta dissertação se dispõe a aprofundar. Conforme visto na parte introdutória, quando da delimitação do tema, o estudo que se almeja realizar concentra-se no alcance confiscatório verificado quando do exercício descriterioso ou desarrazoado da ferramenta Bacen Jud pela autarquia profissional. As taxas, dada a sua natureza sinalagmática, raramente dão ensejo à inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento de executivo fiscal: o contribuinte as recolhe para ter acesso ao serviço autárquico prestado, seja ele o registro no órgão, a expedição de sua carteira profissional ou ainda a Anotação de

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 02 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1978816>> Acesso em: 03 dez 2015.

⁴² GAMBÁ, Luísa Hickel. Natureza jurídica das receitas dos Conselhos de fiscalização profissional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 147.

Responsabilidade Técnica naquelas profissões regulamentadas que as regulam em normatização específica – basicamente o Conselho de Engenharia.

Não recolhida a taxa, o serviço não é realizado. Reside aí a razão pela qual são raras as execuções veiculando taxas inadimplidas no âmbito da Justiça Federal. Situação distinta é a execução de multas moratórias ou provenientes da fiscalização da atividade, que também constituem ingressos importantes dos Conselhos. Uma classificação sucinta destas multas é apresentada por Luisa Hickel Gamba:

Nas diversas leis de criação dos Conselhos, identificam-se, em geral, multas moratórias, estabelecidas para o caso de atraso no pagamento das anuidades; multas “disciplinares”, estabelecidas para faltas éticas ou técnicas dos profissionais inscritos; e multas cominadas a particulares não inscritos.⁴³

A autora esclarece que as multas aplicadas aos afiliados por infração à ética e à técnica inerentes à profissão, embora possam receber a denominação de “disciplinares” em algumas leis específicas, são em verdade sanções administrativas decorrentes do poder de polícia. A categoria “sanção disciplinar”, conforme esclarece, é aplicável tão só aos servidores públicos lotados na Administração Direta ou autárquica, situação estranha à relação jurídica existente entre determinado Conselho e os profissionais nele inscritos, que não guardam vínculo hierárquico com qualquer órgão da Administração descentralizada. Por outro lado, as multas aplicadas pelos Conselhos a particulares não inscritos – das quais a mais comum é a multa por exercício ilegal da profissão – também se revestem da natureza de sanções previstas em função do poder de polícia administrativa. Tais sanções, como é curial, devem ser previstas em lei e apuradas mediante procedimento administrativo formalizado, em que garantidos o contraditório e a ampla defesa, findo o qual a multa será inscrita em Dívida Ativa e cobrada mediante a respectiva execução fiscal.

Como a Lei nº 12.514/2011, em seu artigo 8º, veda o ajuizamento de execuções fiscais cujo valor seja inferior ao da soma de quatro anuidades, é bastante difícil uma execução fiscal ser manejada tão só para efetivar a cobrança desta modalidade de crédito público. O que se verifica, nas dezenas de varas especializadas em execução fiscal existentes no país, é que as multas – mormente

⁴³ *Id*, 2013.

aquelas aplicadas em virtude do descumprimento do dever do afiliado de votar nas eleições para a presidência de dados Conselhos – acabam sendo exigidas conjuntamente com as anuidades impagas, sendo raríssimas as execuções autônomas, com a honrosa exceção da execução de multas por irregularidades ligadas à já referida Anotação de Responsabilidade Técnica.

No exercício diuturno da competência jurisdicional, vale ressaltar, o que se tem verificado é um número crescente de execuções de Conselho que veiculam tão só as anuidades inadimplidas – a subespécie tributária contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

São elas, as anuidades – tema e objeto deste trabalho –, as matérias tributáveis exigidas em mais de 90% das execuções fiscais movidas por Conselhos e a sua principal receita de arrecadação. Inseridas na subespécie tributária Contribuições para Categoria Profissional, possuem sua norma de competência básica expressa no artigo 149 da Constituição Federal.

2.3.2 Especificidades das contribuições de interesse das categorias profissionais

Marco Aurélio Greco, em obra já clássica⁴⁴, estatuiu que o critério de validade constitucional das Contribuições é a sua finalidade, ou seja, a espécie tributária contribuição é instituída para que algo de efetivo ocorra no plano dos fatos, no mundo fenomênico. Discorrendo sobre o mencionado artigo 149, assim se manifestou:

Este dispositivo prevê expressamente que as contribuições correspondem ao “instrumento de atuação” da União na área social, na área econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas. Neste ponto, vale consignar que não há como identificar um tributo entendido como um “instrumento” em si mesmo, destacado do contexto em que se insere, distanciado de uma função a que sirva ou de uma finalidade que venha a perseguir. Daí o vernáculo definir instrumento como “qualquer objeto considerado em sua função ou utilidade”. Têm-se, assim, que algo só pode ser

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 135.

compreendido como instrumento depois de dissecadas a respectiva função ou utilidade – ou seja, o elemento finalidade em si.

Passamos, pois, a analisar a função e a utilidade das contribuições de interesse das categorias profissionais, subespécie em que se insere a anuidade, assim considerada uma prestação anual devida por todos aqueles inscritos perante o Conselho, com o intuito de propiciar as condições para a complexa tarefa de supervisionar o desempenho técnico e ético daqueles profissionais submetidos a sua autoridade.

Hugo de Brito Machado coordenou, ainda em 2003, uma obra coletiva que concatenou os esforços de vinte e nove autores em torno do conceito e conteúdo das Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. Respondendo a uma das questões propostas a todos os autores pelo coordenador, Leandro Paulsen esclareceu que:

As contribuições especiais dividem-se em três subespécies, o que decorre diretamente do artigo 149 da Constituição Federal. O artigo é inequívoco ao dizer da competência da União para instituir contribuições 1) sociais, 2) de intervenção no domínio econômico ou 3) do interesse das categorias profissionais ou econômicas.⁴⁵

Mais adiante em seu texto, Paulsen asseverou que o que distingue essas subespécies “é a finalidade que constitui o seu critério de validação constitucional, para usar a expressão tão bem cunhada por Marco Aurélio Greco”⁴⁶.

Tratando especificamente desse tema, podemos encontrar na obra seminal de Greco sobre as contribuições que o Direito também é capaz de “disciplinar as relações humanas não mais no ‘por que’ se paga, mas sim no ‘para que’ se paga, ou seja, na finalidade que se quer atingir, no objetivo a alcançar, num determinado resultado visado, e assim por diante”⁴⁷. Não obstante, o doutrinador ressalta que deverá ser atendido “também o critério da proibição do excesso entre exação e finalidade”.

Em suas palavras:

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. *In: As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética, 2003, p. 303.

⁴⁶ *Id*, 2003.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 138.

Ou seja, ainda que haja necessidade de instituir a contribuição e que, sob o aspecto funcional e substancial, ela esteja adequadamente estruturada, seu dimensionamento não pode ser desproporcional à finalidade a que se destina.⁴⁸

Tem-se, assim, que as anuidades cobradas pelas autarquias de fiscalização são exigidas como instrumento de atuação da administração descentralizada no campo do controle de quem pode desempenhar a atividade, bem como na disciplina do “como” esta mesma atividade deve ser exercida. Arrecada-se a subespécie tributária contribuição de interesse da categoria profissional “para que” o Conselho respectivo possa custear um aparato de controle tal que salvasse o campo de atuação dos afiliados e, reflexamente, a coletividade como um todo, que assim põe-se a salvo da atuação de pessoas não habilitadas ou, ainda, de profissionais desprovidos de uma conduta moralmente aceitável no desempenho de sua técnica.

A natureza tributária deste ingresso é indiscutível, como acentua Velloso: as anuidades “qualificam-se como tributos por serem compulsórias, são devidas por todos aqueles que desempenham atividades profissionais sujeitas à fiscalização, independentemente do fato de quererem, ou não, vincular-se a tais Conselhos”⁴⁹. Quanto a sua classificação, qualificam-se como contribuições especiais, ou seja, a espécie tributária “que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica”⁵⁰. Em outra obra de sua lavra, o mesmo autor minudencia ainda mais a classificação esclarecendo que “as anuidades cobradas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional são espécies de contribuições corporativas e, portanto, subespécies do gênero tributo”⁵¹.

De fato, os tribunais superiores, em diversas oportunidades, já afirmaram a natureza tributária preconizada pela doutrina⁵². Com efeito, um simples passar de olhos pelas características principais desta modalidade de ingresso financeiro demonstra a sua plena subsunção ao conceito de tributo expresso no CTN. Ao

⁴⁸ *Ibid*, p. 143.

⁴⁹ VELLOSO, Andrei. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 172.

⁵⁰ *Ibid*, p. 143.

⁵¹ VELLOSO, Andrei; PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 267.

⁵² Dentre diversos precedentes, destaco o do Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Mandado de Segurança nº 21.797/RJ. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 09 mar. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1574696>> Acesso em: 03 dez 2015.

contrário das contribuições corporativas – previstas no artigo 8, IV da Carta Política e cujo recolhimento depende da filiação, voluntária, do trabalhador a um sindicato –, as anuidades são compulsórias, bastando para a sua exigência a circunstância de existir um registro ativo do profissional junto ao respectivo Conselho.

Vale dizer, a concordância ou não do afiliado com a imposição da anuidade é irrelevante: estando inscrito, encontra-se obrigado ao pagamento. Ademais, as anuidades são, ou deveriam ser, instituídas em lei específica de cada Conselho, ou, ainda, em lei instituidora geral. São exemplos de leis gerais os diplomas legislativos 6.994/82 e 11.000/04, e destacadamente a Lei nº 12.514/11, que serão analisados no capítulo dois desta dissertação.

Por fim, dúvida não há de que constituem prestações pecuniárias expressas em moeda e, ao contrário das multas aplicadas pelas equipes de fiscalização de cada Conselho, não constituem sanção por ato ilícito. Cobradas por pessoa jurídica de direito público⁵³, são, ou deveriam ser, exigidas mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN.

Destaco que, na redação dos parágrafos anteriores, utilizamos por duas vezes a expressão “são ou deveriam ser”. Como será visto ao longo dos capítulos subsequentes, há um vício legislativo que, em nosso entendimento, compromete a regra da estrita legalidade que rege a exigência ou o aumento da carga tributária. Há, portanto, uma inadequação legislativa que macula a cobrança, nos termos em que é realizada, já que para a maioria dos Conselhos inexistente lei – no sentido material e formal do termo – que preveja no seu bojo o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. É equivocado entender-se que uma lei geral possa delegar à resolução de cada Conselho – a uma instância infralegal, em última análise – a fixação do valor exato do tributo.

Há também, a nosso ver, um vício que macula a atividade de apuração e cobrança da anuidade impaga, este correlacionado à etapa administrativa e pré-judicial da constituição do crédito tributário, que jamais poderá prescindir de notificação. Como bem acentuado em metáfora de uso corrente no meio tributário, “a notificação está para o lançamento assim como a publicação está para a lei”. Ora, aquelas projeções regionais de Conselhos de Fiscalização que insistem em

⁵³ Neste ponto, ressalte-se uma vez mais a impossibilidade de transformação da autarquia em ente privado, como pretendeu de forma temerária a Lei nº 9649/98, dada a manifesta vedação de cobrança de tributo por particulares.

inscrever o afiliado em Dívida Ativa sem remeter-lhe o respectivo carnê de cobrança, sob a justificativa de controle de custos ou inocuidade da medida face ao inadimplemento de competências anteriores, subvertem o devido processo legal e atentam, antes de tudo, contra o Estado ético a que nos referimos no primeiro subcapítulo desta dissertação.

Deixemos, todavia, a análise destas circunstâncias para os capítulos correspondentes. Por ora remanesce claro, dos raciocínios até o presente momento desenvolvidos, que Contribuição não é imposto nem taxa. É categoria apartada, passível de critério distinto de validação e a disciplina inconfundível, como bem acentuou Marco Aurélio Greco.

A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência, mas não pode ser reconduzida à figura do imposto, pois a própria Constituição não atrela nenhuma materialidade à respectiva norma atributiva de competência instituidora, além de claramente, não incluir a figura na categoria dos impostos⁵⁴.

Assim como as normas constitucionais concessivas de competência podem adotar um critério de atividade estatal (caso das taxas e das contribuições de melhoria) ou de base econômica (situação verificada nos impostos) para configurar a materialidade oferecida à pessoa política para a instituição de tributos, podem igualmente adotar, no regime constitucional vigente, o critério da finalidade, critério este que indica quais áreas de atuação estatal são prioritárias, justificando a instituição de tributos para o seu custeio. Nesse sentido, Carraza corrobora o ensinamento de Marco Aurélio Greco frisando que as contribuições especiais, dentre as quais as de interesse de categorias profissionais ou econômicas, “não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas respectivas regras matrizes, mas sim por suas finalidades”⁵⁵. O fim último da tributação por Conselhos consiste, ao fim e ao cabo, em angariar recursos para o custeio de atividades de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em dois campos fundamentais: organização e fiscalização.

Para conceituar adequadamente as contribuições especiais, é preciso ter em mente que as suas hipóteses de incidência devem ser desvinculadas de qualquer

⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições - uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000, p. 144.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004, p. 535.

atuação estatal, o que as aproxima dos impostos e as distingue das contribuições de melhoria, em que a realização de obra pública pela Administração Estatal é elemento estruturante do tributo. As contribuições especiais incidem sobre fatos ou ações relativas ao contribuinte, e não ao Poder Público, como acentua Misabel Derzi:

A maioria das contribuições existentes em nosso ordenamento tem estrutura normativa interna (hipótese de incidência e base de cálculo) próprias de impostos. Nascem em decorrência de fatos jurídicos que são estranhos a uma atuação estatal relativa ao obrigado (obter lucros, faturamento ou remunerar empregado); também não são graduadas de acordo com o custo do serviço que visam a custear mas a sua base de cálculo mensura aquele outro fato estranho à atuação estatal, posto na hipótese de incidência da norma. Assimilam-se, antes, a impostos finalísticos.⁵⁶

Neste ponto, ressaltamos que o elemento estrutural mais importante das contribuições especiais, e que as diferencia dos impostos, é o fato de serem afetadas à consecução de fins específicos. Sendo tais tributos um instrumento de atuação em determinadas áreas pré-definidas, é intuitivo que as receitas devam ser necessariamente vinculadas à promoção de atividades que possam concorrer para a concretização dos fins últimos do destinatário da arrecadação.

Como não há de se falar em um instrumento sem funcionalidade, a peculiaridade dessas subespécies tributárias reside na destinação do produto arrecadado, determinada pela Constituição. No caso das contribuições de interesse das categorias profissionais, como visto, o objetivo é prover recursos para que a Administração descentralizada possa atuar no interesse daquelas categorias. Esta é a razão pela qual no exame da finalidade das contribuições especiais encontra-se a referibilidade, no seguinte sentido: “se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo, no lugar de toda a sociedade”⁵⁷. Nesta senda, Schoueri conceitua referibilidade como “o liame entre a finalidade da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos que devem suportar o seu encargo”⁵⁸.

⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 1033.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 221

⁵⁸ *Id*, 2013.

A referibilidade, entendida como uma relação de pertinência entre a atividade a ser custeada e aqueles colocados como contribuintes de direito, constitui-se em pressuposto de validade de todas as contribuições especiais no que tange à relação entre a finalidade da contribuição e as atividades destes contribuintes. Em decorrência da referibilidade, não se permite a cobrança de sujeitos passivos que sejam alheios à finalidade que tais exações se destinam a realizar: jamais um Conselho de Engenharia poderá pretender cobrar anuidades de médicos, justamente em razão da ausência de pertinência entre o exercício da medicina e a necessidade de resguardar a atividade do engenheiro.

A referibilidade, todavia, não altera o tipo de fato gerador eleito pela lei. Não é pelo simples fato de alguém desempenhar uma atividade pertinente ao campo de atuação de dado Conselho que deverá antecipar-se a qualquer iniciativa da autarquia fiscalizatória e, calculando *sponte propria* o tributo, recolhê-lo fazendo uso da rede bancária. Conforme será analisado no capítulo a seguir, o procedimento de cobrança da anuidade não é homologatório, nos moldes dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cabendo à projeção estadual de cada Conselho o ônus de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Tal lançamento, portanto, é sempre realizado de ofício, devendo o afiliado adimplir a anuidade e eventuais encargos tão logo cientificado do montante exigido.

Em suma, enquadra-se a anuidade na espécie tributária Contribuições, e na subespécie “Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais”, de forma que a sua disciplina jurídica é a tributária, inclusive no que concerne à atividade vinculada do lançamento, sempre realizado de ofício pelo Conselho. Assim sendo, todas as providências necessárias à constituição do crédito estarão a cargo da autarquia, inclusive a imprescindível notificação, que se dá mediante a remessa da guia de pagamento ao endereço do afiliado.

É o que veremos no capítulo a seguir.

3. ESPECIFICIDADES DO DIREITO TRIBUTÁRIO MATERIAL E FORMAL CONCERNENTES ÀS ANUIDADES

Neste capítulo, abordaremos as especificidades do fato gerador, do crédito e do procedimento de lançamento dos tributos devidos aos Conselhos, discorrendo sobre as situações surgidas ao longo da relação de natureza contributiva estabelecida entre os Conselhos e os profissionais a eles afiliados, fundada no dever do afiliado de prover o órgão fiscalizatório dos recursos necessários à manutenção de suas atividades.

Rui Barbosa Nogueira, em obra já clássica, apontava ainda na década de 1960 a necessidade do estudioso das questões fiscais correlacionar firmemente Direito Tributário e Direito Constitucional, desenvolvendo na sequência de seu livro uma análise do Direito Tributário Material e Formal expressos nos vários artigos do Código Tributário Nacional, na época ainda uma novidade. Sustentava que “os efeitos da ocorrência do fato gerador, criando um direito material, e do lançamento, apenas um direito formal, separam, também, certas consequências” aduzindo que o direito formal “trata especialmente da organização administrativa tributária.”⁵⁹

No âmbito da sistemática do lançamento de ofício, caso das anuidades dos Conselhos, a separação entre o Direito Tributário Material e o Direito Tributário Formal é bastante didática para propiciar-se uma melhor compreensão das particularidades desta subespécie de contribuição especial, como será visto no desenrolar do presente capítulo.

De fato, conforme ensina James Marins, a relação tributária não pode ser examinada e compreendida tão só em sua dimensão estática, ou seja, o Direito Tributário Material. Necessita o estudioso compreendê-la também em sua estrutura dinâmica, que corresponde ao Direito Tributário Formal e, quando há lide, em sua dimensão crítica, representada pelo Direito Processual Tributário em sua dupla acepção, administrativa e judicial. “Estática, dinâmica e crítica da relação jurídico-tributária correspondem a conteúdo, forma e processo em um sistema de

⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.114.

interdependência lógica entre os subsistemas de garantias materiais, formais e processuais”⁶⁰.

Também Ricardo Lobo Torres procura distinguir os aspectos substantivos (materiais) e administrativos (formais) do vínculo existente entre fisco e contribuintes, de forma que a relação jurídica tributária material “compreende os vínculos surgidos das leis que dispõem sobre os tributos” enquanto que a relação formal concentra-se nos “deveres instrumentais e nos procedimentos administrativos necessários à exigência do tributo”⁶¹.

No que tange ao Direito Tributário Material, é de ser destacado que o fato gerador das anuidades passou a ser – com o advento da Lei nº 12.514/11 – a existência de inscrição junto ao respectivo Conselho, ainda que por um interregno restrito inserido ao longo do exercício. Procurou-se, com a inovação, aumentar a arrecadação das diversas projeções dos Conselhos Profissionais, não obstante o risco inerente a escolhas desta hipótese de incidência, analisadas em detalhe neste capítulo. Neste contexto, abordaremos nos dois tópicos a seguir as normas que dispõe sobre o conteúdo e os limites da cobrança das anuidades, para que mais adiante possamos adentrar no estudo das particularidades da constituição do crédito tributário dos Conselhos, uma vez que – ao contrário dos demais tributos comumente cobrados via execução fiscal no âmbito federal – seu lançamento não se perfaz por homologação.

3.1 A obrigação tributária como processo: direito substantivo

O principal objetivo de uma ordem jurídica que persiga a pacificação social é proteger o lícito e reprimir o ilícito, ou seja, sancionar a violação do dever jurídico como forma de desestimulá-lo. Tal violação acarreta duplo dano, tanto para a vítima como para a coletividade, gerando o dever jurídico de repará-lo. Como afirma Cavalieri Filho, existe “um dever jurídico originário, chamado por alguns de primário,

⁶⁰ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 27.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 234.

cuja violação gera um dever jurídico sucessivo, também chamado secundário, que é de indenizar o prejuízo⁶².

A obrigação é, nesta perspectiva, um dever jurídico originário, enquanto a responsabilidade é um dever jurídico sucessivo, oriundo da violação do primeiro. Daí o conhecido adágio jurídico que considera ser a responsabilidade a sombra da obrigação.

O Código Civil faz a distinção entre obrigação e responsabilidade em seu artigo 389. Também a doutrina mais moderna em Direito Tributário, dentre a qual se insere a obra de Leandro Paulsen⁶³, diferencia ambos os institutos, elencando a existência de duas regras jurídicas autônomas, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária. O âmago da ilicitude, seja ela civil ou tributária, consiste em alguém promover ação ou adotar omissão contrária ao direito, negando os valores e as finalidades da ordem jurídica a que se encontra submetido.

Luiz Felipe Silveira Difini assevera que a obrigação tributária “não difere estruturalmente da obrigação de Direito Civil, que é um vínculo jurídico em virtude do qual o sujeito passivo (devedor) deve prestar algo ao sujeito ativo (credor) em virtude de determinada causa.”⁶⁴ Comparando-a com o direito privado, ressalta que a obrigação tributária detém, apenas, determinados traços que lhe conferem especificidade.

De fato, Ruy Barbosa Nogueira já ensinava, em sua obra referida, que é a efetivação do fato gerador o elemento que enseja o surgimento de uma relação obrigacional de direito público enlaçando o Estado e o particular. Para o saudoso doutrinador, “o conjunto dessas relações obrigacionais de direito público corresponde ao conceito de Direito Tributário Material.”⁶⁵

Considerando a similitude entre ambas as estruturas obrigacionais, uma maneira contemporânea de estudar a relação obrigacional tributária é imaginá-la como um processo, como fez pioneiramente Clóvis do Couto e Silva na sua conhecida obra *A Obrigação como Processo*. Logo na parte introdutória, Clóvis destacou “os aspectos dinâmicos que o conceito de dever revela, examinando-se a

⁶² CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p.2.

⁶³ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 60.

⁶⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 205.

⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 113.

relação obrigacional como algo que se encadeia e se desdobra em direção ao adimplemento, à satisfação dos interesses do credor”⁶⁶. Numa perspectiva inovadora para a época da publicação, o ano de 1976, Clóvis considerou a relação jurídica como uma ordem de cooperação, ensejando uma unidade que, por efeito sinérgico, não se esgota na mera adição dos elementos que a compõem. Esclarecendo seu raciocínio, Clóvis aduz que “sob o ângulo da totalidade, o vínculo passa a ter sentido próprio, diverso do que assumiria se tratasse de pura soma de suas partes, de um compósito de direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções”⁶⁷.

A totalidade referida, neste ângulo de visão, pode ser entendida como complexidade. A relação jurídica tributária, complexa por abranger um conjunto de direitos e deveres mutuamente exigíveis entre fisco e contribuintes, pode ser analisada em sua perspectiva dinâmica: desde o nascimento até a extinção do vínculo, seu transcurso deve ser informado pela boa-fé objetiva e nortear-se pela busca do adimplemento.

Tal visão é particularmente interessante quando se verifica o vínculo existente entre os Conselhos e seus afiliados, que são por eles fiscalizados não só no ponto de vista técnico – do desempenho da atividade no que tange a resultados ou processos qualitativamente mensuráveis – mas também do ponto de vista ético, do agir moral discutido na primeira parte desta dissertação. Ora, justamente por exigir uma conduta ética, o Conselho – uma autarquia que em função de constituir-se pessoa administrativa dotada de capacidade tributária ativa integra o conceito de Fazenda Pública – vê-se duplamente instado a pautar sua relação com os contribuintes afiliados pelos ditames da boa-fé e da lealdade processual. Como afirma Ricardo Lobo Torres:

A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática dos atos necessários a sua fiscalização e determinação, mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados.⁶⁸

⁶⁶ SILVA, Clovis Veríssimo do Couto e. **A Obrigação Como Processo**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976, p. 5.

⁶⁷ *Ibid*, p. 9.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 288.

Feita essa apresentação panorâmica da relação fisco-contribuinte, que no caso desta dissertação se desdobra na relação Conselho-afiliado, e reafirmada a noção de que se trata de relação jurídica, e não mais mera relação de poder como já foi outrora, passamos a analisar o mecanismo de subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência, o que enseja o nascimento do dever jurídico de pagar a anuidade.

3.1.1 Fato Gerador e obrigação tributária

Quando se refere à expressão “obrigação tributária”, um termo sempre virá a mente do intérprete: a idéia do fato gerador.

Ruy Barbosa Nogueira afirma que a “lei tributária configura o fato gerador como sendo aquele elemento concreto que, uma vez ocorrido, tal como está previamente descrito na lei, dá nascimento à obrigação tributária.”⁶⁹ Amílcar Falcão, em obra já clássica, o definiu como “o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”, esclarecendo que tal fato deve se constituir “um fato econômico de relevância jurídica”⁷⁰.

Paulo de Barros Carvalho adverte para o equívoco na expressão “fato gerador” e ressalta a pluralidade de termos que buscam designar “o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal.”⁷¹ Explica que a expressão “fato gerador” obteve em nosso país “quase que total acolhida, certamente pela influência do conhecido artigo do publicista francês Gaston Jèze”, mas que padece de uma imprecisão terminológica grave, ao aludir, a um só tempo

duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico tributária; e b) o próprio

⁶⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.112

⁷⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 307.

acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.⁷²

Dando sequência ao seu raciocínio, Carvalho reconhece que foi Alfredo Augusto Becker quem levantou, pela primeira vez, as grandes indagações atinentes às dubiedades que o uso da expressão comporta, destacando “as flagrantes impropriedades que o uso daquela forma de linguagem pode ensejar”⁷³.

Em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, Becker, com seu estilo costumeiro, afirmou que a expressão fato gerador é

a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o fato gerador e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.⁷⁴

Quer nos parecer, de fato, que a terminologia mais adequada foi aquela aludida por Becker e eleita por Geraldo Ataliba, que também partiu das críticas do grande doutrinador gaúcho para cunhar as expressões “hipótese de incidência” e “fato imponible”. De fato, as normas tributárias descrevem hipóteses de incidência a partir da observação, pelo legislador, daquilo que foi previamente pré-definido pela Constituição como desencadeador do dever de recolher tributos e, à medida que tais hipóteses ocorrem no mundo fenomênico, acabam por impor uma conduta aos destinatários da norma, ou seja, vão dando origem às obrigações tributárias.

Escrevendo sobre o nascimento da obrigação tributária, Geraldo Ataliba primeiramente definiu hipótese de incidência como “a descrição hipotética e abstrata de um fato”. Quis diferenciá-la de sua concretização, a que chamou de fato imponible, a “realização efetiva dos fatos descritos”. Tal concretização, por “corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal”⁷⁵ enseja o surgimento do dever jurídico de recolher o tributo ao Erário.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.

⁷³ *Ibid*, p. 309.

⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p.288.

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 66-68.

Explica o consagrado doutrinador:

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente, determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.⁷⁶

Portanto, a obrigação tributária surge quando ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência: tais fatos geradores, de acordo com a doutrina mais abalizada, dentre a qual se destacam Amílcar Falcão, Aliomar Baleeiro e, mais recentemente, Leandro Paulsen e Luciano Amaro, classificam-se em complexivos, instantâneos ou continuados.

O primeiro obedece a um determinado período de tempo, findo o qual deverão ser considerados todos os acontecimentos ocorridos no interregno para que se tenha perfectibilizado o fato gerador. Aliomar Baleeiro o compara a um “compósito – conjunto de fatos” diferenciando-o de “um fato isolado, único”⁷⁷. No dizer de Leandro Paulsen, “é a situação composta por diversos fatos considerados em conjunto”⁷⁸. O exemplo clássico é o imposto de renda recolhido pela pessoa física.

