



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
PROGRAMA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO**

CAROLINA OLIVEIRA SERRA DA SILVEIRA

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE E APLICAÇÃO DA
NORMA QUE PROÍBE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO**

**SALVADOR
2021**

CAROLINA OLIVEIRA SERRA DA SILVEIRA

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE E APLICAÇÃO DA
NORMA QUE PROÍBE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica do Salvador – UCSAL como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área de concentração: Alteridade e Direitos Fundamentais.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

**SALVADOR
2021**

Ficha Catalográfica. UCSal. Sistema de Bibliotecas

S587 Silveira, Carolina Oliveira Serra da.
Análise da constitucionalidade e aplicação da norma que proíbe a
distribuição de lucro / Carolina Oliveira Serra da Silveira – Salvador, 2021.
118f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica do Salvador. Pró-
Reitoria Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Direito. Linha de
Pesquisa: Alteridade e Direitos Fundamentais.

1. Distribuição de Lucro 2. Proibição 3. Constitucionalidade 4. Vigência
5. Responsabilidade Tributária I. Pimenta, Paulo Roberto Lyrio - Orientador
II. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-
Graduação III. Título.

CDU 34:336.2

CAROLINA OLIVEIRA SERRA DA SILVEIRA

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE E APLICAÇÃO DA NORMA QUE PROÍBE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Direito na Universidade Católica do Salvador.

TERMO DE APROVAÇÃO

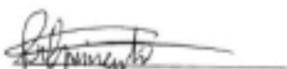
Carolina Oliveira Serra da Silveira

"ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE E APLICAÇÃO DA NORMA QUE PROÍBE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO",

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Direito da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, 13 de abril de 2021.

Banca Examinadora:



Prof.(a) Dr.(a) Paulo Roberto Lyrio Pinenta - UCSAL (orientador)

 Análise de forma digital por
SISTEMA DE AUTENTICAÇÃO
Data: 2021.04.13 10:23:42 AM

Prof.(a) Dr.(a) João Gilcério de Oliveira Filho - UCSAL

 Análise de forma digital por
SISTEMA DE AUTENTICAÇÃO
Data: 2021.04.13 10:23:42 AM

Prof.(a) Dr.(a) Harrison Ferreira Leite - UFBA

AGRADECIMENTOS

A DEUS, onipresente, onisciente e onipotente. Aos meus pais, Carlos Eugênio e Carmem, pelo exemplo de caráter e dignidade. Ao meu marido, Diogo, aos meus filhos, Luiza e Fernando, e aos meus irmãos, Cláudia e Victor, por todo apoio e compreensão. Ao meu orientador e aos demais professores do curso, razão de todos esses acontecimentos. E aos meus colegas, pela experiência transmitida durante as nossas reuniões.

“A verdadeira coragem é ir atrás de seu sonho mesmo quando todos dizem que ele é impossível”.

Cora Coralina

SILVEIRA, Carolina Oliveira Serra Da. **ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE, E APLICAÇÃO DA NORMA QUE PROÍBE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO.** Salvador, 2021. 118f. Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Direito. Universidade Católica do Salvador (UCSAL), Salvador, 2021.

RESUMO. O objetivo deste estudo é analisar a constitucionalidade, vigência e aplicação do art. 32 da Lei nº 4.357/1964. O aludido dispositivo veda às pessoas jurídicas a distribuição de lucros enquanto estiverem em débito não garantido com a União e suas autarquias. A pesquisa será iniciada pelo contexto histórico, fazendo uma análise sobre a vigência do aludido art. 32 após a edição do Código Tributário Nacional. Será realizado um contraponto entre a importância da imposição tributária em detrimento das formalidades legais da norma, bem como no que diz respeito aos direitos fundamentais do contribuinte. O estudo também visará à análise da aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em relação aos sócios, bem como sobre o conceito contábil de lucros e a atual jurisprudência sobre o tema. Ao final conclui-se pela revogação da norma, sob o ponto de vista material, bem como pela inconstitucionalidade formal por imputar nova modalidade de responsabilização dos sócios, propondo, entretanto, uma relativização da sua aplicação como alternativa, caso os critérios de sua vigência e constitucionalidade sejam ratificados pelo Judiciário.