Fato gerador instantâneo, por sua vez, é aquele que desencadeia a relação jurídica tributária toda vez que venha a ocorrer, ou seja, é um acontecimento que, isolado, faz nascer a obrigação de recolher o tributo correspondente. Para Luciano Amaro⁷⁹, “sua realização se dá num momento do tempo, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que se põe no mundo, implica a realização de um fato gerador”. No caso da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por exemplo, cada fatura emitida enseja o dever de pagar o tributo: é a soma das faturas que perfaz o faturamento mensal, base para o cálculo do valor a ser pago no mês seguinte.

Já o fato gerador continuado, classificação em que se enquadra a anuidade ora em análise, “é a situação jurídica que se perpetua no tempo, verdadeiro *status*

⁷⁶ *Ibid*, p. 69.

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualização Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 709.

⁷⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 137.

⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 268.

jurídico, como a propriedade de imóvel rural”⁸⁰. Para Luciano Amaro⁸¹, é aquele “representado por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais”.

Tal definição se amolda à perfeição ao conteúdo do fato gerador da obrigação de recolher a anuidade aos Conselhos, pois o artigo 5º da Lei nº 12.514/2011 define o aspecto material da sua hipótese de incidência como “a existência de inscrição no Conselho, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício”.

É interessante frisar que, anteriormente à vigência deste diploma normativo, à exceção de poucas leis regulamentadoras de determinados Conselhos⁸², não havia legislação específica definindo a hipótese de incidência das referidas contribuições. Em razão de tal vácuo legislativo, a jurisprudência, consolidou-se no sentido de que o fato gerador da anuidade era o exercício da profissão regulamentada. Os Conselhos, por conveniência prática, efetuavam a cobrança das anuidades de todo e qualquer profissional que estivesse cadastrado em seu sistema interno, partindo do pressuposto de que todos os registrados exerciam a profissão: quando da judicialização da questão tal presunção restava relativizada, abrindo-se a possibilidade de que o profissional inscrito não exercente da profissão pudesse comprovar em juízo as circunstâncias deste não exercício, o que poderia inclusive ensejar o cancelamento do crédito tributário.

Neste sentido, transcrevo acórdão que bem sinaliza o posicionamento até então adotado:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO REGIONAL DE QUÍMICA. CASAN. ANUIDADE. MULTA. AFT. FILIAL. HONORÁRIOS. CUSTAS. 1. As anuidades devidas aos Conselhos de Fiscalização Profissional possuem fundamento jurídico no artigo 149 da Magna Carta, o qual atribui à União a competência para a instituição das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. 2. O fato gerador das anuidades exigidas pelo Conselho de Fiscalização Profissional, em que pesem as respeitáveis posições jurisprudenciais em sentido contrário, reside no exercício da atividade fiscalizada e não na manutenção de registro junto ao referido Conselho. A existência de tal registro é forte indicativo de que a atividade profissional foi exercida, não impedindo, no entanto, a demonstração, a cabo da interessada, de que não

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 137.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 267-268.

⁸² Como é o caso da Lei nº 3.820/60, que veio a criar os Conselhos Federal e Regionais de Farmácia.

exerceu, dentro do interregno exigido, o ofício objeto da fiscalização.⁸³

Com o advento da Lei nº 12.514/2011, conforme visto na primeira parte desta dissertação, seu artigo 5º definiu a materialidade como “a existência de inscrição no Conselho”, de maneira que a hipótese de incidência deixou de ser o efetivo exercício da profissão – fato vinculado ao contribuinte – passando a consubstanciar-se na mera subsistência de inscrição válida na autarquia, vale dizer, a manutenção de uma informação em um banco de dados estatal.

Tal alteração será examinada com vagar no tópico a seguir.

3.1.2 O fato gerador da anuidade: situação que diz respeito à mera manutenção de dados cadastrais

O título desta seção bem sumariza o cerne do que será analisado. O fato gerador do tributo anuidade passou a ser a manutenção, pela autarquia, de dados cadastrais relativos ao inscrito.

Se no regime anterior à edição da lei era possível demonstrar a inoccorrência do fato gerador pelo não exercício da atividade regulamentada no período, tal possibilidade restou extinta com a nada sutil alteração da hipótese de incidência: se o profissional estiver inscrito em determinado mês de cada ano a contribuição é devida, independentemente do exercício da profissão. A inscrição, de caráter indicativo do exercício da profissão, passou a se constituir, *per si*, em fato gerador.

Velloso, comentando a alteração, destaca que a novel hipótese de incidência não seria apropriada para a subespécie tributária contribuição especial, pois “o legislador ter-se-ia afastado do arquétipo constitucional das contribuições aos Conselhos de Fiscalização Profissional” que se caracterizam por ter “hipótese de

⁸³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Cível nº 2008.72.99.000946-9. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Publicado no D.E. em: 12 jan. 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200872990009469&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez 2015.

incidência desvinculada de atuação estatal, incidindo em decorrência de ações do contribuinte (exercício de atividade sujeita à fiscalização), não do poder público (prática do ato administrativo de inscrição no Conselho).⁸⁴

Destaca o autor:

Esse arquétipo tem de ser respeitado, sob pena de inegável violação à Lei Maior. Destarte, o artigo 5º da Lei nº 12.514/11 deve receber interpretação conforme a Constituição, no sentido de que a hipótese de incidência das anuidades é a inscrição tácita no Conselho, em decorrência do exercício de atividade sujeita a sua fiscalização.⁸⁵

De fato, uma interpretação literal da norma enseja a ilação de que tal hipótese de incidência é correlacionada a uma ação estatal, o ato administrativo de admitir-se o inscrito e de manter-se o seu registro ao longo do tempo, e não a uma atividade do contribuinte, o exercício da profissão.

No caso da Lei nº 12.514/2011, quer nos parecer que a alteração legislativa se deu com base em uma interpretação generosa do alcance do princípio da praticabilidade tributária, definida por Regina Helena Costa como “o conjunto de técnicas que visam à adequada execução do ordenamento jurídico, adotando o legislador presunções e ficções como meio de tornar a lei exequível”⁸⁶.

Dispensa-se, assim, a necessidade da verificação de estar ou não cada profissional exercendo seu mister, o que seria oneroso aos Conselhos. Este entendimento vem encontrando guarida no sodalício regional e no STJ, conforme se verifica dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM. ANUIDADES. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.514/2011. FATO GERADOR. EXERCÍCIO PROFISSIONAL.

1. A jurisprudência desta Corte tem entendimento firmado no sentido de que, nos termos do artigo 5º da Lei nº 12.514/2011, o fato gerador para cobrança de anuidades de Conselho de fiscalização profissional é o registro, sendo irrelevante o exercício da profissão.

2. Em período anterior à vigência da Lei nº 12.514/2011, o fato gerador da obrigação tributária era o exercício profissional e não a filiação ao Conselho profissional.

⁸⁴ VELLOSO, Andrei; PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 269.

⁸⁵ *Id*, 2013.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 59.

3. Reconhecido pelo Tribunal de origem que a executada não exercia a profissão, tem-se por afastada a cobrança.
4. Recurso especial a que se nega provimento⁸⁷.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSELHOS REGIONAIS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ANUIDADES. PESSOA FÍSICA. FATO GERADOR. INSCRIÇÃO. PEDIDO DE CANCELAMENTO POSTERIOR AO FATO GERADOR. EXIGIBILIDADE DO TÍTULO. 1. As anuidades devidas aos Conselhos profissionais se constituem em tributos, forte no artigo 149 da Constituição Federal. 2. É devida a exigência do pagamento de anuidade pelo Conselho de fiscalização profissional aos profissionais nele inscritos, independentemente do efetivo exercício profissional, valendo tal entendimento inclusive para o período antecedente à Lei nº 12.514, de 2011. Precedente da 1ª Seção desta Corte (Embargos Infringentes nº 5000625-68.2013.404.7105). 3. Existindo regular inscrição junto ao Conselho, o afastamento do exercício da atividade não possui o condão, por si só, de legitimar o não-recolhimento das anuidades, sendo imprescindível o pedido de cancelamento à instituição. Hipótese em que o pedido de baixa do registro por parte do embargante ocorreu somente em momento posterior ao período executado. Reconhecida a higidez dos créditos exequendos. 4. Apelação improvida.⁸⁸

Tanto o STJ como o TRF4 tem entendido, desta forma, que o fato gerador para cobrança de anuidades de Conselho de fiscalização profissional é o registro, sendo irrelevante o exercício da profissão. Há precedentes inclusive que dão um efeito ultra-ativo à mudança do fato gerador, entendendo irrazoável a exigência de que o Conselho profissional investigue, em cada caso, se o afiliado está ou não exercendo a profissão para exigir-lhe a anuidade.

Neste sentido:

(...) A sujeição passiva à anuidade ou contribuição devida pelos inscritos para a manutenção dos Conselhos de fiscalização profissional, ainda antes da vigência da Lei nº 12.514, de 2011, sempre decorreu da própria inscrição, que é voluntária, e não do efetivo exercício da atividade. Seria mesmo despropositado exigir que o Conselho profissional investigasse, caso a caso, se o inscrito

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma Recurso Especial nº 1387415/SC. Relator: Min. OG FERNANDES. Julgado em: 05 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1387415&b=ACOR&p=true&l=10&i=2>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Apelação Cível nº 5032502-07.2014.404.7100. Relator: Juiz Convocado Jairo Gilberto Schafer. Julgado em 05 maio 2015. Disponível em <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50325020720144047100&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

está ou não exercendo a profissão para efeito de exigir-lhe o tributo. Assim, o fato gerador da anuidade está na existência de inscrição ativa no Conselho. A orientação que vem exposta está de acordo com a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal de Justiça.⁸⁹

A este ideal de economia tributária pode-se objetar o seguinte argumento: não exerce o Conselho o poder de polícia das profissões? Ora, para controlar técnica e eticamente determinada comunidade que comunga um vínculo profissional, o pressuposto primordial não seria previamente identificar a comunidade destinatária supervisionada? Pensamos que, com os avanços da informática e o uso intensivo de redes sociais, manter um fluxo de informação atualizado, concernente aos profissionais inscritos junto a cada projeção regional de Conselho, não deve se constituir em tarefa de tão grande dificuldade.

Por outro lado, a falta deste sistema de acompanhamento dos profissionais inscritos poderia ser relativizada se não houvesse falhas graves do ponto de vista do Direito Tributário Formal, a serem esmiuçadas no tópico seguinte: se os contribuintes fossem efetivamente notificados do lançamento, teriam a oportunidade de providenciar a regularização de sua situação antes da citação ficta em execução fiscal – face à desatualização dos seus endereços – e o conseqüente bloqueio de suas contas-correntes.

Outra questão, que enseja uma certa perplexidade, é a circunstância de que o fato gerador eleito pelo artigo 5º, “a existência de inscrição no Conselho”, nada mais é do que o conseqüente lógico de um acontecimento no mundo dos fatos já tributado por espécie tributária distinta, o ato de inscrição. Todos os Conselhos de Fiscalização profissional cobram uma taxa para inscrever o profissional, e parte deles uma taxa distinta para excluí-los quando deferido pedido administrativo neste sentido⁹⁰, de forma que a situação de estar inscrito nada mais é do que a decorrência natural de um fato já tributado, cuja reiteração de tributação acaba criando indevido *bis in idem*.

⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. AG 5014023-86.2015.404.0000. Relator: Rômulo Pizzolatti: Decisão juntada aos autos em: 17 abr. 2015. Disponível em <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50140238620154040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&toDaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

⁹⁰ Pedido este que, diga-se de passagem, pode ser motivado por aposentadoria, mudança de profissão, doença grave etc.

Ainda que se possa alinhar-se ao pensamento de Marco Aurélio Greco, para quem “inexiste impedimento a que as contribuições tenham fato gerador e base de cálculo próprios de taxas”⁹¹, o fato que a mera existência de inscrição no Conselho respectivo não revela um fato-signo presuntivo de capacidade contributiva. Neste ponto, Amílcar Falcão já destacava em sua obra a correlação entre fato gerador e capacidade contributiva:

O aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.⁹²

Correlacionando fato gerador, capacidade contributiva e mínimo existencial, assuntos que serão desenvolvidos no capítulo final desta dissertação, Alfredo Augusto Becker já alertava para a necessidade da lei tributária tomar como hipótese de incidência situações que indiquem uma mínima capacidade de contribuir com o ente político que institui a tributação.

Na escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou capital acima do mínimo indispensável; por exemplo: automóvel, aparelhos elétricos. Fumo, bebidas (exclusive água pura) etc.⁹³

Há ainda um terceiro aspecto a considerar, ultrapassados os dois primeiros: é que, modificado o fato gerador, não haverá referibilidade, pois ele passará a refletir um certo momento do passado – o dia em que o contribuinte resolveu inscrever-se – e não mais uma situação contemporânea ao nascimento da obrigação tributária, como vinha sendo entendido pela jurisprudência, o efetivo exercício da profissão.

Referibilidade, no entender de Velloso, pode ser entendida como a “pertinência das contribuições a um grupo específico de contribuintes, o qual será

⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura *sui generis*)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 149.

⁹² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 29

⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 455.

chamado a suportar o gravame adicional que elas representam”⁹⁴. Para o autor, tal relação deve ser direta e, acrescentaríamos nós, contemporânea à percepção de riqueza que se presume possa advir do exercício da atividade autorizada pela manutenção do registro, já que tal referibilidade “estabelece-se entre a finalidade da contribuição e o grupo dos obrigados tributários.”⁹⁵

Nesta linha, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu uma distinção entre contribuições especiais atípicas, como as contribuições de intervenção no domínio econômico, e as denominadas típicas, necessariamente informadas pelo critério da referibilidade⁹⁶, dentre as quais se classificariam as contribuições de interesse das categorias profissionais. Tal distinção nos traz a curiosa situação de um corretor de imóveis que venha a ser executado pelo Conselho de Enfermagem tão só porque, tendo se registrado no passado junto àquela autarquia, alterou a atividade econômica passando a atuar na compra e venda de lotes urbanos sem lograr o cancelamento do antigo registro – situação bastante comum na prática forense.

Verificam-se, assim, as várias perplexidades que a eleição da atual hipótese de incidência traz para aqueles que se propõe a analisar a questão das anuidades: além de estar correlacionada a uma atividade estatal – a mera manutenção de um banco de dados – e não a uma atividade do contribuinte que indique capacidade contributiva, o antecedente lógico ao fato imponível “existência de inscrição no Conselho” já é tributado pela espécie tributária taxa, o que projeta uma dupla tributação sob o mesmo fato jurídico sem autorização constitucional. Por outro lado, o afastamento entre o afiliado inscrito e o respectivo Conselho acaba impactando o pressuposto da referibilidade, essencial quando se trata de contribuições sociais típicas, como as anuidades ora em análise.

Tais perplexidades não passaram despercebidas pelas entidades associativas de trabalhadores. Assevera Laura Loro Lopes, em artigo publicado recentemente, que

⁹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten Velloso. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 148.

⁹⁵ *Id*, 2012.

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª turma. Recurso Especial nº 995.564. Relatora: Min. Eliana Calmon. Julgado em: 27 maio 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=995564&b=ACOR>. Acesso em: 07 dez. 2015.

Contra a Lei nº 12.514/2011, já foram ajuizadas duas ações diretas de inconstitucionalidade: 4697 (ajuizada em 30 de novembro de 2011 pela Confederação Nacional das Profissões Liberais) e 4762 (ajuizada em 13 de abril de 2012 pela Confederação Nacional dos Trabalhadores na Saúde) – ambas de relatoria do Ministro Edson Fachin, ainda sem decisão liminar, tampouco de mérito. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4697, primeiramente, é suscitada a ocorrência de vício no processo legislativo que deu origem à lei ora tratada, tendo em vista a suposta ausência de pertinência temática da emenda que acrescentou os dispositivos relacionados aos Conselhos de fiscalização profissional com a matéria originária da medida provisória (atribuições dos médicos residentes). Ainda no âmbito da inconstitucionalidade formal, ambas as ações sustentavam haver ofensa ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, segundo o qual cabe apenas à lei complementar o estabelecimento de normas gerais relativas à matéria tributária (constituição da obrigação, lançamento e crédito tributário), além do artigo 62, inciso III, da Lei Maior, pois o Congresso Nacional teria se valido de medida provisória para tratar de matéria reservada à lei complementar.⁹⁷

Mas não é só. Há ainda a questão dos limites à chamada deslegalização, de que trataremos a seguir.

3.2 Ainda o Direito Tributário Substantivo: o problema da deslegalização

Ultrapassada a questão do fato gerador como a manutenção do registro, o que carrega de forma imanente as inconsistências apuradas no tópico anterior, há ainda um vício adicional que nos parece, sob todos os aspectos em que se analise a Lei nº 12.514/11, claramente insanável.

Luciano Amaro é contundente ao afirmar que a legalidade tributária não se subsume a uma mera autorização de lei para cobrança de tributos, mas exige que este próprio veículo normativo “defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”⁹⁸. Também Velloso assevera que da reserva absoluta de lei decorre a exigência de que a matéria seja integralmente

⁹⁷ LOPES, Lauro Loro. Aspectos Controvertidos das Contribuições para os Conselhos de Fiscalização Profissional à Luz da Lei nº 12.514/11. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34. São Paulo: Dialética, 2015, p. 240-241.

⁹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 112.

regulada pelo diploma legislativo, sem que se abram espaços para inovações decorrentes de atos infralegais⁹⁹.

Historicamente, as leis que dispõem sobre o regime das contribuições de interesse das categorias profissionais tendem a descumprir o princípio da legalidade tributária. De fato, um dos primeiros diplomas a se ater sobre a anuidade, a Lei nº 6.994/82, limitava-se a definir um teto para o seu valor, a ser quantificado livremente pelo Conselho, dadas as circunstâncias de cada atividade profissional.

Como referida norma foi promulgada antes do advento da atual Carta Política, época em que as contribuições corporativas não ostentavam natureza tributária¹⁰⁰, não se cogitou da invalidade da norma e a consequente declaração de inconstitucionalidade.

A lei em comento delimitou os valores das anuidades devidas aos Conselhos fiscalizadores de exercício profissional com base no Maior Valor de Referência, adotando uma quantia fixa para as pessoas naturais e escalonando sete valores diferentes para as pessoas jurídicas, variáveis conforme seu capital social. Explica Oscar Valente Cardoso que o “Maior Valor de Referência foi criado para substituir o salário-mínimo como fator de correção monetária sobre penalidades”¹⁰¹, ou seja, pretendeu-se desatrelar o salário mínimo dos indexadores existentes na época em que já havia certa pressão inflacionária¹⁰². O MRV perdurou até o início de 1991, quando foi extinto pela Lei nº 8.177/91¹⁰³.

⁹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 222.

¹⁰⁰ Tal situação é devida ao fato de a Emenda Constitucional nº 8/77 ter alterado a redação do artigo 43 da Constituição de 1969, passando a tratar das contribuições em inciso diverso daquele concernente aos tributos.

¹⁰¹ CARDOSO, Oscar Valente. Anuidades devidas aos Conselhos Profissionais e o (ainda) polêmico Maior Valor de Referência. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. Editora Dialética. p.111, out. 2012.

¹⁰² Fazendo um apanhado histórico sobre o Maior Valor de Referência (MRV), vê-se que o artigo 1º da Lei nº 6.205/1975 previu que “os valores monetários fixados com base no salário não serão considerados para quaisquer fins de direito”; e o artigo 2º da mesma lei atribuiu ao Poder Executivo a prerrogativa de criação de um sistema especial de atualização monetária para substituir o salário-mínimo. Neste diapasão, o artigo 1º do Decreto nº 75.704/75 fixou o coeficiente 1,33 para a atualização monetária a partir de 1º de maio de 1974, e o anexo ao decreto estatuiu valores de referência para ser utilizados em cada região do País. Nascia aí o chamado Maximo Valor de Reverencia, ou MRV.

¹⁰³ A Lei nº 8.177/1991 determinou a extinção do MVR (juntamente com o BTN e o BTN Fiscal) a partir de 1º de fevereiro de 1991 (artigo 3º, III), e instituiu a Taxa Referencial (TR), calculada tomando-se por base a remuneração mensal média líquida de depósitos a prazo fixo captados nos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos múltiplos com carteira comercial ou de investimentos, caixas econômicas, ou dos títulos públicos federais, estaduais e municipais, conforme pode se verificar do seu artigo primeiro.

Já a Lei nº 11.000/04, editada no regime constitucional vigente, pretendeu atribuir aos Conselhos a prerrogativa de fixação do valor da anuidade sem estabelecer sequer a contrapartida de um intervalo legal com limites máximos e mínimos pré-definidos. Neste contexto, repetindo a letra da lei anterior sem se ater à mudança do parâmetro constitucional, tal norma descumpriu frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária.

O diploma atualmente em vigor parece beber da mesma fonte: os mentores de seu anteprojeto dão mostras de desconhecer as implicações do princípio da legalidade tributária¹⁰⁴, o que não impediu a sua promulgação. Incorreu-se em equívoco semelhante ao da Lei nº 11.000/04, utilizando-se da mesma técnica legislativa da Lei nº 6.994/82 sem atentar para o fato de que o regime constitucional modificou-se, passando-se de três para cinco espécies tributárias. Ao deixar-se aos próprios Conselhos de fiscalização profissional a estipulação do valor exato do tributo, persistiu a delegação inconstitucional: se o valor específico será fixado pelos Conselhos, é porque não o foi pela Lei nº 12.514/11, o que descumpre frontalmente o princípio insculpido no artigo 150, I da Carta Política.

Na prática, verifica-se que apesar do MVR ter sido substituído por valores em pecúnia e extinto há mais de duas décadas pela Lei nº 8.177/1991, permanece norteando a cobrança das anuidades. Conforme já visto, a Lei nº 9.649/1998, que pretendia uma ampla alteração de regime jurídico autorizando os Conselhos de classe a estabelecer diretamente suas anuidades, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI nº 1.717. Já a Lei nº 11.000/2004, que repete em seu artigo 2º a regra da lei entendida como inválida, também tem sido afastada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais.

O acórdão transcrito a seguir é particularmente elucidativo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO PROFISSIONAL. ANUIDADES FIXADAS POR

¹⁰⁴ A própria maneira como surgiu a Lei nº 12.514/11 no panorama jurídico já indica um certo açodamento, demonstrando que a aprovação da norma prescindiu de um debate parlamentar consistente. De fato, os artigos 3º a 11 foram acrescentados a um projeto que tratava de bolsa de estudo e condições de trabalho dos médicos residentes, matéria estranha à tributação até mesmo pelo Conselho de Medicina. Sem adentrar no mérito da especificidade exigida para a lei tributária que aumenta tributação, resolveu-se alterar substancialmente fato gerador e *iter* procedimental de cobrança de tributos que respondem por 37,6% de todas as execuções fiscais em tramitação na Justiça Federal de afogadilho, sem consulta as partes envolvidas.

RESOLUÇÃO. CDA NULA. 1. Ante a natureza jurídica das anuidades (tributo), sua instituição somente pode ocorrer por meio de lei, nos termos dos arts. 146, III, 149 e 150, I, da CF; Sua instituição por ato infralegal constitui afronta ao princípio da reserva legal. 2. Inaplicável a Lei nº 11.000/04, em razão de esta Corte já ter declarado inconstitucional a expressão fixar, constante do artigo 2º, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na AMS nº 2006.72.00.001284-9/SC. 3. Nulidade da CDA embasada em instrumento outro que não a lei.¹⁰⁵

A rejeição da possibilidade dos Conselhos fixarem suas anuidades por ato infralegal acaba por provocar a necessidade de um cálculo bastante complexo, como se verifica do precedente ora colacionado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSELHOS REGIONAIS DE CLASSE. LEI Nº 6.994/82. ANUIDADES. NATUREZA JURÍDICA. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. LITISCONSÓRCIO. (...) 4. O valor da anuidade dos profissionais é obtido através da conversão do MVR em cruzeiros (moeda corrente à época), totalizando Cr\$ 2.266,17, multiplicado por dois, indexado pela UFIR a partir de janeiro de 1992, vedada a atualização no período de fevereiro a dezembro de 1991. O mesmo raciocínio deve ser empregado às pessoas jurídicas, tratadas no artigo 1º da Lei nº 6.994/82. 5. É devida a anuidade no valor apurado por meio da utilização dos critérios referidos, vedado ao Conselho exigir quantia que extrapole os limites legais. 6. O artigo 58, § 4º, da Lei nº 9.649/98 se encontra com a eficácia suspensa por força do julgamento de medida cautelar na ADIN 1.717-6/DF, não servindo, então, como substrato jurídico a ancorar pretensas alterações no valor das anuidades por meio de atos normativos infralegais.¹⁰⁶

Assevera Oscar Valente Cardoso, em seu estudo, que uma nova tentativa para afastar o MVR foi feita através da Lei nº 12.514/2011 que, em seu artigo 6º, fixou valores em moeda corrente para as anuidades dos Conselhos profissionais, a saber: até R\$ 250 para profissionais de nível técnico, até R\$ 500 para profissionais

¹⁰⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Cível nº 5015620-18.2010.404.7000. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Julgado em 20 maio 2015. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50156201820104047000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&to daspartes=&hdnRefld=&txtPalavraGerada=&txtChave=>> Acesso em: 09 dez. 2015.

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Remessa Necessária Cível nº 5001712-36.2011.404.7200. Relator: Joel Ilan Paciornik. Julgado em: 01 ago. 2012. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50017123620114047200&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&to daspartes=&hdnRefld=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

de nível superior e valores variáveis de R\$ 500 a R\$ 3.000 para pessoas jurídicas, consoante seu capital social. Na parte final de seu estudo, o articulista assevera:

Assim, em princípio, a fixação das anuidades deve observar dois critérios distintos: (a) até 30 de outubro de 2011, o limite máximo fixado na Lei nº 6.994/1982 (que disciplinou o valor das anuidades e taxas devidas aos órgãos fiscalizadores do exercício profissional), com base no MVR; (b) e a partir de 31 de outubro de 2011 os Conselhos podem cobrar os valores fixados no artigo 6º da Lei nº 12.514/2011, atualizados pelo INPC. Porém, como visto, a constitucionalidade do artigo 6º da Lei nº 12.514/2011 foi questionada no STF, por meio da ADI nº 4.697, e ela poderá ter o mesmo destino das duas anteriores (Leis nº 9.649/98 e 11.000/2004), por ter conferido discricionariedade (ou seja, declarado parte da competência) aos Conselhos de classe para o estabelecimento dos valores finais, isenções e descontos.¹⁰⁷

Sua conclusão é precisa:

Em síntese, mesmo após uma lei que expressamente o extinguiu (Lei nº 8.177/1991) e três leis que estabeleceram novos parâmetros de fixação dos valores das anuidades devidas aos Conselhos profissionais (Leis nº 9.649/1998, 11.000/2004 e 12.514/2011), o Maior Valor de Referência permanece inabalável como delimitadores de tais contribuições.¹⁰⁸

Tal previsão feita pelo doutrinador em seu artigo, publicado em 2012, logo após a edição da Lei nº 12.514/11, tem se mostrada acertada. O TRF/4 tem decidido que as anuidades cobradas de pessoas físicas não podem ter valor superior a 35,7265 UFIR, o que, face à extinção da UFIR, impõe a correção pelo IPCA-E. Ou seja, segundo a jurisprudência atual, as autarquias devem prosseguir convertendo a quantidade de MVR's em UFIR's e, posteriormente, atualizar o valor encontrado pelo IPCA-e, desde a data da extinção da UFIR, dezembro de 2000, até a data da efetiva exigibilidade do tributo.

Leandro Paulsen corrobora este entendimento ao asseverar que “a legalidade tributária exige a definição do valor devido diretamente pela lei, de maneira que o contribuinte tenha certeza quanto à dimensão de sua obrigação tributária”. Conforme o autor, a delegação ao Executivo “da prerrogativa de reduzir e restabelecer valores

¹⁰⁷ CARDOSO, Oscar Valente. Anuidades devidas aos Conselhos Profissionais e o (ainda) polêmico Maior Valor de Referência. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. Editora Dialética. p.115, out. 2012.

¹⁰⁸ CARDOSO, Oscar Valente. Anuidades devidas aos Conselhos Profissionais e o (ainda) polêmico Maior Valor de Referência. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. Editora Dialética. p.116, out. 2012.

até determinado limite é permitida apenas em casos específicos”, listados de forma expressa na Constituição Federal no artigo 153, parágrafo 1º da Carta Política¹⁰⁹, caso dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras, e ainda no caso do artigo 177, parágrafo 4º, não existindo no texto constitucional a autorização para delegação desta jaez, com o que a Lei nº 12.514/2011 estaria padecendo do vício de inconstitucionalidade.

De fato, constituindo o tributo uma apropriação do poder público sobre a manifestação de riqueza do particular, não se pode deixar ao critério do ente tributante a possibilidade de definir de forma unilateral, sem atuação parlamentar, os diversos aspectos da incidência. Como ensina Roque Antonio Carrazza em seu renomado curso, “todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade”.¹¹⁰

Não desconhecemos, por outro lado, que parte da doutrina mais contemporânea vem considerando a legalidade não mais como um critério “de determinação absoluta de todos os aspectos da obrigação tributária, mas como máxima determinação deste conteúdo”¹¹¹. De fato, análises recentes têm condenado o uso do termo “tipicidade cerrada” e correlacionando a legalidade a uma idéia de máxima determinação, apta a permitir ao contribuinte conhecer de antemão a carga tributária imposta por uma dada exigência, embora não detalhadamente prevista por fontes exclusivamente legais.

Deslegalização, em sentido estrito, poderia ser conceituada como a “delegação ao Executivo da competência para editar determinados atos normativos, com base em *standards* estabelecidos em lei, mormente através de tipos e conceitos indeterminados”¹¹². Tal conceituação parte do pressuposto de que a legalidade tributária não deve ser vislumbrada de forma absoluta, infensa a qualquer tipo de complementação por parte da Administração Pública, desde que a moldura da regra

¹⁰⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 194.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.165.

¹¹¹ LOPES, Lauro Loro. Aspectos Controvertidos das Contribuições para os Conselhos de Fiscalização Profissional à Luz da Lei nº 12.514/11. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34. São Paulo: Dialética, 2015, p. 245.

¹¹² ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 231-232.

de direito material encontre-se pré-estabelecida no próprio ato legal. Desta forma, os elementos essenciais da obrigação tributária poderiam ser, ao invés de totalmente determinados, tão só potencialmente determináveis a partir da lei.

Esse linha de raciocínio encontrou eco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já em 2003, nos autos do Recurso Extraordinário nº 343.446, em que um questionamento sobre o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) foi analisado pelo relator Ministro Carlos Velloso. Naquela ocasião, a Corte manifestou entendimento no sentido de que a lei poderia atribuir ao regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” sem que tal delegação acarretasse ofensa ao princípio da legalidade tributária. O Ministro Carlos Velloso sustentou que, no caso, estaríamos diante de uma delegação legislativa legítima perante o princípio da legalidade, já que definidos em lei os condicionantes a serem observados pelo Poder delegatário.

Em linhas gerais, o ministro relator entendeu que o regulamento *intra legem* é condizente com a nossa ordem jurídico-constitucional, que somente repele o regulamento *praeter legem*, que tem por objeto matéria ainda não prevista em lei. Dessa forma, se o regulamento explicita a norma superior especificando o pensamento do legislativo sem violar o sentido emanado do texto legal, seria legítima a delegação.

Não nos parece, contudo, que para o tratamento das anuidades seja possível utilizar-se do mesmo parâmetro adotado pelo STF naquele precedente. A deslegalização, com a conseqüente utilização de atos infralegais para a integração da norma tributária impositiva, mostra-se justificável tão só quando há necessidade da mensuração de critérios técnicos e suscetíveis de rápidas alterações, circunstância que não ocorre no caso dos Conselhos.

Como assevera Laura Loro Lopes, é desnecessária a “aferição, em concreto, de qualquer elemento técnico específico para que se possa estabelecer o critério quantitativo da contribuição corporativa”¹¹³. De fato, não se poderia afirmar que a estipulação do valor da anuidade para cada um dos Conselhos existentes no país, em decorrência de sua complexidade, não poderia ser integralmente estabelecida em lei, já que deveriam ser analisadas tão só vinte e oito atividades profissionais,

¹¹³ LOPES, Lauro Loro. Aspectos Controvertidos das Contribuições para os Conselhos de Fiscalização Profissional à Luz da Lei nº 12.514/11. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 34. São Paulo: Dialética, 2015, p. 249.

correspondente ao número de autarquias fiscalizatórias em atividade. Muitas destas autarquias, inclusive, já possuem as suas próprias leis de regência, fazendo-se necessário tão só a inserção de artigo em que se fixe o valor da anuidade e, eventualmente, os parâmetros para a sua atualização monetária.

Queremos crer, portanto, que o contexto em que validada a delegação legislativa do Seguro Acidente do Trabalho (SAT) não se mostra presente quando da promulgação da Lei nº 12.514/11, que reprisando a técnica da Lei nº 6.994/82 optou por delegar aos Conselhos de fiscalização profissional o estabelecimento do montante exato da anuidade, obedecidas as lindes por ela traçadas. Nesta linha de raciocínio, e à luz da definição da regra da legalidade tributária como exigência de que coexistam na própria lei todos os elementos da norma tributária impositiva, a simples previsão de um teto para a fixação dos montantes das anuidades viola o disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Conforme leciona Paulsen, a conformação de um dado diploma legal à estrita legalidade se dá pela verificação da determinabilidade da relação jurídico-tributária mediante o critério da suficiência. Neste sentido, “a lei deve, necessariamente, conter todas as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito”¹¹⁴. Em consequência, a própria lei deve tornar possível o estabelecimento dos aspectos da norma tributária impositiva, de forma a dar a conhecer ao contribuinte os efeitos tributários das condutas que vier a adotar. No que tange à técnica adotada pela Lei nº 12.514/11, um hipotético profissional em dúvida quanto à conveniência ou não da filiação – alguém que ainda não tenha decidido se almeja desenvolver aquela atividade regulamentada ou alguma outra, com nível equivalente de rentabilidade – não terá o seu estado de incerteza debelado ao tentar basear-se na lei para mensurar o custo tributário anual da inscrição: o valor da anuidade, correspondente ao aspecto quantitativo da hipótese da incidência não se encontra nela exposto.

Para encerrar o presente tópico, destaco o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da chamada Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), taxa que conforme visto também constitui receita de alguns Conselhos. Tal tributo foi criado para incidir quando acordadas avenças para prestação de serviços profissionais relativos à Engenharia, Arquitetura ou Agronomia. Assim como no caso

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 84.

das anuidades, a primeira lei que a previu, Lei nº 6.496/77, estabeleceu em seu artigo 2º, parágrafo 2º, que caberia ao Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA) determinar os critérios e valores das assim denominadas taxas da ART. Neste contexto, tanto a Lei nº 6.994/82 como a 12.514/2011 passaram a definir tetos máximos para referido tributo, conferindo ao Conselho certa liberdade para fixá-lo dentro desses parâmetros.

Pois bem, no que tange às Leis nº 6.994/82 e 12.514/2011, a 1ª Turma do STF¹¹⁵ firmou posição no sentido de que a simples previsão de um teto para a fixação do montante da ART não é suficiente para o atendimento da regra delineada no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Com base nesta interpretação, vem reformando julgados dos tribunais regionais que entendiam legítima a delegação à projeção regional do Conselho a estipulação do valor devido a título de ART¹¹⁶.

3.3 A constituição do crédito tributário pelos Conselhos Profissionais: procedimentos prévios ao ajuizamento.

Verificada a dimensão substancial da relação Conselho-afiliado – tanto no que tange ao tipo de fato gerador previsto em lei quanto a sua quantificação efetiva – e analisadas as principais inconsistências das leis que prevêm a hipótese de incidência e o mecanismo de subsunção, é chegado o momento de adentrarmos na dimensão formal desta relação.

É sabido que o ordenamento jurídico tributário prevê um procedimento administrativo – o lançamento – para que o fato jurídico que deu origem ao nascimento da obrigação fiscal seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido. Dá-se, assim, plena vigência ao preceito estabelecido no artigo 3º do CTN, pelo qual o tributo “deve ser cobrado mediante um atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em se tratando de impostos federais e das contribuições sociais de seguridade previstas no artigo 195 da CF, o lançamento é por homologação, com

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 822.485/RS. Relator: Min. Roberto Barroso. Publicado em 13 out. 2014. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, Recurso Extraordinário nº 853.471/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Publicado em 02 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

enorme grau de participação do sujeito passivo: ele deve calcular o montante do tributo e recolhê-lo, sujeitando-se a uma eventual fiscalização posterior da pessoa jurídica de direito público credora. Passados cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, sobrevém a homologação tácita e a extinção do crédito tributário.

Já no lançamento do crédito tributário do Conselho de Fiscalização, a participação do contribuinte, afiliado à respectiva autarquia profissional, é mínima: a ela, e somente a ela, cabe apurar o valor do tributo e notificar o contribuinte de seu resultado. Neste ponto, vale reiterar que as anuidades estão submetidas à disciplina do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, que pressupõe a sua regular notificação ao sujeito passivo para que este possa pagá-las ou apresentar impugnação administrativa.

Conforme adverte Schoueri:

Dentre os atos que prevêm sejam praticados para, em seu conjunto, revelarem a existência de um lançamento, merece nota a notificação ao contribuinte. A atividade da administração, descrita no artigo 142 do Código Tributário Nacional, não se considera concluída enquanto efetuada no seu âmbito interno. É necessário um ato final que a formalize. Este ato consubstancia-se em uma notificação. Uma vez notificado o contribuinte, tem-se o lançamento por concluído e, somente então, o crédito estará constituído¹¹⁷.

Repita-se, por oportuno: a atividade da Administração, descrita no artigo 142 do Código Tributário Nacional, “não se considera concluída enquanto efetuada no seu âmbito interno”. A tormentosa questão enfrentada neste particular, e que também motivou este autor a desenvolver o assunto em nível de dissertação, é que na prática vê-se que o lançamento vem sendo efetuado, em muitas projeções estaduais de Conselhos de Fiscalização, de um modo totalmente *intramuros*.

De fato, provocados a trazer a juízo os documentos mínimos que deveriam possuir, quais sejam, a comprovação de envio de carnê ou guia de pagamento para o endereço existente junto aos seus registros¹¹⁸, bem como a prova de que tal envio se deu antes da inscrição em dívida ativa, muitos exequentes silenciam ou peticionam pedindo a suspensão do feito. Alguns chegam a admitir expressamente

¹¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 528.

¹¹⁸ Tal exigência judicial pode se dar com base no artigo 41 da Lei nº 6.830/80, que estabelece que o Processo Administrativo de constituição seja entregue ao juízo sempre que houver requerimento neste sentido.

que somente após a inscrição em dívida ativa é que foi encaminhada notificação extrajudicial de cobrança, informando-se ao contribuinte que o crédito – já constituído – seria ajuizado caso não pago no prazo cominado por aquele instrumento.

Frisamos que o lançamento da anuidade não é, em absoluto, por homologação, de forma que não é exigível que o contribuinte se antecipe à Administração Tributária e recolha o valor, ao constatar que seu nome permanece registrado junto ao banco de dados do Conselho. Ele deve ser notificado para tanto, pagando o valor que constar do carnê ou guia, que faz às vezes de lançamento.

É preciso, pois, que o Conselho expeça o carnê, ou o aviso de cobrança, para o último endereço conhecido do filiado, constante de seus arquivos. Tal ato equivale a “ identificar o sujeito passivo”, nos termos do artigo 142 do CTN, e para efetivar tal identificação as autarquias profissionais fazem uso de um cadastro pré-existente em seus bancos de dados. Tal sistemática também é utilizada quanto a impostos de competência municipal, como o IPTU: sendo a hipótese tributária daquele imposto a propriedade de imóvel em zona urbana e seu aspecto temporal a subsistência do domínio no primeiro dia do ano, o contribuinte constante do cadastro da prefeitura receberá um carnê em sua casa, prevendo o pagamento em cota única, com desconto, ou em várias parcelas pré-fixadas¹¹⁹.

Sobre o IPTU, considerado como tributo paradigma para o procedimento de constituição do crédito tributário, Schoueri é enfático:

“Por outro lado, não é menos verdade que em alguns casos, não é possível o recolhimento do tributo sem que antes se dê o lançamento. A legislação do IPTU, por exemplo, prevê o lançamento antes do recolhimento. Mesmo nos casos em que o tributo deveria ter sido recolhido independentemente de qualquer lançamento, não se pode deixar de reconhecer que, sem este, não tem a autoridade administrativa como exigi-lo”.¹²⁰

Neste sentido, também Hugo de Brito Machado:

¹¹⁹ Há ainda, ao lado do lançamento por homologação e o lançamento direto ou ex-officio, uma terceira modalidade de lançamento, o lançamento por declaração. Com base nas informações apresentadas pelo sujeito passivo, a Administração efetua o lançamento tributário. Há uma atividade mista, resultado da ação do contribuinte que presta as informações e do ente tributante que aprecia estas informações de forma tendente a calcular o tributo a ser recolhido.

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 519.

O lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é feito de ofício. As entidades da Administração tributária, no caso as Prefeituras, dispõem de cadastro dos imóveis e com base neste efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento.¹²¹

Para as anuidades, na sistemática da Lei nº 12.514/11, o fato gerador seria a mera manutenção de um cadastro análogo ao do IPTU pelo interregno de um ano, sem que houvesse iniciativa do contribuinte tendente a sua exclusão. Nessa perspectiva, basta à autarquia notificar o contribuinte, anualmente, do valor a ser pago a título de tributo naquela competência, mimetizando o procedimento já consagrado no âmbito daquele imposto municipal.

A grande dificuldade prática reside no fato de que muitos Conselhos de fiscalização profissional, ao serem instados a apresentar o processo administrativo de constituição do crédito, costumam peticionar em juízo alegando que tal constituição no que tange às anuidades é sumária, ocorrendo tão somente a partir do vencimento da anuidade sem o pagamento respectivo, dispensando-se a instauração de um processo administrativo.

Em face destas peculiaridades, a jurisprudência vem temperando o procedimento em relação à cobrança das anuidades, dispensando a necessidade de formalização de um processo administrativo com requisitos semelhantes ao exigido no Decreto nº 70.235/72 e alterações, diploma que rege o processo tributário da União, possibilitando que este seja bastante simplificado.

Neste sentido, julgado da lavra do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

"EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS DA INICIAL. ANUIDADE. CONSELHO PROFISSIONAL. NOTIFICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. 1. Em se tratando da cobrança de anuidade, o crédito tributário é formalizado em documento enviado pelo Conselho de Fiscalização Profissional ao sujeito passivo, contendo o valor devido e a data do vencimento, além de outras informações pertinentes. 2. Para efeito de notificação, basta a remessa do documento de pagamento da anuidade. Não há necessidade de notificação formal do contribuinte para apresentar defesa, visto que não se está tratando de aplicação de penalidade administrativa. 3. A cobrança judicial das anuidades, submetida ao

¹²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 298.

rito da Lei nº 6.830/1980, não obriga o Conselho a indicar ou juntar o processo administrativo que resultou na constituição do crédito tributário, nem comprovar a notificação do devedor como requisito de validade da inscrição em dívida ativa. 4. O artigo 5º, inciso VI, da LEF, determina que a CDA mencione o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. Não existe processo administrativo para formalizar a cobrança administrativa das anuidades, uma vez que o fato gerador do tributo decorre apenas do exercício da atividade registrada no Conselho e o valor da anuidade é fixado em lei, não dependendo da participação do sujeito passivo para a sua apuração. 5. Ao analisar a forma de constituição do crédito tributário, no caso de IPTU, a jurisprudência do STJ, submetida à sistemática dos recursos repetitivos, admite como notificação a própria remessa do carnê de pagamento do tributo, porque não se mostra necessário que o contribuinte informe a matéria tributável, e reconhece não ser ônus do exequente a prova de que o executado recebeu a notificação para pagamento de IPTU. Diante da semelhança da sistemática de cobrança de IPTU com a exigência das anuidades, o mesmo entendimento é aplicável ao caso presente." ¹²²

Em que pese a simplicidade do procedimento, a expedição do carnê ou guia, uma prova mínima deste envio tem que estar documentada no expediente administrativo de que se serve a autarquia para efetuar a inscrição em Dívida Ativa. A notificação está para o lançamento assim como a publicação está para a lei. Como qualquer procedimento administrativo fiscal segue o princípio da documentalidade, é necessário que a autarquia mantenha em seus registros a prova, ainda que indiciária, de que toda a inscrição de anuidade impaga foi precedida da imprescindível notificação.

Apenas o lançamento adequadamente constituído é capaz de ensejar uma Dívida Ativa regularmente inscrita, apta a erigir a presunção de legitimidade a que alude o artigo 3º da Lei nº 6830/80. Se não bastasse a disposição da própria lei da execução fiscal, a exigir um crédito regularmente inscrito e, portanto, previamente notificado, o novo CPC, com vigência a partir de março último, estabelece em seu artigo 373, §1º que o juiz poderá redistribuir o ônus da prova, atribuindo-o a quem estiver melhor situado.

¹²² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Cível nº 00023424120014047100. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Julgado em 15 set. 2010. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200171000023422&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

O objetivo da inovação legislativa é retirar tal ônus de quem se encontra em evidente debilidade para suportá-lo, impondo-o sobre quem se encontra em melhores condições de produzir a prova necessária à solução do caso. Para tanto, permite-se ao juiz uma maior flexibilização da regras das cargas probatórias, não só de acordo com seu próprio convencimento mas também consoante a situação particular das partes em relação à determinado fato a ser demonstrado.

Neste contexto, mesmo aqueles que entendiam que as circunstâncias de envio e entrega do carnê ao endereço cadastrado no Conselho integrava o fato constitutivo de direito do exequente e, conseqüentemente, atribuíam ao afiliado o ônus de provar todos os fatos obstativos da pretensão contra ele articulada¹²³, serão levados a uma reflexão sobre o eventual impacto na Lei de Execução Fiscal sobre a chamada “dinamização do ônus da prova”.

Reza o artigo 1º daquela lei que o procedimento executivo será regido “subsidiariamente pelo Código de Processo Civil”. Ainda que a presunção *juris tantum* de legitimidade do crédito regularmente inscrito remanesça intocada, um mínimo início de prova de que foi expedido carnê ou guia de pagamento para o último endereço conhecido do registrado deverá passar a constar do procedimento administrativo que antecede a inscrição em dívida ativa, independentemente da denominação que este receba no âmbito interno dos Conselhos: expediente mínimo, processo sumário ou procedimento simplificado.

Não se pode exigir do contribuinte que faça uma prova negativa, de que não lhe foi enviada a cobrança da anuidade. A manutenção de tal encargo não condiz com os preceitos da atual sistemática do Processo Civil Brasileiro. É a autarquia que deverá manter em seus arquivos elementos ou indícios que demonstrem a expedição do carnê, ou da carta de cobrança do tributo em aberto. Deverá manter em seus arquivos o Aviso de Recebimento, ou seu equivalente postal, que comprove o envio da notificação para o último endereço conhecido do afiliado inadimplente.

Por ostentarem os funcionários da autarquia fé pública em relação aos atos que venham a praticar no desempenho de suas funções, até mesmo uma certidão de que na data “x” foi expedido para o endereço “y” o carnê de pagamento valerá como início de prova deste envio, respondendo o Conselho por eventual erro

¹²³ Sem levar em consideração, diga-se de passagem, as condições probatórias de um técnico de enfermagem afiliado ao Coren ou de um modesto corretor de imóveis vinculado ao Creci.

grosseiro, ou mesmo má-fé, consubstanciado em uma certidão com declaração inexata.

Neste particular, destacamos que não é necessário que seja pesquisado o endereço atual do afiliado, pois o ônus da informação de mudança de domicílio é do sujeito passivo. Também não é preciso que o aviso de recebimento da carta de notificação seja recebido pela pessoa do devedor, pois de acordo com jurisprudência consolidada basta a prova do envio para o último endereço protocolado junto ao Conselho.

A rigor, portanto, uma simples comprovação de que um carnê ou guia de pagamento foi enviada seria suficiente para considerar-se cientificado o contribuinte do débito. O problema é quando nada é apresentado. Naquelas situações em que inexistente qualquer processamento administrativo prévio à inscrição, ainda que simplificado. De fato, não são raros os casos em que a autarquia opta por ficar esperando o pagamento voluntário e, na sua ausência, procede diretamente à inscrição em dívida ativa.

Neste ponto, voltamos a frisar que, nos casos em que a lei exige que o próprio contribuinte demonstre a base de cálculo e defina o valor a ser pago, declarando-o em documento ou formulário eletrônico próprio, a jurisprudência dispensa o lançamento e a consequente notificação, entendimento cristalizado no enunciado da súmula 436 do STJ¹²⁴. Esta não é a situação, todavia, dos afiliados a Conselhos de Fiscalização Profissional. Inexistente uma previsão de declaração que constitua o crédito, é necessário que haja o seu lançamento anual em que ínsita a notificação ao Sujeito Passivo. Somente depois de notificado o contribuinte e não paga a anuidade abre-se a possibilidade de inscrevê-lo em Dívida Ativa.

Para encerrar este tópico, retomamos ponto já destacado no capítulo primeiro, no sentido de que a moderna relação jurídica de índole fiscal não mais envolve tão só o vínculo entre a pessoa de direito público dotada de capacidade tributária ativa e o sujeito passivo – contribuinte ou responsável – em torno de uma prestação pecuniária, mas uma série de deveres formais e obrigações anexas que devem pautar o desenvolvimento do vínculo jurídico entre a autarquia fiscalizatória e seus registrados. Como afirma Ricardo Lobo Torres:

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Súmula nº 436. Publicada em: 13 mai. 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27436%27>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

Além de pagar o imposto, o contribuinte ainda está obrigado a prestar à Fazenda Federal declarações e informações sobre os seus rendimentos, consubstanciando-se uma relação jurídica instrumental (obrigação acessória) de natureza não-pecuniária.¹²⁵

A relação entre Conselho e afiliados, contrariando a tendência moderna, cinge-se basicamente a uma relação jurídica de índole pecuniária, sendo raras as legislações específicas em que definidos deveres instrumentais de natureza fiscal. De fato, verifica-se que a relação mantida entre Conselhos e a grande maioria dos profissionais a eles vinculados é bem mais tênue e esporádica do que a existente entre a Receita Federal e os contribuintes sujeitos a sua fiscalização, pontilhada de obrigações acessórias que dão àquele órgão uma visão bem detalhada da existência material do fato gerador.

Nesta situação, o relacionamento entre o Conselho Profissional e a pessoa física inscrita cinge-se o mais das vezes pela remessa anual de carnês de pagamento e pela convocação bianual para eleições. Tal situação muitas vezes determina a manutenção de registros desatualizados, em desacordo com a atividade profissional contemporânea do executado. Na realidade atual, em que o exequente pode postular o uso do Bacen Jud tão logo ocorrida a citação, mesmo a citação ficta, é bastante comum que devedores venham a ser surpreendidos com o súbito bloqueio de valores sem sequer ter conhecimento da existência da cobrança.

É o que veremos no tópico a seguir, já adentrando no capítulo final desta dissertação.

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 233.

4. A DIMENSÃO CRÍTICA DA RELAÇÃO CONSELHO-CONTRIBUINTE: A LIDE JUDICIAL E A SUA COMPOSIÇÃO

4.1 Execução fiscal das anuidades e meios de defesa

Inicialmente, é importante traçarmos uma linha demarcatória entre o procedimento de constituição do crédito do Conselho e o momento de inscrição deste mesmo crédito em Dívida Ativa. Uma vez adimplida a anuidade espontaneamente, extingue-se o valor devido tornando-se desnecessária qualquer providência ulterior por parte da autarquia.

Uma parte substancial das anuidades lançadas anualmente por cada Conselho, todavia, remanesce impagas muitos meses após o seu vencimento, desafiando o uso do rito da Lei nº 6.830/80. A execução fiscal é o meio por excelência pelo qual a Fazenda Pública – dentre a qual se inserem as autarquias profissionais – poderá haver os seus créditos inadimplidos, uma vez que o nosso ordenamento veda a sanção política¹²⁶. O processo de ajuizamento é bastante simplificado, mormente após a adoção do processo eletrônico, já obrigatório em alguns dos tribunais regionais federais do país. Para tanto, é necessário a distribuição de uma petição inicial cujos requisitos são menos abrangentes do que aqueles dispostos no artigo 319 do novo CPC¹²⁷, e que se fará acompanhar do título executivo, a Certidão de Dívida Ativa. Tal documento é extraído por cada projeção regional de Conselho em relação a débitos em aberto de afiliados situados em sua base territorial.

Como sumariza Difini¹²⁸, escrevendo na vigência do Código de Processo Civil anterior:

Na execução fiscal, a inicial tem seus requisitos simplificados em relação aos exigidos no artigo 282 do CPC, bastando que dela constem o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento de citação (artigo 6º). Assim, dispensável menção aos fatos e fundamentos jurídicos ou indicação de provas. O valor da causa é o da certidão com os encargos legais.

¹²⁶ Sanção política seriam todos os meios indiretos, enviesados, oblíquos de que se vale a Administração Tributária para forçar o pagamento de débitos. O devido processo legal acaba por ser inobservado, pois o meio legítimo para cobrança do tributo é aquele que se encontra disciplinado na Lei nº 6.830/80, o procedimento de execução fiscal.

¹²⁷ Tais requisitos encontram-se estabelecidos no artigo 6º da Lei nº 6.830/80.

¹²⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 352.

Conforme visto no capítulo inicial desta dissertação, em que pese os Conselhos executarem também taxas, multas e outros créditos, a grande maioria das iniciais distribuídas visam à cobrança das anuidades inadimplidas. Nos termos do artigo 109, §3º da Constituição em vigor, compete à Justiça Federal executar os créditos da União e de suas autarquias. Como apontado por Pereira:

Repetido à exaustão o entendimento de que os Conselhos seriam autarquias federais e, por tal razão, as ações por eles propostas seriam de competência da Justiça Federal, em especial as execuções fiscais, o Superior Tribunal de Justiça houve por bem editar a súmula 66, vazada nos seguintes termos: “Compete a Justiça Federal processar e julgar execução fiscal promovida por Conselho de fiscalização profissional”¹²⁹

Proposto o executivo e não havendo pagamento voluntário, nem indicados bens passíveis de penhora, a postulação de bloqueio de valores é dirigida ao juízo federal competente. Caso deferido o pedido de indisponibilidade, é bastante comum o bloqueio bancário atingir quantias impenhoráveis, ou ainda valores ligados à manutenção do mínimo existencial do executado. Como toda Fazenda Pública, o exequente constitui seu título executivo unilateralmente, mas no caso destas autarquias profissionais a unilateralidade fica ainda mais evidente, como bem destacado por Maurique¹³⁰: “o lançamento direto encontra seu lastro no artigo 149 do CTN. É o caso, no âmbito dos Conselhos, das cobranças das anuidades, que são lançadas sem qualquer participação do associado, que não presta para isso nenhuma informação”.

Neste ponto, sobre o cabimento do rito executivo, cabe transcrever a integralidade de sua lição:

A Execução fiscal, tal como disciplinada na Lei nº 6.830/80, é o instrumento judicial que utilizam os Conselhos regulamentadores das profissões para a cobrança de seus créditos inscritos em dívida ativa, pois o artigo 1º desta lei é expresso ao determinar que a cobrança da dívida ativa da União, dos

¹²⁹ PEREIRA, Ricardo do Vale. Histórico dos Conselhos de fiscalização do exercício profissional. *In*: FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 33.

¹³⁰ MAURIQUE, Jorge Antônio. Conselhos: Controle Profissional, Processo Administrativo e Judicial. *In*: FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 249.

Estados, do Distrito Federal, dos municípios e respectivas autarquias será regida por essa lei.¹³¹

Ainda que se pretenda cobrar crédito de natureza não fiscal, como aquela decorrente do sancionamento de particular que venha a ser surpreendido exercendo irregularmente determinada profissão regulamentada, o rito a ser utilizado é o da Execução Fiscal¹³², uma vez que esta compreende a dívida tributária e a não tributária, nos termos do artigo 2º da Lei nº 6.830/80. A decorrência prática da inscrição regular é que o crédito inscrito passa a gozar da presunção de certeza e liquidez, presunção esta que só pode ser afastada por prova robusta em contrário, a ser apresentada em juízo pelo afiliado ou terceiro executado, consoante dispõe o artigo 3º do mesmo diploma.

Dispensada a autarquia de mostrar o fato constitutivo do seu direito, em face da presunção que lhe socorre, cabe então ao executado alegar e provar um fato impeditivo, modificativo ou extintivo da prerrogativa do fisco de cobrar aquele crédito inadimplido. Frise-se que tal crédito, a favor do qual já milita a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, passa a contar com um novo atributo – a exequibilidade – quando de sua inscrição em dívida ativa e subsequente extração da Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Para tanto, são requisitos para a referida inscrição “que efetivamente o contribuinte tenha sido notificado da exigência do crédito tributário e que os débitos estejam vencidos sem terem sido pagos no prazo determinado”, conforme acentua Maurique¹³³.