Palavras-chave: Distribuição de lucro. Proibição. Constitucionalidade. Vigência. Responsabilidade tributária.

SILVEIRA. Carolina Oliveira Serra Da. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y APLICACIÓN DE LA NORMA QUE PROHÍBE LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS. Salvador, 2021. 110f. Tesis (Maestría) - Maestría en Derecho. Universidad Católica del Salvador (UCSAL), Salvador, 2021.

RESUMEN. El objetivo de este estudio es analizar la constitucionalidad, vigencia y aplicación del art. 32 de la Ley n ° 4.357 / 1964. La disposición antes mencionada prohíbe a las personas jurídicas distribuir beneficios mientras tienen deudas no garantizadas con la Unión y sus autarquías. La investigación se iniciará por el contexto histórico, realizando un análisis sobre su vigencia luego de la edición del Código Tributario Nacional. Se realizará un contrapunto entre la importancia de la tributación en detrimento de las formalidades legales de la norma, así como respecto a los derechos fundamentales del contribuyente. El estudio también tendrá como objetivo analizar la aplicación del art. 32 de la Ley n°. 4.357/1964 en relación a los socios, así como sobre el concepto contable de utilidades y la jurisprudencia vigente en la materia. Al final, concluye revocando la norma, desde un punto de vista material, así como por la inconstitucionalidad formal por imputar una nueva modalidad de rendición de cuentas de los socios, proponiendo, no obstante, una relativización de su aplicación como alternativa, si los criterios de su vigencia y la constitucionalidad son ratificados por el poder judicial.

Palabras-clave: Distribución de ganancias. Prohibición. Constitucionalidad. Validez. Responsabilidad fiscal.

LISTA DE TABELA

Tabela 1 -	LUCRO – Resultado obtido pela comparação entre despesa e a Receita, subtraindo-se o valor desta do daquela.	42
-------------------	---	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AI – Atos Institucionais

AgR – Agravo de Revista

ART. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

DJe – Diário de Justiça eletrônico

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IN – Inciso

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

LEF – Lei de Execuções Fiscais

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

MIN – Ministro

MG – Minas Gerais

PGR – Procuradoria Geral da República

PR - Paraná

REL – Relator

REsp – Recurso Especial

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 O ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 E A APLICAÇÃO NO TEMPO.....	16
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964.....	16
2.2 A IMPORTÂNCIA DA CODIFICAÇÃO E A APLICAÇÃO DO ART. 32 DA LEI Nº.4.357/1964.....	19
2.3 SISTEMA NORMATIVO POSITIVO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DA VIGÊNCIA DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964.....	22
2.3.1 Possível revogação global.....	24
2.3.2 Possível revogação tácita do Art. 32 Da Lei nº. 4.357/1964 em Detrimento ao Art. 185 do CTN.....	26
2.3.3 Possível revogação tácita do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em detrimento ao Decreto – Lei 822 De 1969.....	29
2.3.4 Cessação de vigência em razão de desuso e costume negativo.....	31
3. HERMENÊUTICA JURÍDICA, CONCEITO DE DÉBITO GARANTIDO E A NECESSIDADE DE RELATIVIZA�O DA APLICA�O DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964.....	34
3.1 APLICA�O IRRESTRITA DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 E O PRINCÍPIO DA BOA-F� OBJETIVA.....	37
3.2 CONCEITO DE DISTRIBUI�O DE LUCROS E A INTERFERÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NOS INSTITUTOS CONTÁBEIS.....	41
3.3 CONCEITO CONTÁBIL OU OBRIGA�O TRIBUTÁRIA?.....	43
4. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964, SUA IMPORTÂNCIA PARA A ARRECADA�O TRIBUTÁRIA E	