O primeiro requisito já foi suficientemente analisado no capítulo precedente, salientando-se naquela ocasião que muitas projeções regionais de Conselhos optam por não remeter o carnê ou guia de pagamento para aquele afiliado que reitera sua inadimplência, sem atentar para o fato de que, assim procedendo, deixam de constituir o crédito de forma válida.

O segundo pressuposto, créditos vencidos e não pagos, é condição essencial para a inscrição e para a futura execução forçada. Nos termos do artigo 786 do novo

¹³¹ MAURIQUE, Jorge Antônio. Conselhos: Controle Profissional, Processo Administrativo e Judicial. In: FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 306.

¹³² Outros exemplos bastante comuns seriam a multa aplicada pelo CREA a quem tenha realizado obra de construção civil sem a interveniência de profissional engenheiro inscrito, ou o estabelecimento farmacêutico que esteja funcionando sem um bacharel em Farmácia inscrito no Conselho.

¹³³ *Ibid*, p. 313

CPC, a cobrança judicial do crédito só se perfaz mediante a materialização de um título executivo e a manutenção do inadimplemento do devedor.

Pois bem, a inscrição do crédito deverá observar o disposto no artigo 2º, § 5º da Lei nº 6.830/80, fazendo-se constar no respectivo termo o nome e endereço do devedor (inciso I); o valor, a origem, a natureza e o fundamento legal da dívida (incisos II e III); o termo inicial para cálculo da atualização monetária (inciso IV), bem como a data e o número da inscrição no registro da dívida ativa (inciso V). Por ser um procedimento simplificado e sumário, dispensa-se a referência ao número do processo administrativo (inciso VI), mas deverá ser possível ao contribuinte examinar o expediente que originou a cobrança, já que a notificação não pode ser dispensada quando da constituição do crédito tributário e deve estar de alguma forma documentada.

Feita a inscrição regular, abre-se a possibilidade da autarquia exequente extrair do documento que formaliza o termo de inscrição a sua cópia fiel, a certidão de Dívida Ativa. Tal certidão nada mais é do que uma reprodução textual e autêntica do documento que consubstancia a inscrição no banco de dados de créditos a serem encaminhados para o ajuizamento.

Possuindo o credor o título executivo, e permanecendo o estado de inadimplência, abre-se a possibilidade do ajuizamento propriamente dito, nos termos do artigo 7º da Lei nº 6.830/80. O despacho do juiz que defere a inicial implica em ordem de citação e, caso não paga ou garantida a dívida no prazo de cinco dias, penhora de bens com valor equivalente ao débito exequendo. Este mesmo despacho deferitório autoriza o arresto e determina o seu registro, caso encontrados bens registráveis, bem como autoriza a averbação de eventual penhora sem o pagamento de emolumentos, custas ou outras despesas pela autarquia exequente.

O artigo seguinte da lei de execução fiscal prevê modalidades sucessivas de citação, começando por aquela realizada pelo correio, com aviso de recepção, passando por diligência pelo oficial de justiça e – caso infrutíferas as tentativas de citação postal e pessoal –, a citação editalícia. Esta última modalidade é bastante utilizada nas execuções fiscais patrocinadas por Conselhos profissionais, uma vez que os endereços por eles fornecidos muitas vezes encontram-se desatualizados, e o grande número de executivos fiscais em processamento acaba inviabilizando

diligências adicionais que poderiam ser realizadas no âmbito interno da unidade judiciária.

Desta forma, citado o executado ainda que de maneira ficta, abre-se a possibilidade de bloqueio via Bacen Jud, assunto de que cuidaremos com bastante vagar ao longo deste capítulo.

Caso indisponibilizados valores que, por serem penhoráveis, não serão objeto de liberação imediata¹³⁴, ou ainda naquelas situações em que o uso do Bacen Jud não é necessário pois o executado nomeou um bem idôneo no quinquídio que lhe assiste por ocasião do ato citatório, poderá o executado valer-se da ação autônoma de embargos do devedor.

Tais embargos constituem o meio processual específico para oposição ao feito executivo, conforme previsto no artigo 736 do CPC revogado e artigo 914 do novo diploma. É, também na sistemática do novo Código Processual Civil, uma ação de conhecimento que objetiva desconstituir o título que dá sustentação à execução.

Além dos pressupostos gerais comuns ao ajuizamento de toda ação judicial, os embargos ainda se submetem a dois requisitos específicos: o primeiro deles é a observância do trintídio, contados da juntada aos autos da prova da intimação da penhora ou do depósito, o segundo é que tenha havido alguma segurança do juízo.

O termo “alguma” não está sendo, aqui, empregado de forma vaga ou por falta de palavra mais adequada. Em que pese a Lei nº 6.830/80, em seu artigo 16, §1º não admitir embargos antes de garantida a execução, a jurisprudência tem temperado a exigência de uma constrição integral, ou mesmo substancial, para o processamento dos embargos. Ainda que o eventual bem penhorado – ou os valores bloqueados via Bacen Jud – não perfaçam sequer 50% do montante exequendo, tem-se processado os embargos, não só com base no princípio da ampla defesa mas também em função da prerrogativa dada à Fazenda Pública de indicar outros ativos para o reforço da penhora. Tal reforço pode se dar a qualquer momento do processamento da ação de conhecimento incidental. Ademais, do ponto de vista do interesse público subjacente à execução pelo ente estatal, sempre é mais

¹³⁴ Recursos financeiros provenientes de salários, aposentadorias, pensões e outras verbas previstas no artigo 833 do CPC em vigor não podem ser indisponibilizados até o limite de cinquenta salários mínimos, cabendo ao executado provar a natureza do valor bloqueado e ao juiz ordenar imediatamente a sua liberação quando da comprovação de sua origem alimentar.

interessante recuperar parte do crédito perseguido do que deixá-lo extinguir-se pela prescrição intercorrente.

No âmbito dos embargos, pode ser alegada qualquer matéria que seria dedutível numa ação de conhecimento, tal qual, por exemplo, a ação anulatória de crédito fiscal. A dilação probatória é ampla, podendo ser produzida prova documental ou postular-se perícia. Caso seja requerida a produção de prova testemunhal, a Lei nº 6.830/80 limita o rol de testemunhas a três (artigo 17, §2º).

Naquelas situações em que alegado vício formal, o juiz poderá requisitar o procedimento simplificado que resultou na constituição do crédito tributário, a teor do que autoriza o parágrafo único do artigo 41 da Lei nº 6.830/80. Neste particular, cabe transcrever a lição de Maurique:

Caso o embargante alegue que não ocorreu a notificação no processo administrativo, o juiz poderá (e recomenda a prudência que assim o faça) requisitar o processo administrativo que deu lastro à aplicação da multa, a fim de verificar se efetivamente ocorreu a notificação, para garantir ao autuado a ampla defesa que preconiza a Constituição Federal.¹³⁵

Por outro lado, tem sido cada vez mais frequente a defesa do afiliado se efetivar não por meio de ação, mas de exceção. A prática forense evoluiu para possibilitar a veiculação de defesa não só quando presentes matérias que o juiz deveria conhecer de ofício, servindo a exceção para que o magistrado concentre a atenção em particularidade que lhe tenha passado despercebida, mas também para todas aquelas alegações que comportam um prova documental contemporânea ao seu peticionamento. Pode-se, assim, alegar pagamento desde que se junte a respectiva guia autenticada, ou mesmo prescrição caso demonstrados em prova documental inequívoca o prazo inicial e o prazo final do fluxo prescricional, possibilitando ao juiz certificar-se da fluência integral do quinquênio.

Tanto se valendo do veículo “ação” quanto do veículo “exceção”, o executado poderá alegar também ausência de condição de procedibilidade. É que com o advento da Lei nº 12.514/11, seu artigo oitavo definiu um limite mínimo para execução, estabelecendo-se naquela mesma norma que os Conselhos não

¹³⁵ MAURIQUE, Jorge Antônio. Conselhos: Controle Profissional, Processo Administrativo e Judicial. In: FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 333

poderiam executar dívidas “referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente”.

O objetivo da inovação legislativa foi limitar execuções de valor muito reduzido, já que o custo médio de cada execução fiscal federal foi calculado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em 2010, em R\$ 4.685,39¹³⁶. Como o valor médio de execução dos Conselhos era, no mesmo período, R\$ 1.540,74, tornou-se evidente a necessidade da formulação de um limite legal que viesse a impedir o abuso do direito de postular em juízo. De fato, configura um atentado à economicidade o ajuizamento descriterioso de execuções versando tão só uma anuidade inadimplida, prática bastante comum até o advento da inovação legislativa.

Neste ponto, é de ser destacado que a própria Lei nº 12.514/11 estabelece um valor máximo para cada anuidade em R\$ 500; o que projeta execuções de Conselhos contemporâneas de valores próximos a R\$ 2.000. Vê-se, assim, que apesar de serem tributos, as anuidades ensejam execuções fiscais de reduzida expressão econômica. Não obstante, costumam trazer consequências gravosas ao indisponibilizar valores titulados por pessoas humildes (v.g. auxiliares de enfermagem, técnicos em nutrição, representantes comerciais de ganhos modestos etc.) ou mesmo hipossuficientes, que sequer detinham o conhecimento de que deveriam dar a baixa no seu registro quando da aposentadoria ou eventual mudança de atividade econômica.

É justamente aí que se verifica a incidência do sobreprincípio do Devido Processo Legal¹³⁷, temperando o alcance da medida de indisponibilidade quando relacionada à execução de anuidades de Conselhos profissionais e o uso preferencial do Bacen Jud. Isso porque o bloqueio dos recursos existentes em conta corrente, por via do convênio entre Poder Judiciário e Banco Central, torna desde logo indisponível o ativo, privando-se o correntista de todos os direitos atinentes ao

¹³⁶ Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/56622-processo-de-execucao-fiscal-custa-em-media-r-43-mil>>. Acesso em: 27 jun. 2015. De acordo ainda com a referida pesquisa, divulgada em março de 2011, a União é a autora de processos de execução fiscal na Justiça Federal em 50,3% dos casos, enquanto que os Conselhos de fiscalização de profissões liberais são autores em 36,4% das execuções. O rito da Lei nº 6.830/80 vem sendo utilizada pelos Conselhos como primeiro instrumento de cobrança das anuidades, tanto que tributos e multas cobrados pelos Conselhos de fiscalização das profissões liberais são os principais créditos cobrados em ações de execução fiscal (37,3%), seguido de impostos federais (27,1%) e contribuições sociais federais (25,3%).

¹³⁷ A norma encontra-se expressa no artigo 5º, inciso LIV da Constituição em vigor.

domínio e lhe acarretando encargos moratórios por conta do capital que, imobilizado, não poderá mais fazer frente ao lançamento a débito na conta bancária.

Decorre daí, portanto, a necessidade da sua estrita observância tanto na fase pré-judicial quanto após a propositura do executivo, pois a indisponibilidade em conta corrente postulada logo após a citação é, indiscutivelmente, privação do uso e gozo do ativo monetário titulado pelo devedor. É certo que o contribuinte, deixando de cumprir a obrigação tributária de pagar a anuidade e de impugnar a exigência naquelas ocasiões em que é devidamente notificado, dá ensejo à inscrição em dívida ativa, mas mesmo na inexistência da etapa contenciosa do procedimento administrativo¹³⁸, com a formalização de resistência à pretensão do Conselho, o afiliado encontra-se ao amparo do sobreprincípio do Devido Processo legal que, por ser direito fundamental do cidadão-contribuinte, desafia uma interpretação ampliativa e sistêmica.

Desta forma, ainda que o contribuinte não impugne a exigência junto à autarquia pretensamente credora, vale dizer, ainda que não haja um litígio claramente instaurado, a garantia do devido processo legal socorre o interesse do atuado contra quem será dirigida a futura execução fiscal. Isso porque o sobreprincípio configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material, protegendo seu direito de propriedade contra um procedimento expropriatório abusivo e desproporcional, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe plenitude de defesa.

A jurisprudência do STF vem acolhendo a possibilidade de que leis e atos do poder público intrinsecamente injustos possam ser consideradas inválidos e, portanto, inaplicáveis¹³⁹. Trata-se, assim, o devido processo legal substantivo de princípio por meio do qual se controla não só a lei sob o prisma da razoabilidade, mas também a discricionariedade dos atos do Poder Público, ou seja, "é por seu intermédio que se procede ao exame da razoabilidade (*reasonableness*) e da

¹³⁸ A fase contenciosa do procedimento administrativo surge quando da formalização do conflito de interesses, ou seja, quando o administrado registra seu inconformismo com o ato proveniente da administração. Assim, por uma concepção restrita só haveria litígio – e portanto litigantes – quando o Estado formalizasse sua pretensão tributária praticada através do típico ato de lançamento, e o contribuinte impugnasse tal exigência nos termos do artigo 151, III do CTN.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade - MC 1511/DF. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 16 out. 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1652290>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

racionalidade (*rationality*) das normas jurídicas e dos atos do Poder Público em geral", como destacado por Barroso¹⁴⁰.

O Devido Processo Legal substancial ou material está intimamente correlacionado aos postulados da razoabilidade e da vedação ao excesso, que devem ser observados pelas leis e pelos atos do Poder Público. Desta forma, independentemente da existência de um procedimento prévio em que impugnada formalmente a exigência, a cobrança administrativa e judicial das anuidades inadimplidas deve se dar em estrito respeito às garantias fundamentais dos cidadãos enquanto contribuintes.

Razoabilidade e vedação ao excesso constituem exatamente o cerne do assunto que passaremos a desenvolver a seguir.

4.2 O bloqueio de valores por Conselhos de fiscalização profissional e a vedação à tributação abusiva: uma análise à luz do postulado da razoabilidade

Se não estão definidos os contornos precisos e exatos do que seja a Proibição de Tributos com Efeito de Confisco¹⁴¹, pode-se antever com clareza o que tal proibição não é. Proibição de Tributos com Efeito de Confisco não se enquadra no conceito de imunidade, definida em linhas gerais como uma maneira qualificada de não incidência por supressão constitucional da competência impositiva, face a promoção de valores caros ao constituinte.

Como define Luciano Amaro:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência desta capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes.¹⁴²

¹⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 214.

¹⁴¹ Conforme analisado no Capítulo 1, seção 2.1.4 desta dissertação.

¹⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151.

Vê-se, assim, que nas imunidades proíbe-se a instituição de tributos sobre determinadas pessoas e objetos, face à promoção de valores caros ao ordenamento, restringindo-se a competência impositiva dos entes tributantes. Enquanto nesta forma de desoneração constitucional a competência não poderá ser exercida, pois excluída pelo próprio comando do texto político, na Proibição de Tributos com Efeito de Confisco a competência já é conferida com esta exigência de moderação e razoabilidade, aplicável em relação a todos os sujeitos e objetos da tributação. Desta forma, a Proibição de Tributos com Efeito de Confisco não configura uma imunidade, mas integra um regramento constitucional – uma modulação, pode-se dizer assim – acerca de como deve ser exercida a competência.

Como acentua Luiz Felipe Silveira Difini:

Na imunidade a competência é excluída (por norma constitucional) em relação a objetos ou pessoas; na vedação de efeito confiscatório a competência já é outorgada com tal exigência, aplicável a todos, não excepcionável em relação a objetos e sujeitos determinados. Lá se exclui a competência; aqui confirma-se-a, regrado seu exercício¹⁴³.

Por outro lado, pode-se afirmar peremptoriamente que a Proibição de Tributos com Efeito de Confisco configura uma cláusula pétrea, já que perfaz um direito individual do contribuinte enquanto cidadão, ainda que não se encontre topicamente no artigo quinto da Carta Política.

Por constituir-se em cláusula pétrea, referido preceito garantidor da integridade do sistema tributário não poderá ser objeto de tentativa de supressão por emenda, aplicando-se à interpretação de seu alcance e conteúdo as mesmas disposições já ditadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da emenda que previu a instituição da extinta CPMF (ADin 939-7), ocasião em que foi suprimida daquele texto normativo disposições que objetivavam exceptuar o princípio da anterioridade. Por oportuno, transcrevo excerto do voto do Ministro Celso de Mello:

Não posso desconhecer especialmente neste momento em que se aplica o espaço do dissenso e se intensificam, em função de uma norma tão claramente hostil a valores constitucionais básicos, as relações de antagonismo entre o Fisco e os indivíduos, que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos

¹⁴³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 33.

contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições. A reconhecer-se com legítimo o procedimento da União Federal de ampliar a cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derogatórias dessa fundamental garantia tributária, chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes.¹⁴⁴

Dada a sua relevância, a norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco representa verdadeiro instrumento de garantia de cada cidadão, gerador de arrecadação tributária, contra o exagero ou a abusividade. O risco da tributação abusiva se concretiza na noção de que os recursos estatais são – e sempre serão – insuficientes para fazer frente a todas as políticas de governo imaginadas pelos diversos grupos políticos que se sucedem no parlamento e no Poder Executivo. Neste contexto, suprimir ou excepcionar este mandamento de moderação e razoabilidade implicaria vilipendiar outras normas do artigo quinto da nossa Carta Política, como aqueles expressos em seus incisos XIII e XXII, bem como o disposto no próprio artigo 1º, III do Título I.

4.2.1 Natureza jurídica da norma que veda a tributação com alcance confiscatório

Para bem analisar o impacto de uma ordem de bloqueio descriteriosa sobre recursos mantidos por devedor em instituições financeiras, faz-se oportuno perquirir qual seria a natureza jurídica da norma que veda a tributação com alcance confiscatório. Seria tal norma um princípio, uma regra ou uma subespécie normativa distinta?

Em uma tentativa de responder a tal indagação, é preciso, primeiramente, diferenciar as duas clássicas subdivisões normativas. Princípios, em sua concepção etimológica, encerram a idéia de começo, de origem. Corresponderiam, assim, aos alicerces ou mandamentos nucleares de um dado sistema. As regras, por sua vez,

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7. Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em: 15 dez. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1571506>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

correspondem às normas de conduta do ordenamento que prescrevem, de forma coercitiva, uma ação ou omissão determinada com o fim de que algo seja promovido ou observado. Desta forma, segundo Canotilho, as regras impõem, proíbem ou permitem determinadas condutas¹⁴⁵.

Nesta toada, as regras dirigem-se a toda a coletividade e são dotadas de concreitude – ao contrário da abstração que caracteriza os princípios – ostentando um caráter imediatamente instrumental, ou seja, descritivo de comportamento.

Para Ronald Dworkin, a diferença entre princípios e regras se dá no campo da lógica: estas são aplicáveis à maneira do tudo ou nada, mediante o mecanismo da subsunção. Desta forma, ou a regra é aplicável para determinar a solução do caso, ou simplesmente não encontra aplicação. Já os princípios não se aplicam diretamente na base do tudo ou nada, mas caso detenham relevância para determinada situação concreta devem ser considerados, pois apontam para uma determinada solução. Os princípios, distintamente das regras, detêm uma dimensão de peso ou importância, de forma que irá prevalecer, em eventual conflito, a direção apontada pelo princípio que, no caso específico, estiver dotado de mais peso.

Em suas palavras:

Los principios tienen una dimensión que falta en las normas: La dimensión del peso o importancia. Cuando los principios se interfieren (la política de protección a los consumidores de automóviles interfiere con los principios de libertad de contratación, por ejemplo), quien debe resolver el conflicto tiene que tener en cuenta el peso relativo de cada uno.¹⁴⁶

O festejado Robert Alexy é enfático ao ressaltar que os princípios são mandamentos de otimização¹⁴⁷ ou *prima facie* – enquanto as regras constituem mandamentos definitivos. Os princípios, desta forma, não determinam que algo se faça de forma imperativa, mas *prima facie*, vale dizer, à primeira vista, e à medida das possibilidades materiais ou jurídicas presentes em cada situação, evitando-se o confronto com determinado mandamento que possua maior importância no caso em análise.

¹⁴⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5º ed. Coimbra: Almedina, 1992, p. 72 e seguintes.

¹⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **Los Derechos en serio**. Trad. De Marta Guastavino. 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1989, p. 77.

¹⁴⁷ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Ernesto Garzon Valdés (Trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993 (Tercera reimpresión, 2002), p. 81-85.

Distinguindo os conflitos entre regras dos conflitos entre princípios, Alexy assevera que

Los conflictos de reglas se llevan a cabo en la dimensión de la validez; la colisión de principios – como solo pueden entrar en colisión principios válidos – tiene lugar más allá de la dimensión de la validez, en la dimensión del peso.¹⁴⁸

Neste ponto, Alexy cita Dworkin, para quem a colisão entre princípios potencialmente incidentes em uma determinada situação não se dará no plano de validade, como sói acontecer com as regras, mas na dimensão do peso, resultando a prevalência de um dos princípios em detrimento do outro, que será relativizado naquele caso concreto. Neste contexto, o peso relativo de um determinado princípio encontra-se na razão direta de sua capacidade de suportar a concorrência dos demais princípios potencialmente aplicáveis em uma dada situação do mundo fenomênico. Como seria, no tema ora em estudo, um eventual conflito entre a necessidade de obter os recursos para custear uma autarquia fiscalizatória e a conservação dos recursos indispensáveis para a manutenção do afiliado inadimplente, bem como de sua família.

Face a dimensão que assume este e outros conflitos correlacionados aos limites da tributação, é de ser indagado: a norma do artigo 150, IV da CF é norma de subsunção a que se aplica mero silogismo e, portanto, uma regra? Note-se que a norma constitucional é expressa ao referir que “é vedado” aos entes tributantes instituir tributo com “efeito de confisco”.

Oportuno transcrever as considerações de Difini a respeito de tal suposição:

À primeira vista, poderia parecer que se trata de norma suscetível de subsunção (ou seja, vislumbrada a hipótese aplica-se, sem maiores perquirições, a norma proibitiva) e, portanto, regra, utilizando-se as conceituações de Dworking ou Alexy. A aplicação do dispositivo far-se-ia à maneira “tudo ou nada” (ou o tributo está sendo utilizado com efeito de confisco e é inválido; ou não está sendo utilizado, e é válido).¹⁴⁹

¹⁴⁸ *Ibid*, p. 89.

¹⁴⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 75.

Em que pese realçar o fato de que a norma em análise está situada tipicamente “junto a outros incisos que constituem tipicamente regras”, Difini salienta de forma enfática que “a norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza” de forma que a fluidez conceitual apontada impediria o uso da subsunção. Complementando o seu raciocínio, aponta que a norma exige, para sua incidência, a concreção, assim entendida como “determinação de seu significado e alcance, só possível pela consideração, pelo aplicador, de diversos elementos extra-sistemáticos, que auxiliarão a compreender seu âmbito e extensão de incidência”¹⁵⁰.

A norma seria, portanto, um princípio, mas dotado de natureza diversa daqueles mais elementares e de fácil compreensão, tal como o princípio da liberdade de expressão. Mais se assemelharia, desta forma, aos ditames da razoabilidade e da proporcionalidade, já que também atua no sentido de solução dos confrontos advindos da colisão de diferentes mandamentos de otimização. Seriam, conforme Difini, normas que regem a aplicação de outros princípios no caso de colisão: normas de colisão, portanto, aptas a reger as hipóteses de colisão entre princípios.

Já no pensamento de Humberto Ávila, a vedação da tributação confiscatória estaria enquadrada como um postulado, assim entendido como uma norma de segundo grau que define a estrutura de aplicação de outras normas. Para bem compreender o sentido do que venham a ser normas de segundo grau, é preciso levar em consideração a seguinte noção prévia, expressa em sua obra *Teoria dos Princípios*: a norma, em sentido estrito, configura gênero, da qual são espécies os princípios e as regras (correspondentes às normas de primeiro grau) e os postulados (normas de segundo grau)¹⁵¹.

Desta forma, os postulados de interpretação estariam situados em um patamar distinto dos princípios, justamente para bem cumprir a finalidade de estabelecer a maneira como os princípios e as regras devem ser aplicados. De fato, para Humberto, os postulados normativos são descrições estruturantes da aplicação de outras normas cuja função é otimizar e efetivar princípios e regras e, neste sentido, não se confundem com os princípios nem com as regras porque não

¹⁵⁰ *Ibid*, p. 76.

¹⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**, 3° ed., São Paulo, 2004. p. 88-89.

buscam uma finalidade, como o princípio, nem estabelecem uma “conduta a ser seguida” à moda da regra¹⁵².

Ao discorrer sobre o postulado da proibição de excesso, Humberto Ávila assevera que esta norma de segundo grau

se fundamenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo este núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem o qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma.¹⁵³

Prosseguindo em suas considerações sobre o postulado, Ávila comenta um precedente antigo do STF, julgado pelo Ministro Ozimbo Nonato, em que aquele colegiado entendeu “que os próprios dispositivos constitucionais que asseguram as liberdades individuais” vedam que o Estado Nacional “por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos aos cidadãos”¹⁵⁴.

Ao referir o princípio em comento, positivado expressamente no artigo 150 da Carta Política, o autor ressalta que, além dos efeitos patrimoniais, a relação tributária também traz efeitos comportamentais, já que a disponibilidade do direito à liberdade também resta afetada. Frisa que o postulado da proibição do excesso, cuja vedação à tributação confiscatória é um corolário, decorre do dever de “compatibilizar os direitos de liberdade com o interesse público na medida do possível”. E assevera que enquanto o postulado da proporcionalidade pressupõe uma relação entre meio e fim, a proibição em excesso pressupõe uma relação de tensão entre normas, razão pela qual pensa ser recomendado o seu estudo em conjunto com os direitos fundamentais da dignidade e da propriedade, além da já referida liberdade¹⁵⁵.

Assevera Ávila que, por meio do postulado da proibição do excesso, “foi reconhecido um limite implícito ao poder de tributar”, no sentido de proteger a

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41-44

¹⁵³ *Ibid*, p. 403.

¹⁵⁴ *Ibid*, p. 404.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104-106.

atividade empresarial e evitar que sejam tolhidos ou dificultados “o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão”¹⁵⁶.

Neste ponto, destaco trecho de decisão paradigmática do STF sobre o alcance da norma constitucional expressa no artigo 150, IV, uma emanção do postulado da vedação ao excesso na seara tributária:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação das suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).¹⁵⁷

Seja qual for a classificação adotada, postulado ou norma de colisão, é certo que a norma “vedação de tributação confiscatória” é deduzida da norma “Proibição de Excesso” e não configura um objeto de ponderação, mas, ao contrário, perfaz um poderoso instrumento da ponderação, fornecendo os critérios que norteiam o estabelecimento do peso específico de cada princípio potencialmente apto a incidir em dado caso concreto.

A norma de colisão ou postulado normativo em estudo mostra-se especialmente útil para compor as antinomias do tipo necessidade de financiamento do Estado Social de Direito *versus* propriedade privada, ou seja, uma colisão entre o interesse privado na manutenção da propriedade e o interesse coletivo em arrecadar o máximo para custear políticas públicas na área de saúde e previdência. Também poderá revelar-se um parâmetro de grande valia quando da análise, em um dado processo judicial, da pretensão de um Conselho Profissional de bloquear recursos em conta bancária de um filiado inadimplente e a necessidade da manutenção de seu mínimo existencial.

É o que passaremos a analisar em sequência.

¹⁵⁶ *Ibid*, p. 404.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2, Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em 30 set. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1764331>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

4.2.2 Concreção da Norma Proibição de Tributos com efeito confiscatório pela razoabilidade

O limite da confiscatoriedade é, comumente, relacionado aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, princípios estes também entendidos por Humberto Ávila como postulados normativos aplicativos.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o princípio da proporcionalidade abrange o tríptico aspecto da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, esse último aspecto também entendido como uma justa medida. Desta forma, um ato executivo de restrição a direito deve ser adequado para atingir o fim, bem como necessário para o objetivo visado – não deve existir outro meio que restrinja menos o direito envolvido e que possa ensejar o atingimento da finalidade visada com a mesma eficiência. Por fim, pela proporcionalidade em sentido estrito, a intensidade da restrição ao direito fundamental não deve ser desproporcional à importância da realização do fim: o objetivo a ser alcançado deve sempre justificar o abalo ao direito restringido.

Conforme sumariza Ávila:

Um meio é adequado, se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca.¹⁵⁸

Quanto à razoabilidade, dúvidas não há de que suas origens encontram-se na jurisprudência da *Common Law*, com o seu padrão de *reasonable man* e de seu agir moderado, posteriormente desenvolvido pela Suprema Corte dos Estados Unidos. O próprio STF, manifestando-se recentemente sobre a possibilidade de existirem multas punitivas com caráter sancionatório, posicionou-se no sentido de que “o Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”¹⁵⁹

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 438

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 754.554-GO Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 22 out. 2013. Disponível em:

A razoabilidade também abrange, no entender de Difini, uma relação de congruência entre meios e fins, mas não se confunde com o princípio da proporcionalidade, predominantemente formal em decorrência das três operações de sua aplicação, sucintamente examinadas na passagem anterior¹⁶⁰. Naquele postulado, os elementos substanciais ingressam externamente à estrutura do princípio, quando do exame dos princípios em conflito, e serão as diferentes concepções filosóficas, políticas, culturais e econômicas do intérprete – a sua cosmovisão, em última análise – o ponto determinante para que seja valorado com mais peso específico um ou outro princípio em colisão.

No princípio da razoabilidade, os elementos valorativos não emergem quando da aplicação do princípio, mas são ínsitos a ele. De fato, não-arbitrariedade, moralidade, equidade e aceitação social, elementos valorativos descritos por Luiz Felipe Silveira Difini em sua tese de doutoramento, compõem a própria estrutura do princípio em questão. Ele possui um âmbito mais amplo, o que somado a sua estrutura formal não tão rígida acaba por conceder-lhe um campo maior de aplicação. Como na proporcionalidade, analisa-se a legitimidade e a importância dos fins, e se o meio é apto a atingi-lo, mas ultrapassando o exame formal de meios-fins lança-se mão de outras noções substanciais para ponderar os princípios em conflito.

Assim, a primeira noção imanente ao princípio da razoabilidade **é a análise da relação entre os meios escolhidos e a finalidade buscada** com o ato investigado, análise esta em que serão examinadas tanto a legitimidade e a importância da finalidade que justifica o ato como a adequação dos meios eleitos para tanto. Segue-se a **não-arbitrariedade**, o que exige que os atos administrativos sejam motivados: arbitrária seria uma diferenciação embasada em critério injusto ou divorciada das reais circunstâncias do bem jurídico em exame. Em seguida, é preciso que se faça uma **valoração moral** dos atos cuja aplicação se pretende controlar, ponderando-se se a medida é **sustentável à luz do discurso prático racional**, como é o discurso jurídico.

Dando continuidade ao processo de controle racional do ato administrativo ou legislativo, o princípio da razoabilidade é comumente associada à **equidade**,

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4418884>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

¹⁶⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 100.

entendida como a justiça no caso individual. Por fim, pressupõe que a solução obtida seja **socialmente aceitável**, ao menos por parte significativa da sociedade.

Neste ponto, oportuno referir a lição de Difini:

Como o princípio da proibição de tributos com efeito confiscatório relaciona-se primordialmente com o aspecto quantitativo da exigência tributária, avultam os critérios de equidade e vedação de arbitrariedade. Tendo em conta que, desde as origens remotas do princípio da legalidade, exige-se que a tributação seja de alguma forma consentida pela sociedade (“no taxation without representation”), releva o critério de ser a tributação aceitável pela comunidade”.¹⁶¹

Pode-se concluir, desta forma, que o princípio da razoabilidade é modelável por critérios geográficos e temporais, vale dizer, oscila conforme o tempo e o lugar, já que se assenta em valores cambiantes como moralidade e aceitação social, refletindo as idéias prevalentes sobre os temas a que serve de instrumento de ponderação.

Reitere-se, por fim, que a proibição de tributação confiscatória é uma norma de grande vagueza conceitual, dada a indeterminação de seu preceito. Normas que contêm conceitos jurídicos indeterminados não se aplicam por subsunção: o silogismo não se perfaz porque a premissa maior não pode ser adequadamente identificada, face a sua abstração. Daí que a norma do artigo 150, IV da Carta Política não é uma regra, mas um postulado ou norma de colisão que exige concreção.

A concreção, em rápidas palavras, pode ser conceituada como a complementação do significado de conceitos indeterminados, pela consideração de elementos situados externamente ao sistema jurídico, por meio de um método racional e controlável pela exigência de explicitação de seus fundamentos. A concreção do conceito “efeito de confisco” se faz com o auxílio do princípio da razoabilidade, em especial pela aplicação dos elementos vistos nos parágrafos antecedentes¹⁶².

Nesta linha de raciocínio, terá efeito confiscatório um tributo de *quantum* irrazoável, no momento de sua exigência. Considerando que a utilização do rito da

¹⁶¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 109.

¹⁶² *Ibid*, p. 110.

execução fiscal é a única maneira válida por meio da qual o detentor de capacidade tributária ativa¹⁶³ poderá concretizar o seu direito à anuidade impaga, é no bojo deste procedimento especial e, mais especificamente no exercício da garantia do crédito tributário consubstanciado na ferramenta Bacen Jud, que o juiz deverá lançar mão da norma de colisão “vedação de tributação com efeito confiscatório” para verificar se a necessidade de financiamento das atividades do Conselho deverá preponderar, naquele caso concreto, sobre os direitos de propriedade do afiliado sobre valores porventura existentes em sua conta bancária. Tais valores, não obstante revelarem alguma capacidade econômica, nem sempre revelam capacidade contributiva, como será visto a seguir.

Reitere-se que muitas vezes a primeira tentativa efetiva de cobrança da anuidade impaga está sendo efetivada justamente por meio do convênio Bacen Jud, pois o Conselho de Fiscalização não detém mais o endereço atual do seu afiliado, o que enseja uma notificação ineficaz da constituição do crédito tributário, a citação ficta no processo executivo e a consequente ciência da existência da pretensão executória por ocasião tão só do bloqueio de valores em conta corrente. Neste caso, a norma de colisão atinente ao não-confisco tributário, destinada a solucionar casos de conflito entre princípios em sentido estrito, terá seu conteúdo e aplicação definidos com o auxílio do Princípio da Razoabilidade.

Friso que tal princípio, em que pese ser também um postulado normativo aplicativo, detém uma estrutura mais aberta que o Princípio da Proporcionalidade, o que o habilita a servir a outras funções além de solucionar casos de conflito entre princípios em sentido estrito. Conforme preceitua Difini, a Razoabilidade pode, por exemplo, “servir à concreção de conceitos indeterminados”, como é o efeito de confisco, indicando quando um meio de tributação é justificado (ou seja, sem efeito de confisco) ou injustificado (com efeito confiscatório) por meio da cumulação dos referidos critérios de proibição de arbitrariedade, correlação meios-fins, moralidade,

¹⁶³ Quem detém competência tributária detém aptidão para instituir tributos, enquanto que o titular de capacidade tributária ativa possui a prerrogativa de arrecadá-los e, face a pretensão insatisfeita ou resistida, lançar mão de meios coercitivos de cobrança. É o caso dos Conselhos de Fiscalização: em que pese a União ser o ente tributante competente para instituir a contribuição de interesse da categoria profissional, é o Conselho que recebe a prerrogativa de arrecadar, fiscalizar e, se for o caso, inscrever em dívida ativa própria e ajuizar execução fiscal para haver as anuidades impagas.

equidade, possibilidade de justificação pela argumentação prática e aceitação social.¹⁶⁴

4.3 Alcance confiscatório do bloqueio como conjugação da problemática concernente à impropriedade do fato gerador, dos vícios de constituição do crédito e do uso descriterioso da penhora eletrônica

Tem-se, então, que o postulado da razoabilidade pode indicar ao intérprete em que circunstâncias o bloqueio de valores em conta bancária de afiliado a Conselhos configura-se medida abusiva, exagerada, com contornos francamente confiscatórios. Tal abuso se dá em função da extrapolação do *quantum* exigido em relação às possibilidades de pagamento do executado, em face da necessidade de salvaguardar-se sua dignidade resguardando-se o mínimo existencial.

Para que a indicação ao intérprete – no caso, o julgador – se faça no plano dos fatos, ou seja, para que se obtenha a concreção do que seria uma exigência tributária com alcance confiscatório, urge uma análise pormenorizada dos parâmetros valorativos ínsitos ao postulado, tal qual apresentados por Difini em sua tese de doutorado, *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Refere aquele doutrinador:

Podemos, então, em tentativa de síntese, conceituar razoabilidade como o exame da identidade entre os meios escolhidos e o fim colimado por uma medida (o que abrange a legitimidade e a importância dos fins e a adequação do meio), de sua conformidade com as noções morais vigentes, ausência de arbitrariedade e a equidade da medida, que deve, ainda, ser passível de justificação através de argumentação prática racional e socialmente aceitável¹⁶⁵.

O conceito de valor, imprescindível para que se investiguem os parâmetros valorativos que integram a razoabilidade, apresenta uma relação entre as necessidades do ser humano e a capacidade de que situações ou objetos, concretos

¹⁶⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p.109.

¹⁶⁵ *Ibid*, p. 105

ou abstratos, possam satisfazê-las. É justamente na apreciação desta relação que se explicita a existência de uma hierarquia de valores, segundo a capacidade de satisfação de tais necessidades, altamente diferenciadas no espaço e no tempo.

Escrevendo sobre axiologia e o princípio do não confisco tributário, Renato Lopes Becho discorre sobre a impossibilidade de definir valores com precisão, realçando a necessidade de verificar como eles podem ser definidos. Com base nos estudos de Johannes Hessen, destaca a vivência dos valores no domínio da consciência, como um aspecto psicológico. Assevera:

Podemos afirmar que existe uma consciência de que a tributação pode ser confiscatória. Se não houver um limite, um freio à tributação, chegará o momento em que a riqueza será transferida em sua totalidade para o Estado, deixando o contribuinte em estado de penúria, com a redução de seu status: de contribuinte para mero vassalo, que não mais irá contribuir para a manutenção do estado, mas passará a ser sustentado pelo ente público, em uma inversão das posições hoje existentes.¹⁶⁶

O primeiro elemento valorativo imanente à utilização do princípio da razoabilidade para investigar-se a possível existência de efeito confiscatório nas ordens de indisponibilidade em favor das autarquias profissionais **é a análise da relação entre os meios escolhidos e a finalidade buscada** com o ato de bloqueio. Nesta análise, poderão ser examinadas tanto a legitimidade da finalidade que enseja o ato como a adequação dos meios eleitos para tanto.

O meio escolhido é o convênio Bacen Jud, firmado entre os tribunais superiores (STJ, STM e TST) e o Banco Central do Brasil, objetivando permitir aos Tribunais o envio de ordens judiciais de indisponibilidade e o acesso às respostas das instituições financeiras, via internet, bem como a pesquisa de informações bancárias das partes¹⁶⁷.

O artigo 185-A, introduzido no CTN pela LC nº 118/2005, dispõe de forma expressa que, após citado o devedor tributário inadimplente, o não pagamento e a não garantia do juízo ensejará “a indisponibilidade de seus bens e direitos” comunicando-se a decisão “às autoridades supervisoras do mercado bancário”. Na

¹⁶⁶ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 420.

¹⁶⁷ No âmbito da Justiça Federal de primeiro e segundo graus está regrado pela Resolução nº 524, do Conselho da Justiça Federal, de 28 de setembro de 2006, que prevê a utilização do Sistema Bacen Jud 2.0 para solicitação do bloqueio/desbloqueio de contas e de ativos financeiros ou para a pesquisa de informações bancárias.

prática, a ordem de bloqueio é dirigida, eletronicamente, às agências das diversas instituições bancárias em que mantidas as quantias depositadas. Hugo de Brito Machado, ao comentar o artigo, afirma que

O dispositivo em tela evidentemente não trata de matéria própria de um Código Tributário. Não cuida de Matéria reservada à Lei Complementar porque não alberga normas gerais de Direito Tributário. Cuida, isto sim, de matéria própria do Direito Processual Civil.¹⁶⁸

Com base em tal entendimento, a jurisprudência atual consagrou o uso do artigo 655 do CPC então em vigor no âmbito da execução fiscal¹⁶⁹, e não o artigo 185-A do CTN, que é expreso ao condicionar o uso do convênio à circunstância de que não sejam “encontrados bens penhoráveis”. Em decorrência, os Conselhos exequentes estão dispensados de realizar diligências para encontrar bens do devedor, como previsto no CTN, podendo postular o uso do Bacen Jud tão logo ocorrida a citação, mesma a citação ficta. Desta forma, uma hipotética pessoa física que só teve contato com o Conselho a que se filiou em 2007, quando se inscreveu, e depois, vindo a desenvolver outra atividade e mudar de atividade e endereço, não mais recolheu as anuidades, pode ser surpreendida por um bloqueio em conta corrente em 2015 em relação às anuidades compreendidas no período 2009-2013.

Como a finalidade buscada é o financiamento da autarquia fiscalizatória por meio da cobrança coercitiva dos créditos inadimplidos, é necessário verificar se tal fim justifica o uso da penhora eletrônica, de forma automática e peremptória, para haver a totalidade do crédito relativo às anuidades de 2009 a 2013, bastando a citação real ou ficta no processo de execução fiscal, sem qualquer tipo de temperamento ou modulação.

Acreditamos que não se pode equiparar o interesse público subjacente à necessidade de financiamento da seguridade social – desiderato tão importante que

¹⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Indisponibilidade dos Bens do Réu na Execução Fiscal. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 129. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., junho de 2006, p. 64.

¹⁶⁹ Em um primeiro momento, exigia-se a realização de diligências mínimas como pressuposto para o uso do Bacen Jud, nos termos do artigo 185-A do CTN. Com a nova redação do artigo 655, I do CPC revogado, trazida pela Lei nº 11.382/2006, o dinheiro em espécie ou aplicação financeira passou a figurar em primeiro lugar na ordem de penhora, com o que passou-se a entender que o credor público não poderia figurar em uma posição inferiorizada em relação ao credor privado, passando-se a aplicar a literalidade do artigo 655, I do CPC revogado também para a execução de dívidas tributárias. A matéria encontra-se agora disciplinada nos artigos 835, 854 e respectivos parágrafos do novo CPC.

justificou uma seção inteira do capítulo correspondente na Carta Política¹⁷⁰, e a positivação do princípio do solidarismo, inserido no caput do artigo 195 da Constituição – com o interesse público subjacente ao financiamento de interesse das categorias profissionais e econômicas, espécie contributiva referida ao longo do artigo 149¹⁷¹.

Digamos que, neste exemplo hipotético, a pessoa executada em função de anuidades compreendidas no período 2009-2013 esteja vinculada ao Conselho de Profissionais de Relações Públicas. Assim como o próprio Código Tributário Nacional hierarquiza o crédito tributário federal, estadual ou municipal em seu artigo 187, em nosso entendimento também o intérprete poderá hierarquizar as várias subespécies de contribuições especiais, modulando a forma como se dará a execução forçada e estabelecendo as lindes de como será exercida a garantia específica consistente do uso da rede mundial de computadores para a indisponibilidade de recursos mantidos junto a instituições financeiras.

Voltando-se para a nossa situação hipotética, a garantia dos créditos tributários atinente a valores inadimplidos de outra subespécie de contribuições – como por exemplo a COFINS – não poderá se dar da mesma maneira, a nosso ver, do que a garantia do crédito do Conselho de Profissionais de Relações Públicas. Sem nenhuma nota desabonatória a esta autarquia profissional, o uso da ferramenta de indisponibilidade deverá ser pautado pelo exame criterioso do procedimento que culminou no ajuizamento da cobrança. A forma como deverá ser empregada o convênio Bacen Jud deverá ser distinta em um e outro caso, para fins de evitar-se o efeito confiscatório.

Em primeiro lugar, porque a presunção de certeza e legitimidade do crédito tributário constituído pelos Conselhos Profissionais torna-se, na prática, mais relativizada do que a presunção ostentada pelo credor dos demais tributos, a União. Esta mantém com os contribuintes, através da Secretaria da Receita Federal, um vínculo permanente que se robustece por meio de uma série de deveres instrumentais, denominadas na doutrina clássica como obrigações acessórias, e que correspondem a deveres de fazer alguma coisa em prol do fisco, deixar de fazer algo que prejudique a ação investigatória, ou mesmo tolerar sua ação investigativa.

¹⁷⁰ A primeira seção do capítulo II da Ordem Social destaca os artigos 194, incisos V e VI e a totalidade do artigo 195, com os seus quatro incisos e quatorze parágrafos, à questão do custeio das ações relacionadas às áreas de saúde, previdência e assistência social.

¹⁷¹ Neste sentido, remetemos o leitor à terceira seção do capítulo segundo desta obra.

Ora, esses deveres instrumentais acabam por tecer uma complexa teia por meio da qual são exigidos e fiscalizados um grande número de impostos e contribuições, gerando um procedimento complexo plasmado pela exigência periódica da observância de obrigações tributárias acessórias. Pode-se dizer que o lançamento tributário, não só no que tange à COFINS mas também em praticamente todos os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é na verdade auto-lançamento¹⁷². O devedor é instado a quantificar a sua obrigação tributária, prestar declaração quanto ao montante e de antecipar-se ao Fisco no recolhimento do tributo devido.

Todo este feixe de obrigações acessórias torna o controle, pelo fisco, da ocorrência da situação definida em lei como fato gerador bastante efetivo. Já o vínculo mantido entre Conselhos e a grande maioria dos profissionais potencialmente atingidos pela sua atuação, dentre os quais o Conselho de Profissionais de Relações Públicas, é bem mais tênue e esporádico, representado o mais das vezes pela remessa anual de carnês de pagamento e pela convocação bianual para eleições. Tal situação muitas vezes determina a manutenção de registros desatualizados, em desacordo com o domicílio atual do executado.

Então, à circunstância de que o fato gerador – tal qual definido na Lei nº 12.514/11, a manutenção do registro – não revela *per se* nenhum indício de capacidade contributiva¹⁷³, soma-se a circunstância de que eventual notificação, realizada por aqueles Conselhos que ainda remetem guia ou carnê de pagamento anualmente a todos os afiliados, dificilmente atingirá o seu objetivo, a ciência da pretensão pecuniária do Conselho. O vínculo mantido entre Conselhos e afiliados não favorece a manutenção de uma base de dados atualizados – a autarquia fiscalizatória sequer conhece o percentual de inscritos que efetivamente desempenha a atividade-fim, o que dirá seu endereço atualizado. A ciência da cobrança em curso muitas vezes só se dará, em face da citação ficta na execução fiscal, quando do eventual bloqueio de valores em conta corrente. Ademais, permanece atual a distinção entre interesse público primário e secundário. Discorrendo sobre o assunto, define Celso Antônio Bandeira de Mello que “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos

¹⁷² Em que pese o uso alargado da expressão, o termo “auto-lançamento” é criticado em doutrina pois, nos termos do artigo 142 do CTN, atividade de lançamento é privativa da fiscalização tributária.

¹⁷³ Como tivemos a oportunidade de apontar na primeira seção do capítulo 3, a que remetemos o leitor.

interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”¹⁷⁴. De fato, enquanto o particular persegue a satisfação do seu interesse individual, existe um grupo de pessoas – a coletividade – que também busca a satisfação de interesses legítimos, coletivamente considerados.

Neste ponto, costuma-se definir os interesses públicos primários como aqueles pertinentes a toda a sociedade e tutelados no ordenamento jurídico, enquanto os interesses secundários seriam atinentes à administração exercida em determinada época por funcionários públicos ou assemelhados que integram o aparelho estatal. Daí a distinção entre interesse público primário, aquele pertinente à sociedade como um todo, e interesse público secundário, que comumente refere-se às conveniências do aparato estatal. Face a esse estado de coisas, destacamos a impossibilidade de se atribuir o qualificativo interesse público primário ao interesse buscado por aqueles que circunstancialmente exerçam a atividade administrativa – como os dirigentes das projeções estaduais de Conselhos de Fiscalização dotados de capacidade tributária ativa – sem que haja equivalência com a necessidade de manutenção do mínimo existencial.

Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello refere que “o Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles”¹⁷⁵. Vale dizer, ainda que a administração do Conselho de Profissionais de Relações Públicas empreenda um esforço concentrado para a recuperação dos seus créditos, postulando a indisponibilidade de quaisquer valores de profissionais inadimplentes porventura encontradas em contas bancárias, deverá o juiz cotejar o interesse público secundário ínsito à saúde financeira desta autarquia com o interesse da coletividade representado pela salvaguarda do mínimo existencial de cada indivíduo que a perfaz, evitando o bloqueio indiscriminado de valores mínimos, presumivelmente comprometidos com as despesas de alimentação, moradia e saúde do executado e sua família.

¹⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. Editora Malheiros. São Paulo, 2005, p. 61.

¹⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. Editora Malheiros. São Paulo, 2005, p. 66.

Tal ilação encontra eco no pensamento de Luis Roberto Barroso, para quem o interesse público primário é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Para o ministro do STF, o interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em uma determinada relação jurídica – quer se trate da União, quer se refira a suas autarquias. Em ampla medida, tal interesse poderia ser identificado como o interesse da Fazenda Pública, que é o de maximizar a arrecadação e realizar os seus créditos com rapidez e com o menor dispêndio de recursos. Acrescenta ainda que “em nenhuma hipótese será legítimo sacrificar o interesse público primário com o objetivo de satisfazer o secundário”¹⁷⁶.

Nas suas palavras:

o interesse público primário, consubstanciado em valores fundamentais como justiça e segurança, há de desfrutar de supremacia em um sistema constitucional e democrático. Deverá ele pautar todas as relações jurídicas e sociais – dos particulares entre si, deles com as pessoas de direito público e destas entre si. O interesse público primário desfruta de supremacia porque não é passível de ponderação. Ele é o parâmetro da ponderação. Em suma: o interesse público primário consiste na melhor realização possível, à vista da situação concreta a ser apreciada, da vontade constitucional, dos valores fundamentais que ao intérprete cabe preservar ou promover.¹⁷⁷

Frisamos, neste ponto, que o interesse secundário ínsito à recuperação do crédito do Conselho não poderá desfrutar de supremacia *a priori* e abstrata em relação ao direito de propriedade do afiliado sobre os valores existentes em conta corrente, quando identificados com o mínimo existencial. É claro que a execução de créditos da seguridade também deverá observar o princípio da menor onerosidade e salvaguardar o mínimo existencial do executado, mas os elementos normativos e fáticos relevantes para o caso concreto serão distintos.

Há, neste particular, uma valoração moral que passa pelo crivo da hierarquização, atribuindo-se mais importância a um crédito com finalidade de financiar as políticas públicas nas áreas de saúde, previdência e assistência –

¹⁷⁶ BARROSO, Luis Roberto. *In*: SARMENTO, Daniel (Org.). **Prefácio à obra Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. 2ª tiragem. Editora Lúmen Júris. Rio de Janeiro, 2007, p. XIII – XIV.

¹⁷⁷ BARROSO, Luis Roberto. *In*: SARMENTO, Daniel (Org.). **Prefácio à obra Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. 2ª tiragem. Editora Lúmen Júris. Rio de Janeiro, 2007, p. XV – XVI.

crédito da seguridade social inscrito em Dívida Ativa – do que aquele crédito decorrente de uma anuidade inadimplida de um Conselho, mormente aqueles em que eventual falha técnica, ou mesmo ética, do profissional inscrito não trará um dano de maior monta para a coletividade.

Esta valoração moral fica evidente no trecho da sentença, algo jocosa, prolatada pelo juiz federal Eduardo Gomes Philippsen, quando atuava na 11ª Vara de Porto Alegre¹⁷⁸, ao desobrigar um grupo artístico de efetuar registro na Ordem dos Músicos do Brasil, recolhendo as anuidades pertinentes. Particularmente interessante é o trecho que reproduzimos: “Ora, o músico, o máximo que faz é desafinar. E não consta que a má *performance* musical tenha causado grave prejuízo a alguém.” De fato, a Lei Federal nº 3.857/60 obriga que o músico seja inscrito na OMB para exercer a profissão, mas a decisão judicial confirmada pelo tribunal *ad quem* conclui que uma entidade fiscalizadora é desnecessária no caso porque o músico não causa dano à sociedade, mesmo que tecnicamente deficiente¹⁷⁹.

Seja no caso da Ordem dos Músicos, seja no caso do Conselho dos Profissionais de Relações Públicas, a análise da relação entre os meios escolhidos e a finalidade buscada desaconselha o uso descriterioso de instrumento tão invasivo para a recuperação de créditos inadimplidos como aquele ofertado à persecução judicial do PIS e da COFINS, indispensáveis para a manutenção do benefício e serviços da Seguridade. O mesmo raciocínio poderá ser estendido a estes e a outros Conselhos, *mutatis mutandis*, no que tange à **valoração moral** da adequação dos meios utilizados para obter a recuperação de seus créditos.

Todos estes critérios, começando pela análise da relação entre os meios escolhidos e a finalidade buscada, passando pela valoração moral e desembocando na necessidade de observância do dever de equidade, estão em verdade

¹⁷⁸ BRASIL. Justiça Federal. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul. 11ª vara federal. Mandado de Segurança N.º 2001.71.00.009406-4. Disponível em: <[¹⁷⁹ Destaco outros trechos da sentença prolatada no referido Mandado de Segurança: "A predominar o entendimento diverso, \(...\) terá que se admitir a criação da "Ordem dos Poetas do Brasil", incumbida de proteger a sociedade dos maus poetas, com seus versos azedos ou excessivamente açucarados." \(...\) "Também se poderia pensar na criação da "Ordem dos Humoristas do Brasil", para proteger a população das piadas sem graça; obrigar-se-iam Jô Soares, Chico Anysio, Juca Chaves, entre outros, a fazerem testes de aptidão entre as autoridades nacionais da piada."](http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_pesquisa&hdnReflId=&txtPala vraGerada=&strSecao=RS&txtValor=200171000094064&selForma=NP&txtDataFase=01/01/1970&chkMostrarBaixados=&aviso=O%20n%FAmero%20origin%E1rio%20informado%20n%E3o%20est%E1 %20cadastrado%20ou%20o%20processo%20j%E1%20foi%20baixado/arq. >. Acesso em: 8 dez. 2015.</p></div><div data-bbox=)

imbricados. Aqui, voltamos à necessidade de um agir ético na tributação, conforme referido no capítulo primeiro. Um agir ético por parte da autarquia fiscalizatória – e o controle de eventuais excessos por parte do órgão judicial – torna muito mais fácil a justificação jurídica da medida. E a “medida que for sustentável pela argumentação prática racional terá melhores condições de ser aceitável por parcela significativa da comunidade”, conforme salienta Difini em sua obra¹⁸⁰.

Pois bem, continuando na análise dos critérios para aplicação do Princípio da Razoabilidade, temos que este é comumente associado à **equidade**, que por sua vez é entendida como a justiça no caso individual. Neste ponto, Humberto Ávila é particularmente elucidativo:

Primeiro, a razoabilidade é utilizada como critério que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Nessa hipótese, a razoabilidade será denominada razoabilidade-equidade.¹⁸¹

A norma geral estabelece que um tributo líquido, certo e exigível, quando inscrito em dívida ativa, enseja a formação de um título e adquire o predicado da exequibilidade, podendo ser buscada a sua satisfação coativa, no bojo da execução fiscal, por meio do convênio Bacen Jud. O caso específico da anuidade do Conselho, todavia, pode trazer uma série de especificidades: o devido processo legal não é respeitado em sua dimensão material, pois a mera situação da autarquia manter um cadastro de inscritos não é uma situação que, *per se*, constitua uma situação reveladora de riqueza¹⁸².

Não é observado, igualmente, em sua dimensão formal, em virtude de que o crédito tributário não é regularmente constituído dada a ausência de notificação ao afiliado da pretensão da autarquia. E a dimensão crítica da relação tributária entre afiliado e Conselho costuma veicular um procedimento atentatório aos objetivos de justiça e solidariedade ínsitos ao artigo 3º da nossa Carta Política, indisponibilizando-se quaisquer valores em conta corrente sem observar o

¹⁸⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p.109.

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 425.

¹⁸² Neste ponto, remetemos o leitor para o capítulo terceiro desta dissertação.

parâmetro da preservação do mínimo existencial. Neste ponto, Humberto Ávila é incisivo: “a razoabilidade atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça (preâmbulo e artigo 3º da Constituição Federal)”¹⁸³.

De fato, a equidade exige a harmonização da norma geral – possibilidade de uso da penhora eletrônica em execução fiscal – com as especificidades do caso individual: nas cobranças judiciais dos Conselhos, são executados majoritariamente pessoas de poucos ganhos (técnicos em enfermagem, operadores de instrumentos radiológicos, representantes comerciais e corretores de imóveis com ganhos modestos, entre outros) em função de valores de pouca expressão econômica, raramente ultrapassando três mil reais.

O legislador ordinário já reconheceu a necessidade de observância do princípio da razoabilidade na cobrança do crédito tributário, ainda que oriundo de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, órgão dotado de uma maior projeção política e institucional do que o conjunto de Conselhos Profissionais. A Lei nº 9.469/97 assim dispõe, em seu artigo primeiro:

O Advogado-Geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$ 50.000 (cinquenta mil reais), a não propositura de ações e a não interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para a cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$ 1.000 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas.