AS	LIMITAÇÕES	AO	PODER	DE
TRIBUTAR.....				48
4.1	SUPERAÇÃO DO AUTORITARISMO E CONTROLE DO PODER NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....			52
4.2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/2004.....			55
4.2.1	Proteção à Dignidade Da Pessoa Humana e a Proibição Da Distribuição De Lucros.....			58
4.2.2	O Art. 32 Da Lei Nº 4.357/1964 e Princípios Constitucionais da Livre Iniciativa e da Proporcionalidade.....			63
4.2.3	Princípio Da Proibição Do Excesso E A Proibição Da Distribuição De Lucros.....			67
4.2.4	Princípio Da Proibição Da Proteção Insuficiente.....			69
4.2.5	Ofensa ao princípio do devido processo legal e a aplicação de sanção política.....			71
4.2.6	A Multa Do Art. 32 Da Lei nº. 4.357/1964 e Princípio Do Não Confisco...75			
4.2.7	Princípio Da Vedação De Impostos Proibitivos.....			78
4.3	ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE SOB O PRISMA DA TEORIA DA RECEPÇÃO.....			79
5.	ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 SOB O CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....			83
5.1	ANÁLISE FORMAL DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 SOB O CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....			90
5.2	JURISPRUDÊNCIA E ANÁLISE DA ADI 5161.....			94
	CONCLUSÃO.....			101
	REFERÊNCIAS.....			106

1. INTRODUÇÃO

Na vigência da Constituição de 1946, foi editada a Lei nº 4.357/1964, cujo art. 32 vedava às pessoas jurídicas a distribuição de lucros enquanto estivessem em débito não garantido com a União e suas autarquias, bem como imputava aos sócios a aplicação de multa pelo recebimento dos frutos sociais. No ano de 1964, ainda não vigia o Código Tributário Nacional (CTN), muito menos a Lei de Execuções Fiscais, por este motivo, a teleologia da norma era, justamente, manter a regularidade do pagamento dos tributos por parte dos contribuintes e evitar a dilapidação do patrimônio dos inadimplentes.

No entanto, no ano de 2004, com a edição da Lei nº 11.051/04, o art. 17 alterou a referida norma passando-se a aplicar o citado art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 como se o mesmo ainda fosse vigente e aplicável ao ordenamento jurídico positivo atual, principalmente no que diz respeito à responsabilidade fiscal dos sócios. A constitucionalidade da sua aplicação, em detrimento do art. 170 da Constituição Federal que dispõe sobre a liberdade econômica e empresarial, ainda não foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em que pese haver uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5161 proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). O fato é que diversos contribuintes continuam a ser autuados de forma indiscriminada, inobstante o fato de que após o advento do Código Tributário Nacional (CTN), a Fazenda Pública passou ter a seu favor outros meios de cobrança constitucionais dos seus créditos.

Considerando que a arrecadação tributária é a principal fonte de realização das políticas públicas, parece não fazer sentido que uma pessoa jurídica distribua lucros aos seus sócios quando há dívidas tributárias na sociedade. Por outro lado, uma norma precisa ter embasamento constitucional para ser aplicada. Dessa forma, o objetivo do presente estudo é examinar a constitucionalidade, vigência e aplicação do art. 32 da Lei nº 4.357/1964, inclusive em relação à responsabilização dos sócios. Neste sentido, tem-se como objetivos específicos: a) analisar o art. 32 da lei nº. 4.357/1964 e sua aplicação no tempo; b) estudar a hermenêutica jurídica dentro do contexto da relativização do art. 32, Lei nº. 4357/64; c) analisar a constitucionalidade do art.

32 da lei nº. 4.357/1964, sua importância e limitações para a arrecadação tributária e as limitações ao poder de tributar e sua responsabilização.