Atualmente, no âmbito dos tributos em cobrança sob responsabilidade da Procuradoria Geral da Fazenda, sequer são ajuizadas execuções fiscais inferiores a vinte mil reais¹⁸⁴. Ainda que a realidade dos Conselhos de Fiscalização Profissional que fazem uso do rito da Lei nº 6.830/80 seja distinta, entendemos que tal patamar constitui-se em parâmetro potencialmente válido para o estabelecimento de critérios para a utilização do poderoso instrumento disponibilizado ao Judiciário pelo convênio Bacen Jud.

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 429.

¹⁸⁴ Nos termos da Portaria nº 75, de 22 de março de 2012, do Ministério da Fazenda. Disponível em <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria75>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

Pretensões executórias entre mil e dois mil reais – comuns em Execuções de Conselhos – comumente atingem pessoas com menores ganhos do que aquelas contra as quais são direcionadas execuções por inadimplência do Imposto de Renda Pessoa Física, cujo piso são os referidos vinte mil reais. Cabível neste particular a advertência de Humberto Ávila: “na interpretação das normas gerais, deve-se presumir o que normalmente acontece e não o extraordinário.”¹⁸⁵

Neste ponto, destaco que o bloqueio dos recursos existentes em conta corrente, por via do convênio entre o Poder Judiciário e o Banco Central, é muito mais oneroso do que a constrição sobre um bem corpóreo qualquer: ao penhorar-se um imóvel ou veículo, o executado costuma permanecer como depositário, continuando na sua posse, uso e gozo, enquanto que, com o bloqueio das contas bancárias, torna-se desde logo indisponível o ativo, privando-se o devedor de todos os direitos ínsitos à propriedade e lhe acarretando elevados encargos moratórios por conta dos recursos que, imobilizados, não poderão mais fazer frente ao lançamento a débito na conta bancária.

Nessa mesma linha de pensamento, afigura-se um equívoco minimizar a **arbitrariedade** de uma ordem de bloqueio descriteriosa sob a justificativa de que, provocado, o juízo ordenador da constrição irá retratar-se de imediato, ao verificar a natureza alimentar da verba¹⁸⁶: ainda que a liberação da conta bloqueada se dê com rapidez, recursos escassos serão despendidos com a contratação de advogado e débitos em conta pré-agendados deixarão de ser honrados. Ainda que o prejudicado procure a Defensoria Pública ou órgãos universitários de assistência a hipossuficientes, o que costuma acontecer com frequência, obrigações não pagas ensejarão a cobrança de juros moratórios, por vezes exorbitantes pelo largo período demandado pela assessoria jurídica gratuita para elaborar e distribuir as peças.

Friso que o estágio de desenvolvimento atual do Bacen Jud não permite que sejam excetuados da ordem de bloqueio os valores existentes em contas correntes, atingindo-se apenas eventuais aplicações financeiras do executado (de evidente natureza não-alimentar) que perfaçam reserva futura de valor¹⁸⁷. Até mesmo por

¹⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 426.

¹⁸⁶ Nos termos do artigo 655, §2º do CPC revogado, compete ao executado comprovar que verbas eventualmente constringidas estão albergadas pelas impenhorabilidades legais.

¹⁸⁷ O Código de Processo Civil em vigor exceptua da cobrança, em seu artigo 833, X, tão só valores existentes em conta-poupança até 40 mínimos, deixando de fora outras aplicações de renda fixa e renda variável.

ocasião da consulta ao resultado do bloqueio, via sistema, não é dado ao juízo inteirar-se sobre a natureza da verba que foi atingida pela ordem, disponibilizando-se apenas a informação do valor total que foi bloqueado e da instituição bancária correspondente. Como será visto ao longo da seção quatro deste capítulo, uma das formas mais eficazes de evitar a arbitrariedade no uso do Convênio Bacen Jud é a pesquisa prévia de valores existentes em instituições financeiras, o que municia o juízo de informações mínimas acerca do potencial lesivo da medida que vier a deferir.

O alcance da medida postulada pelo Conselho deverá ser dimensionado, no nosso entender, com o temperamento apontado por Zavascki, para quem

O princípio da menor onerosidade permeia todo o sistema do processo executivo, incidindo em qualquer situação compatível, servindo inclusive como suporte para interpretação de outros dispositivos, tendo como critério norteador o do menor prejuízo possível ao executado¹⁸⁸.

Tal temperamento na dosagem da penhora eletrônica, quando de iniciativa do Conselho de Fiscalização Profissional, também teria o condão de contribuir para uma eventual maior aceitação da medida pela comunidade de profissionais ligados à autarquia fiscalizatória. Isso porque a razoabilidade também pressupõe que a solução obtida seja **socialmente aceitável**, ao menos pela comunidade envolvida.

A rejeição ao uso da ferramenta se dá, primeiramente, pelas razões apontadas nos parágrafos precedentes e em função da diferença primordial entre a execução fiscal e a execução de créditos privados. Naquela não há, via de regra, uma fase cognitiva precedente em que é certificado, diretamente pelo Poder Judiciário, o direito que posteriormente será efetivado, ou ainda atos negociais prévios que produziram os títulos executivos extrajudiciais elencados nos incisos I a VIII do artigo 784 do CPC (lei 13.105/15). Também inexistente, ínsita à Certidão de Dívida Ativa extraída pelo Conselho, anterior negócio jurídico em que efetivamente participou e teve ciência a pessoa física executada.

Esta situação já basta, por si só, para provocar a rejeição por parte da comunidade de afiliados potencialmente atingidos pelo uso da medida. Afiliados

¹⁸⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. **Processo de Execução – Parte Geral**. 3. ed. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2004, p. 114.

estes que, o mais das vezes, por desconhecer a natureza tributária das anuidades, também desconhecem a justificativa para uso da penhora eletrônica de valores. O rechaço à medida é potencializado pelas diferenças existentes entre o fato gerador das anuidades – mera manutenção do registro – e o fato gerador das demais contribuições e impostos cobrados pela União, quais sejam, fatos-signos reveladores de capacidade contributiva, conforme já visto. Também concorre grandemente para a rejeição o fato, já analisado, de que o vínculo mantido entre Conselhos e a grande maioria dos profissionais potencialmente atingidos pela sua atuação é bem mais tênue e esporádico do que aquela mantida com a Secretaria da Receita Federal, que exige das pessoas físicas por meio eletrônico – a declaração de ajuste do Imposto de Renda – a atualização anual do endereço, facilitando sobremaneira a manutenção de um canal de comunicação contínuo com os contribuintes.

A própria pretensão de bloqueio de quaisquer valores encontrados, sem nenhuma consideração acerca da necessidade de manutenção do afiliado e de sua família, contribui grandemente para a não aceitação da medida.

Finalmente, **a possibilidade de justificação pela argumentação prática racional** será tratada em seção à parte, como se vê a seguir.

4.4 A necessidade de preservação do mínimo existencial e as proposições para a busca de um agir razoável

A apresentação, em um trabalho científico de Direito Tributário, de proposições para o uso mais criterioso de uma ferramenta em que se busca exatamente a efetividade da arrecadação fiscal – caso do Bacen Jud – sempre encerra o risco de desencaminhamento da dissertação do rigorismo acadêmico desejado, ou, mais grave, a má compreensão destas proposições pela comunidade acadêmica destinatária do estudo. A proximidade dos fatos, da lide tal qual comumente deduzida nos pretórios, traz sempre consigo o risco de um demasiado envolvimento emocional com o tema. Talvez seja esta a razão pela qual há uma

tendência de preferir-se a abordagem de temas correlacionados ao Direito Tributário Material.

Como afirmou Marçal Justen Filho em interessante estudo sobre a moralidade e o Direito Tributário, “todas as atuações relacionadas com fiscalização e arrecadação (...) consideram-se, muitas vezes, como assujeitadas ao Direito Administrativo”¹⁸⁹.

Esta proximidade com o campo de atuação do Direito Administrativo enseja, por vezes, um certo desconforto no pesquisador, que não raro acaba abordando assunto mais teórico. Todavia, ao nos debruçarmos sobre a dimensão crítica do Direito Tributário, particularmente o momento processual em que ocorre a indisponibilidade e afetiva apreensão de recursos mantidos em conta corrente pelo executado, adentra-se em outra esfera de percepção do jurídico, com as inevitáveis repercussões no estudo em desenvolvimento. Sob a justificativa da necessidade de se preservar a efetividade do processo executivo, por vezes a penhora eletrônica torna-se um panacéia perpetradora de vários abusos contra detentores de pequenas quantias junto a instituições bancárias.

Como assevera Marco Aurélio Costa Moreira de Oliveira, “inúmeros foram os juízes que formaram suas convicções no contato direto com as partes, ouvindo-as e percebendo as suas emoções, (...) e que “acabaram por influenciar os tribunais de modo a se alterarem primitivas orientações”¹⁹⁰,

Neste sentir, iniciamos a última seção do derradeiro capítulo deste estudo transcrevendo um trecho da petição inicial de um executado que se insurgiu contra a maneira pela qual foi realizado o bloqueio em sua conta corrente, face a uma execução proveniente de Conselho de Fiscalização profissional.

Na sexta-feira última, dia 05 do corrente mês, o Impugnante dirigiu-se ao supermercado Zaffari, esquina Rua Carazinho, no bairro Petrópolis, nesta Capital, a fim de comprar alimentos para sua família, e para sua surpresa, não havia qualquer quantia financeira em sua conta. Nem um centavo sequer. Resultado, o Impugnante teve que devolver todas as compras, cancelar o registro na máquina registradora do supermercado. Isto foi um enorme constrangimento junto àquelas outras pessoas que estavam na fila do caixa para serem atendidas. E, no final, teve que recorrer a amigos para pegar

¹⁸⁹ JUSTEN Filho, Marçal. O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário. In: **Revista de Direito Tributário**, nº 67. São Paulo, Malheiros, 1995, p. 65.

¹⁹⁰ OLIVEIRA, Marco Aurélio Costa Moreira. **Justiça e Ética: ensaios sobre o uso das togas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 38.

dinheiro emprestado. (...) Vossa Excelência pode observar junto ao Bacen que esta é a única conta que o Impugnante movimenta. A única que deposita os honorários que recebe em decorrência do seu trabalho, o que sabemos tem caráter alimentar. Outra prova que pode ser observada que é nesta conta que o Impugnante deposita o dinheiro do seu trabalho e depois vai retirando, retirando, para pagar suas contas e subsistir junto à sua família. Não dá pra deixar o dinheiro em casa. Estes valores mínimos devem estar protegidos no Banco!¹⁹¹

A petição inicial é singela, desprovida de maiores luzes estilísticas, mas dá a entender ao juízo a estupefação do autor pelo fato de que o Estado-juiz suprimiu-lhe recursos ligados ao mínimo existencial. Parafraseando Fábio Brun Goldschmidt, uma cobrança desta jaez tem propensão de “soar como pena, ter o efeito de pena e gerar a sensação de penalização ilegítima, porque no entender do executado não houve a prática de nenhum ilícito.”¹⁹²

Pelo uso descriterioso da ferramenta Bacen Jud, ultrapassa-se a etapa da exigibilidade da anuidade para um ato concreto de agressão patrimonial, os valores bloqueados em conta corrente ficam indisponíveis para o seu proprietário, na iminência de serem convertidos em renda da autarquia fiscalizatória. Na hipótese do ajuizamento de embargos, permanecerão indisponíveis até o seu julgamento e eventual recurso, assumindo o papel da garantia a que alude o artigo 9º, I da Lei de Execução Fiscal, mediante a conversão da indisponibilidade em depósito, nos termos do §2º do artigo 11 da Lei nº 6.830/80.

Ainda que o executado alvo de bloqueio de valores, bloqueio este eventualmente transformado em depósito coativo do montante bloqueado, detenha alguma capacidade econômica, isso não quer dizer que detenha capacidade contributiva. Não obstante, os recursos serão transferidos pelo tempo que durar o processo primeiramente ao Estado-Juiz¹⁹³, com um traço de revogabilidade, e no

¹⁹¹ Justiça Federal. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul. 19ª vara federal. Execução Fiscal n.º 50172292220134047100. Disponível em: <https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=processo_selecionar&num_processo=50172292220134047100&hash=6ea7bdd744e57f703b7942ace63b0aa>. Acesso em: 8 dez. 2015. Trecho da petição de Pedro Moacir dos Santos Oliveira Junior, em execução que contra ele move o CRECI, e na qual houve bloqueio via Bacen Jud.

¹⁹² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São PAULO, RT, 2004, p. 62.

¹⁹³ Pela Lei nº 9.703/98, os depósitos judiciais recolhidos a Caixa Econômica Federal serão imediatamente repassados para a Conta Única do Tesouro Nacional.

caso de ausência ou improcedência do embargos, convertidos em renda definitiva da autarquia exequente.

4.4.1 Uso confiscatório do instrumento Bacen Jud e conservação do mínimo vital

Neste particular, Andrei Pitten Velloso assevera que a capacidade econômica tem níveis, “que vão do mínimo existencial até a efetiva capacidade contributiva (de pagar tributos)”. E esclarece que “quando a capacidade econômica se limita ao mínimo existencial, a tributação é inviável, pois capacidade contributiva não há”. Arremata, por fim, que a existência de capacidade contributiva não basta para legitimar a tributação, dada a possibilidade de uma carga tributária particularmente intensa adquirir contornos insuportáveis, “levando à produção de efeitos confiscatórios justamente em função desta intensidade”¹⁹⁴.

Escrevendo sobre as fontes do direito e o princípio da vedação ao confisco, Renato Becho foi taxativo ao afirmar que “a definição do que seja uma tributação equiparada a confisco não faz parte das atribuições do legislador, e sim dos membros do Poder Judiciário”¹⁹⁵. Mais adiante em sua obra, o autor assevera que o confisco, “em termos tributários, pode ser visto como a transferência total de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte para a do estado”¹⁹⁶.

É exatamente tal situação que se percebe na petição reproduzida retro. Quem deve examinar se parcela exagerada e insuportável do patrimônio do devedor está sendo atingida sem razão para tanto? Qual agente público deve dar concretude ao artigo 150, IV da Constituição, impedindo que, “a pretexto de cobrar tributos, se aposses o Estado de bens do indivíduo”¹⁹⁷, no caso, os recursos em conta bancária?

Qual pessoa e que instituição? A autarquia, ao postular a penhora eletrônica? O legislador, ao prever o uso desta ferramenta processual? O STF, em caso de provocação em controle abstrato de constitucionalidade? Acreditamos que todos

¹⁹⁴ VELLOSO, Andrei. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 73-74.

¹⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 437.

¹⁹⁶ *Id*, 2009.

¹⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 144.

estes sujeitos e instituições devem zelar, ou ao menos respeitar, a intributabilidade do mínimo existencial: a autarquia, pelo imperativo moral a que está sujeita como integrante da Administração indireta; o legislador, porque jungido na obrigação de positivar os valores mais caros da nossa Carta Política, como a dignidade do afiliado executado enquanto pessoa humana; e, finalmente, o Pretório Excelso, como guardião de princípios expressos e implícitos da nossa Constituição.

A nosso ver, todavia, o controle de eventual abusividade no uso da ferramenta de constrição e arrecadação deve se dar, precipuamente, pelo juiz da execução, que aprecia a lide em estrita proximidade aos fatos e às partes. Como acentua Horvath:

Apesar de todo o esforço que se despenda com vistas à formulação mais concreta do que possa corresponder quantitativamente o não confisco em termos de adequação da lei tributária à razoabilidade, pensamos que somente se poderá saber se o importe tributário é ou não razoável analisando-se cada caso concreto (...).¹⁹⁸

Também Ígor Danilevicz, ao indagar em quais circunstâncias “estaríamos diante de um tributo confiscatório”, assevera que “a segurança da resposta somente será obtida pelo aplicador, em particular, ou do jurista, no geral, diante da análise do caso concreto, através dos instrumentos postos a disposição pela Hermenêutica Jurídica”¹⁹⁹.

Pois bem, por meio da análise das ferramentas hermenêuticas colocadas à disposição do juiz na interpretação das leis tributárias e processuais, principalmente os métodos de interpretação teleológico e sistemático²⁰⁰, acreditamos que o controle de tal confiscatoriedade deve se dar inclusive de ofício, pois o §3º do artigo 854 do CPC vigente (lei 13.105/15) – assim como o § 2º do artigo 655-A do diploma processual anterior – não tutela adequadamente a posição jurídica do detentor de quantias módicas, correlacionadas ao mínimo vital, nem dá concreção suficiente ao princípio da menor onerosidade.

¹⁹⁸ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, 2002, p. 61.

¹⁹⁹ DANILEVICZ, Igor. **Direito Tributário e Confisco (Algumas Aproximações acerca do Tema)** In: O Ensino Jurídico no Limiar do Novo Século (Edição Comemorativa do Cinquentenário da Faculdade de Direito da PUCRS). MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de (Org.). Porto Alegre: Edipucrs, 1997, p. 407.

²⁰⁰ De acordo com Difini, na página 174 do Manual de Direito Tributário, na interpretação sistemática “busca-se integrar o preceito sob interpretação dentro do sistema jurídico a que pertence e dele extrair conclusão compatível com o conjunto do ordenamento naquele ramo do direito.

Por outro lado, a prática forense tem demonstrado que se afigura um equívoco minimizar o dano dos atingidos pela medida prevista no artigo 185-A do CTN e 854 do CPC (lei 13.105/15), tão só porque o referido parágrafo outorga ao executado a possibilidade de comprovar que as quantias bloqueadas são impenhoráveis dada a sua natureza alimentar: ainda que a ordem de disponibilização dos recursos se dê rapidamente, o que nem sempre acontece face ao grande congestionamento nas varas de execução fiscal e de Fazenda Pública, parte do valor bloqueado será despendido com a contratação emergencial de advogado, compromissos deixarão de ser honrados, e títulos não pagos ensejarão a cobrança de elevados juros de mora.

Ademais, o bloqueio dos recursos existentes em conta corrente assume comumente uma posição de maior onerosidade do que a penhora sobre quaisquer outros bens tangíveis: ao efetuar-se a constrição sobre imóvel ou veículo, salvo raras exceções, o executado fica como depositário, permanecendo na fruição do bem, enquanto que a indisponibilidade via Bacen Jud torna desde logo indisponível o ativo, privando o correntista de todos os direitos atinentes ao domínio.

Os valores permanecem, primeiramente, indisponíveis na própria conta bancária, de modo que – inerte o afiliado executado ou rejeitada a exceção de pré-executividade oposta – possam ser transferidos para conta à ordem do juízo de que emanou a ordem de bloqueio, abrindo-se a possibilidade de embargos. À indisponibilidade na própria conta corrente sucede-se o depósito judicial, com a efetiva transferência dos valores ao Estado-Juiz, que poderá ou não convertê-lo em renda da autarquia exequente, ao final de um procedimento que, não raro, encerra potencial para envolver até três instâncias judiciais.

Daí a necessidade do juiz da causa agir de ofício quando estiver assente nos autos que o bloqueio dos valores existentes em conta corrente irá atingir o mínimo existencial, matéria de ordem pública. Não se trata aqui de rapidez em corrigir o prejuízo, mas de evitar que se perpetre o dano ao jurisdicionado e a seu grupo familiar, preservando o valor Justiça do sistema tributário ao temperar o uso de uma de suas ferramentas mais invasivas.

Neste particular, o artigo 655-A do CPC revogado previa que o juiz “requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de valores junto a instituições

financeiras”, e era expresso ao referir que o juiz poderá ou não ordenar o bloqueio. De fato, a expressão “podendo no mesmo ato determinar a sua indisponibilidade” não deixava dúvidas acerca da imprescindibilidade de um juízo de valor sobre o montante existente e as circunstâncias específicas da pretensão executória em análise.

Ainda que a nova redação do artigo 854 do CPC, em substituição ao referido 655-A, não utilize o gerúndio do verbo “poder” em sua redação, a possibilidade do magistrado executar tal juízo valorativo assenta-se nos artigos 1º e 8º da própria lei 13.105/15.

Corroborando o exposto, Luciano Amaro destaca que “o princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático” mas sim um critério dirigido ao julgador, “à vista das características da situação concreta”²⁰¹. Em nosso entender, a necessidade de salvaguarda do mínimo existencial – mormente naquelas situações de citação ficta no processo executivo e alta probabilidade de descumprimento do dever de notificação do lançamento na fase administrativa que o precedeu – é circunstância sempre merecedora de especial atenção pelo julgador.

Por outro lado, não desconhecemos que são várias as definições de mínimo existencial existentes em nosso ordenamento, pertencentes aos mais variados ramos do Direito. Para encaminhar as proposições práticas que visam a minimizar as agruras passadas pelos inúmeros afiliados diariamente submetidos à disciplina atécnica do Bacen Jud, elegemos a de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que o “mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”. Mais adiante em seu raciocínio, o autor assevera que

O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera de liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência.²⁰²

Também Rosane Danilevicz, escrevendo sobre o tema, salienta a correlação entre mínimo existencial e princípio da capacidade contributiva, destacando em

²⁰¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 145.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. **Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 188-189.

primeiro lugar que este “se presta como meio para a realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais conforme a capacidade econômica dos indivíduos”²⁰³ para, mais adiante em seu artigo, destacar que a colaboração para a manutenção do estado deve se dar “somente a partir do momento em que estiverem supridas as condições mínimas e indispensáveis a uma sobrevivência digna.”²⁰⁴ Conclui destacando que “o direito ao mínimo existencial impede o exercício do poder de tributar, em face da situação econômica do indivíduo (...) devendo lhe ser salvaguardado um mínimo de condições de existência que permitam seu desenvolvimento.”²⁰⁵

De fato, é de ser salientado que a preservação da capacidade contributiva exige, de um lado, que não se almeje cobrar tributos que ultrapassem tal capacidade – o que configuraria o confisco – e, de outro, que a pretensão arrecadatória não se situe aquém da revelação de contributividade daquele colocado no pólo passivo da relação obrigacional – o que implicaria na violação de seu mínimo existencial.

Neste contexto, quando referimos o uso abusivo do convênio Bacen Jud e a sua onerosidade excessiva – nos casos de execução contra a pessoa física afiliada a autarquias fiscalizatórias – acabamos por assumir certa fungibilidade entre os conteúdos semânticos da necessidade de preservar o mínimo existencial e a de evitar a tributação confiscatória, nos termos da Constituição. Renato Becho, aludindo à Carrazza, assevera que “o princípio da vedação ao confisco tributário protege o mínimo vital do contribuinte, em paralelo com a proibição de incidência sobre as fontes de riqueza das pessoas jurídicas”²⁰⁶.

Em última análise, para além das questões semânticas, o que se proíbe é o excesso, o exagero, a abusividade. Escrevendo sobre o teor jurídico-estatal da Proibição do Excesso, Klaus Tipke e Joachim Lang direcionam a sua aplicação “em princípio a toda medida estatal, portanto a medidas legislativas, da Administração e da Jurisprudência” salientando que ela “restringe a intervenção na esfera de

²⁰³ DANILEVICZ, Rosane Beatriz. A Tributação e o Mínimo Existencial. *In: Direito Tributário em Questão - Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. v.1, nº 2. Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 178.

²⁰⁴ *Ibid*, p.180.

²⁰⁵ *Ibid*, p. 186.

²⁰⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 442.

liberdade protegida do cidadão por medidas que põe o meio escolhido em uma relação razoável com a finalidade almejada”²⁰⁷.

Continuando em sua exposição sobre o sentido prático da Proibição do Excesso no Direito Tributário, Klaus Tipke e Joachim Lang advertem que “a autoridade fiscal não pode tomar nenhuma medida com a qual o fim almejado não possa ser alcançado”, não podendo, por exemplo, lançar-se mão de constrições com nenhuma ou rara viabilidade: “Créditos só podem assim ser penhorados quando a penhora puder levar à satisfação (s. BFH/NV 2001,81)”^{208 209}.

Tal ilação dos renomados tributaristas tedescos, no sentido de que os créditos só possam ser penhorados quando viável a efetiva satisfação do credor, assume um significado particularmente relevante no atual momento de nossa jurisprudência, em que o STJ têm entendido que valores existentes em contas correntes inferiores a quarenta mínimos, quando executada pessoa física, devem ser liberados do gravame da indisponibilidade, levantando-se o bloqueio. O *leading case* encontra-se consubstanciado no Recurso Especial 1230060, de relatoria da ministra Maria Isabel Galotti. Naquele julgamento, entendeu-se que também se revestia de impenhorabilidade “a quantia de até quarenta salários mínimos poupada, seja ela mantida em papel-moeda, em conta corrente, aplicada em caderneta de poupança propriamente dita ou em fundo de investimentos”²¹⁰. Desta forma, procurou-se estender a qualquer valor mantido em estabelecimento bancário a proteção outorgada pelo legislador exclusivamente à caderneta de poupança, nos termos do artigo 833, X, do CPC em vigor.

O TRF/4 possui decisões dissonantes sobre o tema, como se pode verificar dos seguintes excertos de decisão:

“Pelo que se vê dos autos, a parte agravante requereu a penhora, via sistema Bacen Jud, do montante de R\$ 1.344,15, atualizado em 23-06-2014 (evento 14 do processo originário). Em consulta realizada,

²⁰⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. FURQUIM, Luiz Dória (Trad.). Vol I. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor, 2008, p. 270.

²⁰⁸ *Ibid*, p. 270-271.

²⁰⁹ “s. BFH/NV 2001,81”, de acordo com o índice de abreviaturas na parte introdutória daquela obra, significa “Repertório Oficial de decisões não publicadas do Tribunal Federal de Finanças”.

²¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Seção. Recurso Especial nº 1230060. Relatora: Min. Maria Isabel Galotti. Julgado em: 13 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1230060&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

via sistema Bacen Jud, em 21-01-2015, noticiou-se que o executado possuía um saldo consolidado de R\$ 784,65 (evento 17 do processo originário).

Conforme o artigo 655-A do Código de Processo Civil, introduzido pela Lei nº 11.383, de 2006, para efetuar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação em instituição financeira, o juiz requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo determinar a sua indisponibilidade até o valor da execução. Uma vez identificada a existência de ativos financeiros, compete ao executado comprovar que as quantias depositadas em conta corrente referem-se à hipótese do inciso IV do caput do artigo 649 desta Lei ou que estão revestidas de outra forma de impenhorabilidade (artigo 655-A, §2º, do CPC)

Como se vê, não cabe ao juiz, de ofício, estabelecer reserva de valores mínimos em relação à penhora, a pretexto de serem indispensáveis à subsistência do executado, mas a este cabe indicar e comprovar o montante impenhorável existente em conta bancária. Não é outro o entendimento dominante desta Corte:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ON LINE. AUSÊNCIA DE LIMITAÇÃO DO VALOR.

Não cabe ao juiz, de ofício, estabelecer reserva de valores mínimos em relação à penhora, a pretexto de serem indispensáveis à subsistência do executado, mas a este cabe indicar e comprovar o montante impenhorável existente em conta bancária.

(TRF4, AI nº 5008134-88.2014.404.0000, 1ª Turma, D.E. 24/07/2014) (grifei)

(...)

Ademais, tratando-se de execução fiscal promovida pelo Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Sul para a cobrança de anuidades que remontavam a R\$ 1.344,15, em junho de 2014, é de se notar que o valor encontrado satisfaz parte significativa do crédito tributário exequendo.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao agravo de instrumento.²¹¹

Transcrevo também outro precedente particularmente interessante:

Sustenta a agravante, em síntese, que se os valores fossem bloqueados na conta do executado, este seria intimado para se manifestar, momento no qual alegaria, se fosse o caso, a impenhorabilidade dos valores, não cabendo a atuação ex officio do magistrado neste sentido. (...)

Sobre o tema, cumpre mencionar que o precedente trazido pela decisão agravada não demonstra o atual entendimento desta Corte, que, agora, é no sentido da possibilidade de liberação de valores localizados em consulta ao sistema Bacen Jud apenas quando não

²¹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Agravo de Instrumento nº 5009674-40-2015.404.0000. Relator: Des. Rômulo Pizzolatti. Julgado em: 09 jun. 2015. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50096744020154040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selfForma=NU&to daspartes=S&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

atingirem 1% do valor do débito, entendimento esse que pode ser aplicado analogicamente ao caso em debate:

(...)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSUAL CIVIL. BANCEN JUD. ORDEM EXARADA DE OFÍCIO. DESBLOQUEIO DE VALOR ÍNFIMO. 1. A jurisprudência desta Corte adota o entendimento de que somente devem ser liberados valores que representam quantia inferior a 1% (um por cento) do valor executado, por se tratar de quantia ínfima frente ao débito. 2. No caso dos autos a penhora via Bacen Jud representa aproximadamente 3,76% do débito, não se tratando, portanto, de valor irrisório. 3. A penhora on line de ativos financeiros, além de ser constitucional, pode ser determinada de ofício pelo magistrado, não caracterizando ofensa ao princípio da menor onerosidade, uma vez que a execução se processa no interesse do credor. 4. Recurso improvido. (TRF4, AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5023735-37.2014.404.0000, 1ª TURMA, Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 20/11/2014)²¹²

Mas há, também, julgados recentes da 1ª e da 2ª turma alinhando-se com o *leading case* do STJ:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO LEGAL. BLOQUEIO VALORES VIA BACEN JUD. QUARENTA SALÁRIOS MÍNIMOS. IMPENHORABILIDADE. INTERPRETAÇÃO. 1. É impenhorável a quantia de até quarenta salários mínimos poupada, seja ela mantida em papel moeda, conta corrente ou aplicada em caderneta de poupança propriamente dita, CDB, RDB ou em fundo de investimentos, desde que a única reserva monetária em nome do recorrente, e ressalvado eventual abuso, má-fé ou fraude, a ser verificado caso a caso, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. Novo entendimento do e. STJ. 2. Destarte, o entendimento desta Turma deve – também – evoluir, isso para acompanhar a novel decisão do e. STJ. 3. No caso dos autos, foi bloqueado o valor inferior a quarenta salários mínimos. Não há notícia de que o agravante tenha outra reserva de valores, além daquela existente nas contas bloqueadas. Também não se demonstrou que ele está de má-fé. 4. Agravo legal ao qual se nega provimento."²¹³

²¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Agravo de Instrumento nº 5029612-21.2015.4.04.0000/RS. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, Julgado em: 18 ago. 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41439929185520581110000000004&evento=41439929185520581110000000004&key=b89dcb32856172a4909da9396a150b5261996390a1fc88498c3e8ffa77e79d89>. Acesso em: 09 dez. 2015.

²¹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Agravo Legal em Agravo de Instrumento nº 5021602-85.2015.404.0000. Relator: Des. Jorge Antonio Maurique, Julgado em 01 jul. 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41435878151543731110000000248&evento=41435878151543731110000000124&key=7506c8f6fd2e040b89ded534fe16fb25b88ce08e4132076101fbc37b3a44e7fc> Acesso em: 09 dez. 2015.

"AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. BACEN JUD. IMPENHORABILIDADE. LIMITES. 1. É impenhorável a quantia de até quarenta salários mínimos poupada, seja ela mantida em papel-moeda; em conta-corrente; aplicada em caderneta de poupança propriamente dita ou em fundo de investimentos. 2. Precedente do STJ.3. Agravo de instrumento provido."²¹⁴

Se não é de ser mantida a indisponibilidade de valores inferiores a quarenta mínimos, igualmente não deve ser ordenada a indisponibilidade de valores inferiores a tal patamar. Naqueles casos em que o juiz da causa procede a consulta e verifica a existência de pequenos saldos, a medida de indisponibilidade não encontra respaldo no postulado da razoabilidade, por meio dos critérios exaustivamente examinados na seção anterior.

Mutatis Mutandis, é plenamente cabível, portanto, a advertência de Klaus Tipke e Joachim Lang: o crédito, a disponibilidade bancária, só deverá ser bloqueado se o gravame puder conduzir a satisfação do valor em cobrança. Se houver nos autos elementos que indiquem valor inferior àquele definido pela jurisprudência como penhorável, ou quando evidente a natureza alimentar da verba, o juiz poderá abster-se de determinar o bloqueio.

Neste contexto, uma execução movida pela Ordem dos Músicos do Brasil, pelo Conselho de Profissionais em Relações Públicas ou por qualquer outra autarquia profissional visando à recuperação de quatro anuidades em aberto, que resulte em hipotético montante exequendo de R\$ 1.800, projetará efeitos semelhantes ao confisco ao subtrair da disponibilidade de seu titular a totalidade dos valores encontrados em conta-corrente. Também comprometerá o seu mínimo existencial ao impedir que tais valores possam ser utilizados nas sempre emergenciais despesas para aquisição de alimentos e remédios, bem como naquelas relacionadas com habitação e transporte.

Nesse caso, não nos parece razoável que o juiz deva determinar sempre o bloqueio de valores pouco expressivos, com ampla probabilidade de estarem correlacionados ao mínimo vital, tão só para dar concretude ao artigo que prevê a penhora eletrônica. O uso desse instrumento de garantia do crédito tributário, sem

²¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Agravo de Instrumento nº 5015802-76.2015.404.0000. Relatora: Juíza Convocada Cláudia Maria Dadico. Julgado em: 07 jul. 2015. Disponível em <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41436553731429331040000000351&evento=41436553731429331040000000117&key=04784cc2a4264aac191556d109355fe053c1ccc174e6c833ae2195258cb6e2e1>. Acesso em: 09 dez. 2015.

quaisquer temperamentos e sem atentar para as circunstâncias específicas da execução das anuidades, resulta em gravame extremamente oneroso para o afiliado que deixa de recolher as anuidades.

4.4.2 Critérios a serem observados quando do deferimento de ordens de bloqueio em desfavor do afiliado a autarquia fiscalizatória

O estabelecimento de alguns critérios para o uso da ferramenta Bacen Jud baseia-se nas profundas diferenças existentes entre a materialidade do tributo “anuidade” e o seu procedimento de constituição, quando se toma por referência outros tributos comumente cobrados via execução fiscal no âmbito da Justiça Federal: a tipologia dos tributos, suas notas distintivas e o potencial de lesão a princípios caros ao nosso ordenamento podem – e devem – servir como elementos norteadores do uso de instrumento. Só haverá a possibilidade de justificação da penhora eletrônica pela argumentação prática racional caso seu uso pelas autarquias fiscalizatórias seja temperado por alguns requisitos de ordem prática. O *modus operandi* da constrição pelos Conselhos, tal qual utilizado hoje, é irrazoável.

Primeiramente, urge atualizar os valores das custas judiciais cobradas pela Justiça Federal no caso das execuções fiscais em geral. Uma análise econômica elementar da sistemática ora em vigor aponta que a autarquia sempre preferirá o ajuizamento do executivo face aos seus custos extremamente reduzidos, atualmente no patamar de R\$ 5,32 para cada ação, montante dissociado do custo efetivo da Execução Fiscal, calculado ainda em 2010 pelo IPEA em R\$ 4.685,39²¹⁵

Considerando que as custas judiciais são tributos – serviço público essencial remunerado pela taxa – devem refletir em alguma proporção o custo da atividade estatal. Este rearranjo desestimularia as verdadeiras “linhas de montagem” de petições iniciais executivas, ajuizadas sem nenhum tipo de estudo de viabilidade ou busca prévia de ativos penhoráveis e trazendo, muito frequentemente, dados desatualizados da pessoa do executado. Desta forma, atribui-se ao Poder Judiciário

²¹⁵ Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/56622-processo-de-execucao-fiscal-custa-em-media-r-43-mil>>. Acesso em 27 jun. 2015.

– a um custo baixíssimo – não só o ônus isolado da busca de bens mas também o desgaste da busca pelo próprio executado, que só ocorre aos autos quando impactado pelo bloqueio. Conforme visto ao longo deste estudo, a citação ficta e o posterior uso do Bacen Jud resulta, o mais das vezes, também em uma violação da diretriz que pugna pela não-surpresa, consectário da Segurança Jurídica.

O estabelecimento de um dispêndio inicial, para o usuário, proporcional ao custo do executivo fiscal teria o condão de estimular formas alternativas ao rito da Lei nº 6.830/80 – o tributo anuidade é o mais frequente no rol dos créditos tributários em execução, aparecendo com 37,3% das ocorrências, superando inclusive o somatório dos seis impostos federais, que respondem por 27,1% das execuções²¹⁶. Poderia ser estimulado, com o advento de custas que refletissem o efetivo dispêndio com a prestação jurisdicional, o hábito de protestar a CDA inadimplida em Cartório, prática que já vem sendo adotada com sucesso na persecução de outros créditos públicos.

De fato, a Lei nº 12.676, de 27 de dezembro de 2012, alterou a Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, determinando a inclusão dentre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União e das respectivas autarquias. Além de interromper a prescrição e induzir o devedor em mora, o protesto permite a inscrição do inadimplente em cadastros restritivos de crédito, tais como Serviço de Proteção ao Crédito (SPC) e o Serasa pertencente aos Bancos comerciais. Reside justamente aí o efeito sancionatório mais eficaz contra a pessoa física do afiliado devedor: ele terá dificuldades para a obtenção de financiamentos bancários ou para compra com crediário.

Por outro lado, em contraposição à morosidade da execução fiscal, o procedimento de protesto se notabiliza por sua rapidez: de acordo com o artigo 12 da Lei nº 9.492/97, “o protesto será registrado dentro de três dias úteis contados da protocolização do título ou documento de dívida”. Ou seja, ao final deste exíguo período, o Conselho credor terá uma resposta quanto ao pagamento das anuidades devidas. Em caso de adimplemento, encerra-se o expediente com a entrega do valor ao Conselho. Caso contrário, lavra-se o protesto, que só será cancelado após o pagamento ou contestação judicial da dívida.

²¹⁶ Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/56622-processo-de-execucao-fiscal-custa-em-media-r-43-mil>>. Acesso em 27 jun. 2015.

Como afirma Arthur Del Guércio Neto, em recente artigo publicado no periódico Carta Forense, é inegável a utilidade do protesto da CDA, pois a medida gera “uma verdadeira educação dos devedores, desacostumados a observarem celeridade na cobrança de impostos de maneira geral.”²¹⁷

Após a alteração trazida pela referida Lei nº 12.676/12, encontramos na doutrina mais abalizada tão só a rejeição de Hugo de Brito Machado, que compara o protesto de uma CDA à sanção política, nos seguintes termos:

Insistimos em que a Fazenda Pública não pode valer-se das denominadas sanções políticas, que são meios de execução indireta, vale dizer, meios para constranger o devedor de tributo a efetuar o correspondente pagamento.²¹⁸

Não compactuamos com tal visão deste destacado doutrinador. A eventualidade de restrições creditícias é muito menos onerosa do que o bloqueio de valores ligados ao mínimo existencial, conforme vem sendo exposto ao longo deste estudo. Ademais, com a utilização contumaz do protesto, será erigida uma barreira de contenção eficaz contra o grande número de executivos versando sobre anuidades, o que propiciará um melhor exame dos casos que chegarem ao Judiciário, tanto na fase pré-processual, atualizando-se endereços e pesquisando-se bens, quanto da citação e tentativa de penhora, inclusive por meio da ferramenta Bacen Jud.

Neste contexto, poderá ser dada mais atenção ao procedimento de constituição do crédito tributário, verificando-se a ocorrência da efetiva notificação antes da inscrição em Dívida Ativa, inclusive por intermédio do artigo 41 da LEF, que faculta ao juízo a requisição do expediente administrativo, ainda que sumário, que redundou na inscrição e no ajuizamento.

Não se pode confundir o procedimento preparatório ao ato de lançamento, que pressupõe uma análise crítica por parte da autarquia detentora dos dados do afiliado em vias de ser processado, com o “ato de lançamento propriamente dito”, para o qual é imprescindível a notificação do contribuinte. Reitere-se, por oportuno, o

²¹⁷ DEL GUÉRCIO NETO, Arthur. Protesto Extrajudicial como forma de Recuperação do Crédito – parte II. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/protesto-extrajudicial-como-forma-de-recuperacao-de-credito---parte-ii/15637>>. Acesso em 03 set. 2015.

²¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A questão do protesto de CDA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 236, maio 2015, p. 79- 85.

que já foi desenvolvido no capítulo segundo desta obra, entendendo-se por notificação a maneira pela qual o Estado – no caso, a autarquia – representa formalmente sua pretensão contra um contribuinte específico. Ausente a notificação, inexistente lançamento, mas tão só ato interno da autarquia, insuficiente para produzir qualquer efeito junto ao afiliado.

Como afirma Schoueri:

A notificação não é, destarte, mero ato formal. Reveste-se de características materiais, ao assegurar aos litigantes o exercício do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a eles inerentes. Inadmissível possa o legislador ordinário ou, mais grave, a Administração Fiscal, deixar de lado os instrumentos de que disponha para realizar a efetiva cientificação do contribuinte.²¹⁹

Mais adiante em seu artigo, o doutrinador correlaciona a intimação com o exercício do direito constitucional de defesa:

Insista-se: ao se referir a “lançamento notificado”, não se está a exigir mera formalidade, cuja falha seja de somenos importância. A notificação do contribuinte em seu domicílio não é perfunctória, não se destina a “cumprir tabela”. Importa assegurar que o contribuinte tenha tido ciência do ato administrativo, sendo informado da razão da exigência tributária, oferecendo-se-lhe oportunidade para exercer sua defesa. A notificação regular do contribuinte acerca de todo o trâmite do processo administrativo representa condição imprescindível para que este possa se valer de todos os meios inerentes à ampla defesa administrativa, submetendo uma determinada questão aos órgãos judicantes hierarquicamente superiores. De nada adiantaria a previsão legal de instrumentos recursais se, na prática, estes não pudessem ser utilizados.²²⁰

Tem-se, assim, que um menor número de feitos a serem ajuizados poderia permitir aos Conselhos um controle mais apurado – e, portanto, mais efetivo – de seus procedimentos internos, evitando-se a prática, bastante comum, de primeiro inscrever-se em Dívida Ativa para só depois notificar-se de que já foi realizada a inscrição, ameaçando-se o afiliado com a iminência da execução caso não solvido o valor.

²¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 18° vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2014, p. 259.

²²⁰ *Ibid*, p. 260.

Ajuizado um número menor de lides, estar-se-ia possibilitando ao Poder Judiciário um controle mais efetivo da ferramenta de bloqueio, pesquisando-se a situação prévia das contas bancárias do executado antes de dispararem-se as ordens de indisponibilidade requeridas pelos Conselhos. O juiz poderá proceder a um exame criterioso do título executivo, verificando se não salta aos olhos nenhuma nulidade procedimental declarável de ofício, podendo então determinar a consulta de eventuais saldos do afiliado em contas bancárias de todo o país.

De posse dos dados fornecidos por esta consulta, o órgão jurisdicional terá a sua escolha linhas de ação distintas: ou deixa de bloquear apenas valores inexpressivos, pequenas frações do montante exequendo²²¹ inúteis para a satisfação, ainda que parcial, da obrigação em aberto; ou opta por livrar da ordem de constrição aquele montante que vem sendo considerado pelo Superior Tribunal de Justiça como uma reserva de valor equiparada à poupança e, portanto, impenhorável. Neste caso, só seriam constritos valores que viessem a superar os quarenta salários mínimos²²².

Quer nos parecer, todavia, que tal entendimento daquele tribunal superior estendeu de forma exagerada a impenhorabilidade, que por configurar exceção²²³ não comporta integração analógica. Pelo critério da salvaguarda do núcleo essencial dos princípios em conflito (necessidade de financiamento da autarquia fiscalizatória x preservação do mínimo existencial do afiliado), não seria legítima uma solução que, a pretexto de harmonizar a sua convivência, viesse a suprimir os valores representados por um deles.

O estabelecimento de ordens de bloqueio apenas para aqueles casos em que a consulta prévia revelar valores excedentes a quarenta salários mínimos

²²¹ Tal medida se impõe pela própria sistemática da execução fiscal, já que não se pode considerar seguro o juízo com a penhora de 5 ou 10% da dívida total, nem é possível a conversão direta em renda do montante apreendido em favor da autarquia profissional exequente sem que se ofereça a oportunidade dos embargos, uma vez que “Aproveitar a penhora, apenas para dar curso a execução, sem abrir ao devedor o direito de embargar é praticar odiosa restrição ao direito de defesa e transformar a execução em confisco”, conforme já referido em precedente do STJ (REsp. 79097 - Proc. nº 199500576830/SP - 1ª T do STJ - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - DJ 06/05/96, p. 174).

²²² Além do precedente da Ministra Maria Isabel Galotti, já referido, (Resp 1230060), há vários julgados no sentido de que “também se reveste de impenhorabilidade a quantia de até quarenta salários mínimos poupada, seja ela mantida em papel-moeda, em conta corrente, aplicada em conta corrente propriamente dita ou em fundo de investimentos” na segunda seção do STJ, conforme consta do Informativo de Jurisprudência nº 554, daquele tribunal, atinente ao período fevereiro de 2015.

²²³ De acordo com o artigo 789 do CPC em vigor, a regra geral é que todos os bens presentes e futuros são penhoráveis, exceto as restrições estabelecidas em lei.

equivalerá, na prática, à supressão da possibilidade de uso do Bacen Jud pelos Conselhos, pois é extremamente raro as pessoas físicas afiliadas manterem recursos desta monta em ativos que possam ser alcançados pelo uso da ferramenta em questão. Sem almejar um juízo de valor concreto acerca do sucesso financeiro desta ou daquela atividade, depreende-se da observação do que “ordinariamente acontece”, para usar um termo consagrado em nosso diploma adjetivo²²⁴, que o bloqueio de depósitos bancários em demandas que tenham como sujeito passivo afiliados aos Conselhos têm altíssima probabilidade de atingir montantes impenhoráveis – tais como modestos proventos de aposentadoria, pequenas pensões e salários controlados a conta-gotas para atender as despesas do núcleo familiar – ou aplicações financeiras muito inferiores a R\$ 35.200,00, valor equivalente a quarenta vezes o salário mínimo nacional vigente em 2016.

Não obstante este cenário fático, é preciso ser salvaguardado o núcleo essencial da prerrogativa titulada pelos Conselhos de buscarem a recuperação de seus créditos pelos meios jurídicos previstos no Código Tributário Nacional, uma vez que perfazem a Fazenda Pública como quaisquer outras autarquias e, portanto, são destinatários de garantias análogas às que assistem aos créditos da União. O necessário temperamento do exercício prático de tais garantias, pelo terceiro imparcial que preside o processo executivo, não poderá suprimir o acesso à ferramenta de indisponibilidade prevista nos artigos 185-A do CTN e 854 do CPC.

Da mesma forma que a simples coexistência de um crédito tributário em execução e de um saldo positivo não poderá implicar uma automática ordem de bloqueio, por atingir excessivamente o mínimo existencial do afiliado pelo confisco da disponibilidade existente, a extensão da impenhorabilidade dada à caderneta de poupança a qualquer aplicação financeira compromete a possibilidade de recuperação forçada do valor em execução.

Por outro lado, o bloqueio de quaisquer valores encontrados, desde que não sejam ínfimos, traz a dificuldade de não garantir suficientemente o juízo para o oferecimento dos embargos, como determina o artigo 16 da Lei nº 6.830/80. Ainda que a jurisprudência tenha relativizado a exigência da garantia integral para o uso daquela ação desconstitutiva do título executivo, é impossível receber a inicial dos embargos atacando uma dívida de, digamos, R\$ 1.500 tendo R\$ 20, R\$ 50 ou

²²⁴ Conforme disposição do Código de Processo Civil anterior, artigo 335 e do atualmente em vigor, artigo 375.

mesmo R\$ 100 como garantia: tais montantes não devem sequer ser transferidos da instituição bancária de origem para uma conta à ordem do juízo executivo, pois não perfazem 10% do montante exequendo.

Desta forma, julgamos altamente recomendável a prévia consulta dos montantes existentes antes de disparar-se a ordem de indisponibilidade. De posse dos dados bancários, ao juiz é dado ponderar a situação em sua totalidade, podendo adotar a posição que a nosso ver revela-se a mais adequada: o respeito absoluto ao patamar eleito como intributável pelo Imposto de Renda.

Veja-se que a própria União, pessoa política titular da competência para a instituição do Imposto de Renda, tributo cujo fato gerador melhor reflete a efetiva capacidade contributiva – e que legou ao Conselhos a capacidade tributária ativa para a instituição das contribuições cobradas das categorias profissionais – não exige tributos sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais inferiores a R\$ 1.903,98, atual limite de isenção.

Neste contexto, o instrumento Bacen Jud só será legítimo para atender a finalidade, a persecução do crédito inadimplido para o custeio da autarquia por meio da indisponibilidade judicial de valores em conta corrente, se atendido o interesse primário da coletividade, qual seja, a manutenção do mínimo existencial como exteriorização da dignidade do afiliado inadimplente.

Em decorrência, entendemos que haverá uma utilização da ferramenta contrária à vedação constitucional da tributação confiscatória sempre que esta redundar na indisponibilidade de valores inferiores ao limite de isenção do Imposto de Renda. Neste sentido, Rafael Bielsa, citado por Difini em sua obra já referida²²⁵, assevera que deve entender-se por confiscatório “o ato que em virtude de uma obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta por seu montante ou por falta de causa jurídica, ou porque aniquile o ativo patrimonial”.

A proibição de tributo com efeito confiscatório assume assim uma garantia mais ampla do sistema fiscal como um todo, projetando seus efeitos para além da dimensão material do Direito Tributário para alcançar também a sua dimensão formal e, principalmente, a dimensão crítica. É no plano dos fatos, no mundo

²²⁵ BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Publico**. Vol II. Buenos Aires: Depalma, 1951, p. 93 apud DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 23.

fenomênico, que se percebe claramente o efeito excessivo da tributação, quando na fase executiva agride-se o mínimo vital do afiliado e de sua família.

Neste particular, Ricardo Lobo Torres assevera que “em alguns países a proteção do mínimo existencial se faz sob a rubrica da isenção”²²⁶, sem que se desnature a verdadeira desoneração constitucional aí contida, decorrência direta do princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Não obstante a ausência de uma norma definidora fechada e clara sobre o mínimo existencial para uma vida digna, sabe-se que o imperativo de preservação deste verdadeiro piso vital funciona como uma barreira contra qualquer ação estatal – inclusive executória – que impeça a concretização dos direitos fundamentais em seu conteúdo mínimo. Ainda que tal montante esteja sujeito a flutuações, não apenas na esfera econômica mas também em função das expectativas sociais e conjunturas econômica transitórias, seu conteúdo pode ser extraído dos próprios valores fundamentais do Estado Social e Democrático de Direito.

Konrad Hesse, na edição brasileira de *A força normativa da Constituição*, foi claro ao estatuir que aquilo que é identificado como vontade da Constituição “deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios” destacando que aquele que não se dispõe a este sacrifício “malbarata, pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será recuperado.”²²⁷

Assim, a força normativa da Constituição exige uma postura mais cuidadosa no que tange à proteção do mínimo vital. Para a decretação de indisponibilidade de bens e direitos não basta o simples inadimplemento de valor já inscrito em Dívida Ativa da autarquia e a citação, real ou ficta, mas a análise acurada do caso concreto, com suas especificidades e intercorrências. O juiz do feito – seja ao decretar a indisponibilidade, seja ao apreciar petição, exceção ou embargos oriundos da situação fática ensejada pelo bloqueio – deve analisar a questão envolvida em sua plenitude, podendo, inclusive, levar em conta para sua tomada de decisão a observância do devido processo legal formal ou substancial, ou o justificado receio de que o montante bloqueado possa estar correlacionado com o mínimo existencial do devedor. De fato, por implicar gravame extremamente elevado para o sujeito

²²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. **Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 188.

²²⁷ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. MENDES, Gilmar Ferreira (Trad.), Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 22.

passivo da obrigação tributária, bem como para a própria Administração da Justiça, a decretação da indisponibilidade via sistema Bacen Jud não pode descambar em um automatismo representado pelo imediato bloqueio de qualquer valor caso o afiliado, citado, não realize o pagamento.

Não é esse o espírito da norma dirigida às autarquias profissionais, revelado por uma interpretação sistemática de seu arcabouço legal, das peculiares presunções que cercam a constituição de seu crédito e a realidade da execução fiscal. As literalidades dos artigos 854 do CPC em vigor e 185-A do CTN devem ser cotejadas com os valores representados pelos postulados da vedação ao excesso e da razoabilidade, e temperado pelas circunstâncias peculiares do feito em análise, analisando-se principalmente a magnitude do saldo existente em conta corrente.

A circunstância de que os valores eventualmente encontrados possam se situar abaixo do limite de isenção do Imposto de Renda não enseja uma proteção absoluta contra o bloqueio e posterior penhora, mas acarretará ao exequente o ônus de demonstrar que a verba é passível de constrição.

Tal demonstração poderá ser sucinta ou mesmo indiciária. Face a uma ordem judicial de consulta que revele saldo de pouca expressão, poderá o exequente, por exemplo, indicar que o devedor habita imóvel sofisticado situada em bairro nobre, ou que se presume a higidez econômica da própria profissão exercida (*v.g.*, medicina ou odontologia), ou ainda de dados coletados em redes sociais, de amplo acesso público. Em suma, terá a autarquia a prerrogativa de apontar ao juízo qualquer elemento capaz de infirmar a presunção de que o pequeno valor encontrado confunde-se com o seu piso vital.

Assim como existem situações em que se pode depreender do próprio processo a vastíssima probabilidade de que a penhora de valores possa vir a atingir o mínimo existencial, seja pelas certidões dos oficiais de justiça juntadas, seja pelo endereço do executado (conjuntos residenciais populares situados em arrabaldes, bairros afastados cuja degradação seja notória, entre outras situações), os autos por vezes deixam entrever circunstâncias econômicas sólidas, que justificam a constrição direta sobre quaisquer valores que possam ser encontrados. Simples petição nos autos protocolada pela autarquia, mostrando o contraste entre os valores consultados e demais elementos que indicam pujança econômica, indicará

ao juiz do feito executivo o cabimento do bloqueio dos valores, ainda que inferiores ao limite de isenção do Imposto de Renda.

Em suma, a existência de valores abaixo deste patamar cria, em favor do executado, uma presunção *juris tantum* de que este montante está ao abrigo de desoneração constitucional, presunção esta elidível pelo Conselho exequente. Pequenos valores devem ser salvaguardados de um bloqueio automático requerido pelos Conselhos de Fiscalização Profissional, promovendo-se assim o valor Justiça no sistema tributário. Essa é a consequência prática do longo desenvolvimento teórico aqui traçado, forte na concepção de que o direito não deve ser compreendido “fora do mundo de sua aplicação real, que ocorre no postular dos advogados e nas decisões de juízes e tribunais”²²⁸, e de que também em sua função executiva deve o Estado-juiz tutelar os bens jurídicos superiores, evitando que a busca de um ideal de efetividade acabe por lesionar o núcleo essencial do direito a uma existência digna.

²²⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. XIII.

5. CONCLUSÕES

1. Na atualidade, as relações com o fisco tendem a se desenvolver sob o primado dos direitos fundamentais e se pautar pela observância da ética, pela exigência da boa-fé e pela atuação diuturna do postulado de vedação ao excesso. Na cobrança dos tributos em prol da coletividade, deverá ser salvaguardado não só o núcleo essencial do direito à propriedade mas também tutelado o princípio da dignidade humana, detentor de uma eficácia irradiante na definição e alcance do mínimo existencial, entendido como direito subjetivo a um piso vital. Tal piso é tutelado de forma dúplice, pois se encontra protegido negativamente contra a tributação e é promovido positivamente por prestações estatais de cunho material.

2. Os Conselhos de Fiscalização Profissional, sucessores das antigas corporações de ofício da Idade Média, detêm a função de disciplinar o exercício das profissões regulamentadas. Agem precipuamente na defesa da sociedade, o que legitima a sua condição de destinatários diretos da arrecadação tributária, ainda que a sua atuação em prol do exercício regular de uma dada atividade, impedindo que seja exercida de forma ilegal ou abusiva, também venha ao encontro do interesse individual de cada profissional inscrito.

3. Pelo fato de ostentarem capacidade tributária ativa e atribuições de polícia administrativa, possuem personalidade jurídica de direito público, adotando a forma autárquica. Sua criação apenas se legitima quando presente o interesse público na regulamentação de uma atividade sensível à população, com o objetivo de que possa ser exercido o poder de polícia no âmbito profissional, procedendo-se a uma fiscalização técnica e ética dos profissionais afiliados a partir de recursos financeiros disponibilizados pelos seus próprios pares. Os atos dos seus agentes submetem-se ao regime jurídico administrativo, inclusive no que tange à necessidade de adequação de seu proceder à Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal e impõe à autarquia a obediência expressa ao postulado da razoabilidade, consoante consta de seu artigo segundo.