Para tanto, como perguntas geradoras para a problematização do objeto, tem-se: a) a norma disposta no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 perdeu a vigência após a edição do Código Tributário Nacional? b) a proibição de distribuição de lucros por pessoa jurídica em débito não garantido com a União foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988? Há violação aos princípios constitucionais tributários? c) A aludida norma é necessária para otimização da arrecadação tributária? d) a norma do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 interfere nos conceitos contábeis e de direito privado? e) no que se refere à penalidade imposta aos sócios foi criada uma nova modalidade de responsabilidade tributária? f) em termos formais, a norma em estudo viola o art. 146 da Constituição Federal? g) qual o conceito de débito garantido? h) qual a correta interpretação e aplicação da norma?

Será realizada uma abordagem qualitativa com procedimentos de revisão de literatura e análise documental através de análise da legislação, da doutrina e da jurisprudência. Do ponto de vista técnico, a pesquisa a ser realizada neste trabalho pode ser classificada como literária, considerando que será desenvolvida através de materiais publicados em livros, artigos científicos, dissertações e teses. Enquanto procedimento, este trabalho realizar-se-á por meio de documentação indireta, e no intuito de otimizar o estudo a ser realizado e melhor aproveitar as fontes, os dados serão coletados por meio do fichamento das informações extraídas dos livros, artigos científicos e documentos consultados. Para tanto, realizou-se pesquisa exploratória nas bases de dados LILACS, SCIELO e Google Acadêmico com os descritores: “Distribuição de lucro”; “proibição”; “Constitucionalidade”; “Vigência”; “Responsabilidade tributária”, com operadores booleanos e/ou (and/or) sem delimitação de tempo, sem delimitação de língua; com delimitação de território à América Latina.

No caso do presente estudo há uma aproximação entre a pesquisa e o pesquisador. Isso porque a presente pesquisa perpassa não só pela transversalidade da penalidade na vida do contribuinte, mas também pela própria vida da pesquisadora, tendo em vista não só exercer uma militância advocatícia tributária, mas também por poder ser abarcada por essa característica normativa. A partir dessa característica de que a pesquisa em

direito tem essa vida de mão dupla entre objeto de pesquisa e a própria pesquisadora, se faz necessário um resgate epistemológico próprio para melhor entendimento do objeto, ainda que normatizado. Para isso é necessário romper com alguns jargões próprios do Doutrino do Direito e de uma linguagem viciada. Com isso, para entender a evolução normativa no âmbito social foi necessário fazer um panorama histórico e uma análise baseada na boa-fé do contribuinte.

O segundo capítulo versa sobre a aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 no tempo. Para tanto, será analisado o contexto histórico quando da edição da norma, bem como examinada a vigência do aludido art. em detrimento ao nascimento do sistema tributário brasileiro, sob os aspectos da revogação global, da revogação tácita sob o olhar do art. 185 do Código Tributário Nacional e, por fim, da revogação por desuso ou costume negativo.

O terceiro capítulo versa sobre a hermenêutica jurídica da norma em estudo, desvendando-se o conceito de débito garantido e analisando-se uma relativização da aplicação da norma amparada no princípio da boa-fé. Também no terceiro capítulo, ainda sob a ótica da hermenêutica, serão examinados o conceito de distribuição de lucros e a possibilidade ou não de interferência do direito tributário nos conceitos contábeis e de direito privado.

O quarto capítulo tem por objeto a análise da constitucionalidade do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em relação aos princípios constitucionais tributários, avaliando-se a importância da norma em estudo para a arrecadação tributária, bem como a sua aplicação relacionada às limitações ao poder de tributar. Será, ainda, examinado se o caso se refere à inconstitucionalidade ou à revogação da legislação sob o manto do princípio da recepção.

O quinto capítulo versa sobre a constitucionalidade do emprego do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 sob o contexto da responsabilidade tributária, avaliando-se materialmente e formalmente a multa imputada aos sócios. Por fim, será analisado o posicionamento jurisprudencial, no âmbito judicial e administrativo, sobre a proibição de distribuição de lucro por pessoa jurídica em débito não garantido com a União.