4. As anuidades cobradas pelas autarquias de fiscalização profissional enquadram-se na subespécie tributária contribuição de interesse da categoria profissional, cuja matriz constitucional é o artigo 149 da Carta Política. Tais

contribuições são exigidas como instrumento de atuação da administração descentralizada no campo do controle de *quem* pode desempenhar a atividade, bem como na disciplina do *como* esta mesma atividade profissional deverá ser exercida. Arrecada-se *para que* o Conselho respectivo possa custear um aparato de controle apto a salvaguardar não só a atuação dos afiliados mas, principalmente, a coletividade como um todo, que assim põe-se a salvo da atuação de pessoas não habilitadas ou, ainda, de profissionais desprovidos de uma conduta ética. Justamente por exigir uma conduta moralmente elevada de seus afiliados, a autarquia vê-se duplamente instada a pautar sua relação com os contribuintes afiliados, na cobrança de seus créditos, pelos ditames da boa-fé e da lealdade processual.

5. A natureza tributária das anuidades é indiscutível, posto que são compulsórias, devidas por todos aqueles que desempenham atividades profissionais sujeitas à fiscalização, independentemente de quererem ou não estarem vinculados às autarquias. Assim sendo, os Conselhos submetem-se à atividade vinculada do lançamento, que no caso sempre é realizado de ofício. Todas as providências necessárias à constituição do crédito tributário estarão sob a sua responsabilidade, inclusive a apuração do montante devido e a imprescindível notificação, que poderá se dar mediante a remessa do carnê ou guia de pagamento ao último endereço conhecido do afiliado. Notificado o contribuinte, torna-se exigível a anuidade, devendo ser recolhido o montante expresso na guia ou no carnê no prazo determinado para tanto.

6. A relação tributária existente entre a autarquia fiscalizatória e o respectivo afiliado, complexa por abranger um conjunto de direitos e deveres mutuamente exigíveis, pode e deve ser analisada em sua perspectiva dinâmica, à semelhança do que ocorre com as obrigações de direito privado: desde o nascimento até a extinção do vínculo, seu transcurso deve ser informado pela boa-fé objetiva e nortear-se pela busca do adimplemento, ainda que tal busca não deva realizar-se a qualquer custo, respeitando-se as impenhorabilidades expressas e implícitas em nosso ordenamento.

7. A cobrança da anuidade pelo Conselho Profissional não deve, assim, ser examinada e compreendida tão só em sua dimensão estática, representada pelo Direito Tributário Material. Necessita o intérprete compreendê-la também em sua

estrutura dinâmica, que corresponde ao Direito Tributário Formal e, nas numerosas ocasiões em que sobrevém a lide, em sua dimensão crítica, representada pelo Direito Processual Tributário em sua dupla acepção, administrativa e judicial.

8. No que tange ao Direito Tributário Material, há várias perplexidades trazidas pelo fato gerador das anuidades: além de estar correlacionada a uma atividade estatal – a mera manutenção de um cadastro de afiliados – e não a uma atividade do contribuinte que indique capacidade contributiva, o antecedente lógico ao fato imponible “existência de inscrição no Conselho” já é tributado pela espécie tributária taxa, o que projeta uma dupla tributação sob o mesmo fato jurídico sem autorização constitucional. Por outro lado, o grande distanciamento entre o afiliado inscrito e o respectivo Conselho acaba impactando o pressuposto da referibilidade, essencial quando se trata de contribuições sociais típicas, como as anuidades profissionais.

9. Ainda no que concerne ao Direito Tributário Material, a Lei nº 12.514/11, que faz às vezes de norma geral aplicável a todos os Conselhos, reprisou a controvertida técnica dos diplomas anteriores, optando por delegar a ato próprio de cada autarquia fiscalizatória a fixação do valor exato da anuidade. Tal deslegalização do aspecto quantitativo da hipótese de incidência se mostra inviável, à luz da definição da regra da legalidade tributária como exigência de que coexistam na própria lei todos os elementos da norma tributária impositiva. Desta forma, a simples previsão de um teto para a fixação dos montantes das anuidades viola o disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, pois a referida Lei nº 12.514/11 deveria conter em seu bojo todas as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito.

10. O crédito tributário advindo das anuidades devidas ao Conselho é constituído mediante lançamento de ofício, e não por homologação, de forma que cabe à autarquia apurar o seu valor e notificar o profissional afiliado a pagá-lo. A atividade de lançamento não se considera concluída enquanto cingida ao seu âmbito interno, pois a notificação não é mero ato formal, assegurando aos afiliados o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a eles inerentes. Ausente a notificação, inexistente lançamento, mas tão só um ato *intramuros* da autarquia, insuficiente para produzir efeitos.

11. É ilegal a conduta omissiva de quaisquer das autarquias fiscalizatórias, tendente a aguardar uma iniciativa de pagamento, procedendo diretamente à inscrição em Dívida Ativa ao verificar que o montante da anuidade não foi carreado voluntariamente aos seus cofres pelo afiliado. Em que pese a jurisprudência entender dispensável a formalização de um processo administrativo mais complexo, com requisitos semelhantes ao exigido na norma que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União (Decreto nº 70.235/72), é necessário a manutenção ao menos de um expediente simplificado. Nele deverá estar comprovado, ainda que sumariamente, o envio de carnê ou guia para o último endereço cadastrado do contribuinte, o que terá o efeito de notificação, à semelhança do que ocorre com o IPTU.

12. Para comprovar sua submissão ao procedimento legal de constituição do crédito tributário, não é imprescindível que a autarquia mantenha em seus arquivos o Aviso de Recebimento postal. Por deterem os funcionários autárquicos fé pública em relação aos atos que venham a praticar no desempenho de suas funções, até mesmo uma certidão de que em determinada data foi expedido para o endereço do afiliado o carnê de pagamento valerá como início de prova deste envio, respondendo o Conselho Profissional por eventual erro ou má-fé consubstanciada em uma certidão com declaração inexata.

13. Inscrito regularmente o crédito em Dívida Ativa, proposto o executivo fiscal e não havendo pagamento, nem indicados bens passíveis de penhora, a postulação de bloqueio de valores é dirigida ao juízo federal competente, sendo bastante comum tal bloqueio bancário atingir quantias impenhoráveis, ou ainda valores ligados à manutenção do mínimo existencial do afiliado. Mesmo naquelas situações em que ainda remanescem recursos em conta corrente, a indisponibilidade de saldos financeiros é muito mais onerosa do que a penhora sobre um bem corpóreo qualquer: ao penhorar-se um imóvel ou veículo, salvo raras exceções, o executado fica como depositário, continuando na sua posse, uso e gozo, enquanto que com o bloqueio das contas correntes torna-se desde logo indisponível o ativo, privando-se o correntista de todos os direitos atinentes ao domínio e lhe acarretando pesados encargos moratórios por conta do capital que, imobilizado, não poderá mais fazer frente ao lançamento a débito na conta bancária.

14. O postulado da proibição do excesso, do qual a vedação à tributação confiscatória é um corolário, decorre do dever de compatibilizar os direitos à propriedade e à liberdade com o interesse público na medida do possível. Por seu intermédio, foi reconhecido em vários ordenamentos um limite implícito ao poder de tributar, que no texto constitucional em vigor encontra-se expresso, consubstanciado na norma prevista no artigo 150, IV da Carta Política.

15. A proibição de tributação confiscatória constitui-se em norma de grande vagueza conceitual, dada a indeterminação de seu preceito. Normas que contém conceitos jurídicos indeterminados não se aplicam diretamente por subsunção: o silogismo não se perfaz com tanta facilidade porque a premissa maior não pode ser adequadamente identificada, dada a sua abstração. Daí que a norma do artigo 150, IV da Carta Política não é regra, entendida como mandamento definitivo cujo eventual conflito com outras regras resolve-se pelos critérios da especialidade e da anterioridade, mas uma norma de colisão que exige concreção.

16. A concreção pode ser conceituada como a complementação do significado de conceitos indeterminados, considerando-se também elementos externos ao sistema jurídico, por meio de um método racional e controlável pela exigência de fundamentação. A concreção do conceito “efeito de confisco” se faz com o auxílio da razoabilidade, postulado que atua no sentido de solucionar confrontos advindos de princípios, espécie normativa mais abstrata e que encerra um mandamento de otimização, indicando o seu peso específico em determinado caso concreto.

17. As origens deste postulado encontram-se na jurisprudência da *Common Law*, com o seu padrão de *reasonable man* e de seu agir moderado, posteriormente desenvolvido pela Suprema Corte dos EUA. Sua aplicação na seara tributária é ampla. Recentemente o STF (RE 754.554-GO), manifestando-se sobre a possibilidade de existirem multas punitivas com caráter confiscatório, posicionou-se no sentido de que “O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”

18. Por meio de sua aplicação, analisa-se a legitimidade e a importância dos fins buscados, e se o meio é apto a atingi-los, mas ultrapassando-se tal exame lança-se mão de outras noções substanciais para ponderar os princípios em conflito.

O postulado da razoabilidade presta-se, desta maneira, à concreção de conceitos indeterminados, indicando quando um meio de tributação é justificado (ou seja, sem efeito de confisco) ou injustificado (com o efeito referido) mediante a cumulação da análise meio/fim com os critérios de proibição de arbitrariedade, moralidade, equidade, possibilidade de justificação pela argumentação prática e aceitação social.

19. A utilização do postulado da razoabilidade pode indicar ao intérprete em que circunstâncias o bloqueio de valores em conta bancária de afiliado a Conselhos configura-se medida exagerada, com contornos confiscatórios. Tal excesso se dá em função da extrapolação do *quantum* exigido em relação às possibilidades de pagamento do executado, face à necessidade de salvaguardar-se sua dignidade resguardando-se o mínimo existencial.

20. **O meio escolhido** para viabilizar a satisfação do crédito autárquico é o bloqueio de valores por intermédio do convênio Bacen Jud, firmado entre os Tribunais Superiores e o Banco Central do Brasil, e que objetiva permitir aos magistrados o envio, pela internet, de ordens judiciais de indisponibilidade e o acesso às respostas das instituições financeiras, bem como a pesquisa de informações bancárias das partes. Como **o fim buscado** é o financiamento da autarquia fiscalizatória mediante a cobrança coercitiva dos créditos inadimplidos, é necessário verificar se tal finalidade justifica o uso da penhora eletrônica de forma automática e peremptória, bastando a citação real ou ficta no processo de execução fiscal, sem qualquer tipo de temperamento ou modulação.

21. Assim como o próprio CTN hierarquiza o crédito tributário federal, estadual e municipal em seu artigo 187, é lícito ao intérprete hierarquizar as várias subespécies de contribuições especiais para fins de modular a forma como será aplicado o Bacen Jud. Um crédito inadimplido da Ordem dos Músicos do Brasil não pode ter as suas garantias equiparadas a de uma contribuição da seguridade social, tal qual a COFINS, tributo destinado a financiar políticas públicas na área de saúde, previdência e assistência social.

22. Ademais, a relação tributária mantida entre o devedor da COFINS e a União é caracterizada por um vínculo permanente que se robustece por meio de uma série de deveres instrumentais, consubstanciadas na exigência de prestações mensais, trimestrais ou anuais à Receita Federal, enquanto o vínculo mantido entre Conselhos e afiliados é bem mais tênue e esporádico, representado, quando muito,

pela remessa anual de carnês de pagamento e pela convocação bianual para eleições. Tal situação determina a manutenção de registros desatualizados, em desacordo com o domicílio do devedor, o que prejudica a notificação do lançamento e a posterior efetividade da citação no processo executivo. A ciência da cobrança em curso só se dará, nestes casos, quando do eventual bloqueio de valores em conta corrente.

23. Deve estar presente uma **valoração moral** que considere a distinção entre o interesse público primário, pertinente à sociedade como um todo e sintetizado nas finalidades últimas que cabe ao Estado promover, e o interesse público secundário, pertencente à pessoa jurídica de direito público que aparece como parte em uma determinada relação jurídica. Tal interesse é comumente referido às conveniências transitórias do aparato estatal. Deverá o juiz cotejar o interesse financeiro da autarquia – maximizar a arrecadação e realizar os seus créditos com rapidez – com o interesse da coletividade representado pela salvaguarda do piso vital de cada indivíduo que a integra, evitando o bloqueio indiscriminado de valores mínimos, presumivelmente comprometidos com as despesas de alimentação, moradia e saúde do executado e de sua família.

24. Não é legítimo sacrificar o interesse público primário com o objetivo de satisfazer o secundário. Há, neste particular, uma valoração moral que passa pelo crivo da hierarquização, escalonando-se o uso da ferramenta Bacen Jud mediante a análise da subespécie tributária que o ensejou, a finalidade de sua instituição e o padrão médio das pessoas físicas atingidas pela medida constritiva. Também a **equidade** – entendida como a justiça no caso individual – exige a harmonização da norma geral – possibilidade de uso da penhora eletrônica em execução fiscal – com as especificidades do caso concreto.

25. A norma geral estabelece que um tributo líquido, certo e exigível, quando inscrito em dívida ativa, enseja a formação de um título e adquire o predicado da exequibilidade, viabilizando a busca de sua satisfação coativa, no bojo da execução fiscal, por meio do convênio Bacen Jud. No caso das anuidades do Conselho, todavia, o devido processo legal não é respeitado em sua dimensão material, pois o fato gerador não traduz uma situação reveladora de riqueza, e por vezes também em sua dimensão formal, face à ausência de notificação ao afiliado da constituição do crédito, fazendo-se diretamente a inscrição em dívida ativa. A dimensão crítica da

relação tributária entre afiliado e Conselho potencializa todas estas fragilidades prévias ao ajuizamento elegendo como primeiro instrumento de cobrança a penhora eletrônica.

26. Afigura-se um equívoco minimizar a **arbitrariedade** de uma ordem de bloqueio descriteriosa sob a justificativa de que, provocado, o juízo ordenador da constrição irá retratar-se de imediato, ao verificar a natureza alimentar da verba: ainda que a liberação da conta bloqueada se dê com rapidez, recursos escassos serão despendidos com a contratação de advogado e débitos em conta pré-agendados deixarão de ser honrados. Ainda que o prejudicado procure a Defensoria Pública ou órgãos de assistência a hipossuficientes, obrigações não pagas ensejarão a cobrança de juros moratórios, bastante inflacionados pelo longo período demandado pela assessoria jurídica gratuita para elaborar e distribuir a petição de desbloqueio.

27. Neste contexto abrangente, a pretensão de bloqueio de quaisquer valores encontrados, sem nenhuma consideração acerca da necessidade de manutenção do afiliado e sua família, não é **socialmente aceitável** sequer pela comunidade de profissionais vinculados a uma dada autarquia, presumivelmente atenta a sua saúde financeira. Uma **justificação** plausível para a utilização da ferramenta Bacen Jud pelos Conselhos, considerando toda a problemática relacionada aos aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência, bem como os vícios de procedimento apontados, só seria possível de ser alcançada pela **argumentação prática racional** mediante o estabelecimento de alguns parâmetros mínimos.

28. Uma análise econômica elementar da tabela de custas judiciais ora em vigor, que prevê o dispêndio de R\$ 5,32 para o ajuizamento de cada executivo, indica que as autarquias fiscalizatórias sempre preferirão o rito da execução fiscal à adoção de meios alternativos de cobrança. Integrando as custas judiciais a espécie tributária taxa e sendo a prestação da atividade jurisdicional um serviço público essencial, devem refletir minimamente o custo da atividade estatal. Sua readequação desestimularia as verdadeiras “linhas de montagem” de petições iniciais executivas, desprovidas de estudo de viabilidade, veiculando dados desatualizados da pessoa do executado e distribuídas sem nenhum tipo de busca prévia de ativos penhoráveis.

29. Uma forma alternativa de cobrança dotada de grande potencial de eficácia foi positivada por meio da Lei nº 12.676/12, que incluiu dentre os títulos sujeitos a protesto as certidões de Dívida Ativa da União e das respectivas autarquias. Além de constituir o devedor em mora, o protesto permite a inscrição do inadimplente em cadastros restritivos de crédito, efeito que – não obstante gerar grande poder dissuasório da manutenção da inadimplência – não implica uma violação do piso vital do afiliado devedor.

30. Além do ganho em rapidez na cobrança do crédito, a adoção sistemática do protesto da CDA proporcionaria aos Conselhos um controle mais apurado das lides remanescentes a serem ajuizadas, indicando-se bens a serem constritos e atualizando-se os endereços dos futuros executados, o que redundaria em tramitação mais breve e resultados mais efetivos. Por outro lado, um número menor de feitos possibilitaria ao Poder Judiciário um controle mais efetivo da ferramenta de bloqueio, determinando-se a consulta prévia de eventuais saldos do afiliado em contas bancárias de todo o país.

31. De posse dos dados da situação financeira do executado, o órgão jurisdicional poderá adotar uma dentre três linhas de ação distintas: ou determina o bloqueio de quaisquer valores encontrados, desde que não sejam ínfimos; ou livra da ordem de constrição montantes de valor equivalente a até quarenta salários mínimos, patamar que vem sendo considerado pela jurisprudência do STJ como uma reserva de valor equiparada à poupança e, portanto, impenhorável. Poderá, ainda, optar por salvaguardar do bloqueio valores até o limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física, face a sua identificação com o mínimo existencial.

32. A primeira alternativa traz o grande inconveniente de não garantir minimamente o juízo para o oferecimento de embargos, pois o depósito em conta judicial advindo do bloqueio representaria um percentual inexpressivo da dívida exequenda. A segunda, por sua vez, acaba por atingir o núcleo essencial do direito dos Conselhos de terem os seus recebíveis tutelados pelas garantias gerais do crédito tributário, dada a grande dificuldade prática dos afiliados inadimplentes manterem em contas bancárias ativos que possam superar os quarenta salários mínimos. O estabelecimento de ordens de bloqueio apenas para aqueles casos em que a consulta prévia revelar valores excedentes a quarenta salários mínimos

equivalerá, na prática, a uma verdadeira supressão da possibilidade de uso do Bacen Jud pelas autarquias fiscalizatórias.

33. O respeito absoluto ao patamar eleito como intributável pelo Imposto de Renda parece-nos a melhor solução, pois o limite de isenção de tal tributo está correlacionado à proteção do mínimo existencial. Ainda que a proteção de tal patamar financeiro se faça sob a rubrica da isenção, tal escolha legislativa não desnatura a verdadeira desoneração constitucional aí contida, decorrência direta do princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

34. Entendemos que haverá uma utilização da ferramenta Bacen Jud com grande potencialidade de contrariar a vedação constitucional da tributação confiscatória quando redundar na constrição de valores inferiores ao limite de isenção do Imposto de Renda. O bloqueio nestas condições provoca, via de regra, uma injusta e abusiva transferência de recursos do contribuinte às autarquias fiscalizatórias. Injusta pelo montante bloqueado em si, e abusiva por esvaziar completamente os direitos ao uso, gozo e fruição destes recursos, determinando-se a sua indisponibilidade e posterior transferência à conta vinculada ao juízo executivo.

35. É no procedimento da execução fiscal que o juiz deverá fazer valer a norma de colisão “vedação de tributação com efeito confiscatório” para verificar se a necessidade de financiamento das atividades do Conselho deverá preponderar – face à dimensão patrimonial do executado presumível da consulta ao seu extrato bancário e demais dados do processo – sobre a propriedade dos valores porventura existentes em conta bancária. Tal controle judicial poderá ser realizado inclusive de ofício, face à indisponibilidade do direito existente sobre pequenas quantias identificadas com o mínimo existencial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. VALDÉS, Ernesto Garzon (Trad.). Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993, (Tercera reimpressão, 2002).
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010
- _____, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualização Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Publico**. Vol II. Buenos Aires: Depalma, 1951, *apud* DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora., 2006.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22^o ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 4. ed. São Paulo: RT, 2004.
- CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. *In: Revista Interesse Público*. Porto Alegre, n. 29, jan./fev. 2005.
- _____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Editora Campus Elsevier. 2008.
- CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 5. Ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARDOSO, Oscar Valente. Anuidades devidas aos Conselhos Profissionais e o (ainda) polêmico Maior Valor de Referência. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Editora Dialética. Outubro – 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

CASTARDO, Hamilton. **Processo Tributário Administrativo**. São Paulo: IOB, 2010.

CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COSTA, Ruth Barros Pettersen da. **A efetividade do mínimo existencial à luz da Constituição Federal de 1988**. Goiás: PUC Goiás, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 5. ed, 2015.

_____. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

DANILEVICZ, Igor. **Direito Tributário e Confisco (Algumas Aproximações acerca do Tema)** *In: O Ensino Jurídico no Limiar do Novo Século (Edição Comemorativa do Cinquentenário da Faculdade de Direito da PUCRS)*. MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de (Org.). Porto Alegre: Edipucrs, 1997.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz. A Tributação e o Mínimo Existencial. *In: Direito Tributário em Questão - Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. v.1, nº 2. Porto Alegre: FESDT, 2008.

DEL GUÉRCIO NETO, Arthur. **Protesto Extrajudicial como forma de Recuperação do Crédito – Parte II**. *Jornal Carta Forense*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/protesto-extrajudicial-como-forma-de-recuperacao-de-credito---parte-ii/15637>>. Acesso em 03 set. 2015.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Princípio do Estado Constitucional Democrático de Direito**. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 95, p. 161-184, 2004.

_____. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

DWORKIN, Ronald. **Los Derechos em serio**. GUASTAVINO, Marta (Trad.). 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1989.

FINCATO, Denise P. **Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre: NOTADEZ, 2008.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

FACCHINI NETO, Eugênio. Reflexões histórico-evolutivas sobre a constitucionalização do direito privado. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Constituição, direitos fundamentais e direito privado**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GAMBA, Luísa Hickel. Aspectos materiais da inscrição nos Conselhos de fiscalização profissional. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São PAULO: RT, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura *sui generis*)**. São Paulo: Dialética, 2000.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. MENDES, Gilmar Ferreira (Trad.). Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, 2002.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica**. 8. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

JUSTEN Filho, Marçal. O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário. *In*: **Revista de Direito Tributário**, nº 67. São Paulo, Malheiros, 1995.

LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. **Teoria dos direitos fundamentais sociais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

LOPES, Lauro Loro. Aspectos Controvertidos das Contribuições para os Conselhos de Fiscalização Profissional à Luz da Lei 12.514/11. *In*: **Revista Direito Tributário Atual**, nº34. São Paulo: Dialética, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Indisponibilidade dos Bens do Réu na Execução Fiscal. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 129. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., junho de 2006.

_____. A questão do protesto de CDA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 236, maio de 2015.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MAURIQUE, Jorge Antônio. Conselhos: Controle Profissional, Processo Administrativo e Judicial. *In: FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). Conselhos de Fiscalização Profissional - Doutrina e Jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. **A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo, n. 23, p. 475-469, dez. 1994.

MIRANDA, Jorge. A abertura constitucional a novos direitos fundamentais. *In: Estudos em homenagem ao professor doutor Manuel Gomes da Silva*. Coimbra: Almedina, 2001. p. 561-572.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal - Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Barcelona: Marcial Pons. 1998.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Marco Aurélio Costa Moreira. **Justiça e Ética: ensaios sobre o uso das togas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

PAULSEN, Leandro. *In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

_____. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

_____. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

PEREIRA, Ricardo Teixeira do Valle. Histórico dos Conselhos de fiscalização do exercício profissional. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil – Parte Geral**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 18° vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2014.

SILVA, Clovis Veríssimo do Couto e. **A Obrigação Como Processo**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. FURQUIM, Luiz Dória (Trad.). Vol I. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor, 2008, p. 270.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Vol. II. São Paulo: Renovar, 2000.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. **Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____; PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Processo de Execução – Parte Geral.** 3. ed. São Paulo: RT, 2004.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 15 maio 2015

_____. Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 15 mai. 2015.

_____. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 22 mar .2016.

_____. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm >. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm > Acesso em: 22 mar. 2016

_____. Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 3.857, de 22 de dezembro de 1960. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3857.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 6.994, de 26 de maio de 1982 (revogada). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6994.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 8.177, de 1 de março de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9177.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8490.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 9492, de 10 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9649cons.htm>. Acesso em: 22 mar 2016.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.

_____. Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11000.htm>. Acesso em: 28 out .2015.

_____. Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12514.htm>. Acesso em: 12 nov. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Disponível em <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria75> > Acesso em: 07 dez. 2015

_____. Justiça Federal. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul. 11ª vara federal. Mandado de Segurança N.º 2001.71.00.009406-4. Disponível em: <[_____. Justiça Federal. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul. 19ª vara federal. Execução Fiscal n.º 50172292220134047100. Disponível em: <\[https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=processo_selecionar&num_processo50172292220134047100&hash=6ea7bdd744e57f703b7942ace63b0aa\]\(https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=processo_selecionar&num_processo50172292220134047100&hash=6ea7bdd744e57f703b7942ace63b0aa\)>. Acesso em: 8 dez. 2015.](http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_pesquisa&dnRefId=&txtPalavraGerada=&strSecao=RS&txtValor=200171000094064&selForma=NP&txtDataFase=01/01/1970&chkMostrarBaixados=&aviso=O%20n%FAmero%20origin%E1rio%20informado%20n%E3o%20est%E1%20cadastrado%20ou%20o%20processo%20j%E1%20foi%20baixado/arquivado.>. Acesso em: 8 dez. 2015.</p></div><div data-bbox=)

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1387415/SC, Relator: Min. OG FERNANDES, Segunda Turma. Julgado em: 05 mar 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1387415&b=ACOR&p=true&l=10&i=2> >. Acesso em: 07 dez. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª turma. Recurso Especial nº 995.564. Relatora: Min. Eliana Calmon. Julgado em: 27 maio 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=995564&b=ACOR >. Acesso em: 07 dez. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Súmula nº 436. Publicada em: 13 maio 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27436%27>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Seção. Recurso Especial nº 1230060 - Relatora Min. Maria Isabel Galotti. Julgado em: 13 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1230060&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.717-6/DF, Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em: 07 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1689518>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.026/DF. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em: 10 out. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2178282>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551. Relator: Min. Celso de Mello, Julgado em: 02.04.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1978816>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Mandado de Segurança nº 21.797/RJ. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 09 mar. 2000. Disponível em ><http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1574696>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 822.485/RS. Relator: Min. Roberto Barroso. Publicado em: 13 out. 2014. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, Recurso Extraordinário nº 853.471/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Publicado em: 02 dez. 2014. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1511/DF. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 16 out. 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1652290>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7. Relator: Min. Sydney Sanches; julgado em 15.12.1993 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1571506>> Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 30 set. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1764331>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, Agravo Regimental no RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.554-GO. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 22 out. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4418884>>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/conselhos-de-fiscalizacao-profissional-ainda-nao-seguem-lei-da-transparencia-aponta-tcu.htm>>. Acesso em 21 mar. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Cível nº 2008.72.99.000946-9. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Publicado no D.E. em 12 jan. 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200872990009469&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Apelação Cível nº 5032502-07.2014.404.7100, Relator: Juiz Convocado Jairo Gilberto Schafer. Julgado em 05 maio 2015. Disponível em <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50325020720144047100&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>> Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. AG 5014023-86.2015.404.0000. Relator: Rômulo Pizzolatti. Decisão juntada aos autos em: 17 abr. 2015. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50140238620154040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Cível nº 5015620-18.2010.404.7000. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Julgado em: 20 maio 2015. Disponível em <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50156201820104047000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Remessa Necessária Cível nº 5001712-36.2011.404.7200. Relator: Joel Ilan Paciornik. Julgado em 01 ago. 2012. Disponível em:

<http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50017123620114047200&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação Cível nº 00023424120014047100. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Julgado em 15 set. 2010. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200171000023422&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Agravo de Instrumento nº 5009674-40-2015.404.0000. Relator: Des. Rômulo Pizzolatti. Julgado em 09 jun. 2015. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50096744020154040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=S&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Agravo de Instrumento nº 5029612-21.2015.4.04.0000. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Julgado em 18 ago. 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41439929185520581110000000004&evento=41439929185520581110000000004&key=b89dcb32856172a4909da9396a150b5261996390a1fc88498c3e8ffa77e79d89>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Agravo Legal em Agravo de Instrumento nº 5021602-85.2015.404.0000. Relator: Des. Jorge Antonio Maurique. Julgado em: 01 jul. 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=414358781515437311100000000248&evento=41435878151543731110000000124&key=7506c8f6fd2e040b89ded534fe16fb25b88ce08e4132076101fbc37b3a44e7fc>. Acesso em: 09 dez. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. Agravo de Instrumento nº 5015802-76.2015.404.0000. Relatora: Juíza Convocada Cláudia Maria Dadico. Julgado em: 07 jul. 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=414365537314293310400000000351&evento=41436553731429331040000000117&key=04784cc2a4264aac191556d109355fe053c1ccc174e6c833ae2195258cb6e2e1>. Acesso em: 09 dez. 2015.