2. O ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 E A APLICAÇÃO NO TEMPO

A Lei nº. 4.357 foi editada em 16 de julho de 1964, prevendo o seu art. 32 que as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderiam a) distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas; b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos. Segundo a norma, a desobediência importa em multa, em montante igual 50% a (cinquenta por cento) para as pessoas jurídicas das quantias que foram pagas indevidamente aos diretores e demais membros da administração superior, bem como às pessoas físicas que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dos valores distribuídos.

Sobre a aludida norma, sabe-se que a mesma foi editada em 1964, ou seja, antes do advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Portanto, faz-se necessária, inicialmente, a análise do contexto histórico, como forma de verificar a teleologia da norma e conjecturar as bases jurídicas da época de sua edição. Em seguida, será realizado o exame da sua vigência após o implemento do Sistema Tributário Nacional sob o crivo da possível revogação global e, ainda, de uma possível revogação tácita no que concerne à sua incompatibilidade material em cotejo com os dispositivos constantes no CTN. Por fim, será analisada a vigência da norma sob o viés da cessação por desuso ou costume negativo.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964

A Lei nº. 4.357/1964, cujo art. 32 vedava às pessoas jurídicas a distribuição de lucros enquanto estivessem em débito não garantido com a União e suas autarquias, bem como imputava aos sócios a aplicação de multa pelo recebimento dos frutos sociais, foi editada a no ano de 1964 e sob a

vigência da Constituição de 1946. Conforme consta na exposição de motivos¹ da norma, a intenção do legislador, quando da edição do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, era o incremento da receita pública, visando, ainda, ao combate à causa primeira do processo inflacionário; o déficit orçamentário da União. Cumpre esclarecer que, segundo o autor do anteprojeto, duas preocupações básicas deveriam nortear qualquer tentativa de aumento de receita; a de reforço tributário sem agravar a situação do contribuinte e a da correção de dispositivos tributários fortemente distorcidos pela inflação. Segundo o autor legislativo, a correção dessas distorções permitiria exigir maior contribuição sem agravar a situação do contribuinte.

Sobre a menção acerca do déficit da União e da necessidade de incremento de receitas públicas constantes na exposição de motivos, cumpre rememorar que a Lei nº. 4.357, de 16 de julho de 1964, que incluiu no ordenamento jurídico da época a proibição de distribuição de lucros por parte de pessoas jurídicas que estivessem em dívida com a União, foi editada antes do Sistema Tributário Nacional e durante o Regime Militar. No Brasil o regime perdurou entre 1964 e 1985. O regime começou com o afastamento do presidente João Goulart, devido ao golpe militar que ocorreu em 31 de março de 1964, assumindo provisoriamente a presidência o então presidente da Câmara dos Deputados, Ranieri Mazzilli, passando-se depois o cargo definitivamente para o Marechal Castelo Branco².

Durante este período foram baixados vários Atos Institucionais, resultando a edição do AI-5, de 1968, que determinou a suspensão de direitos previstos na Constituição de 1967, a dissolução do Congresso e a supressão de liberdades individuais. Em razão das diversas injustiças, os operadores do direito tiveram fundamental papel no que se refere à tentativa de garantir os direitos dos civis, ainda que de certa forma cerceados pela ditadura.

Nessa época, o sistema de arrecadação mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para

¹ Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4357-16-julho-1964-376620-exposicaodemotivos-150637-pl.html>>

² FREITAS, Vladimir Passos de *et al.* **O Poder Judiciário No Regime Militar (1964-1985)** Simplíssimo, Ebook Kildle.

37% e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963³. Nessa conjuntura, a forma para se conseguir o aumento de receita foi através de alterações na legislação visando expandir a base tributária ou elevar a carga de alguns impostos. Nas palavras de Ulhôa Canto, o fisco brasileiro teria perdido, nesta época, toda espiritualidade, visando, tão-somente, obter dinheiro pelas formas que se afigurassem mais fáceis e produtivas⁴. A arrecadação era voraz, principalmente a tributação sobre a renda. Por outro lado, não existiam regras definidas de Direito Tributário para defesa dos contribuintes.

Em verdade, o tratamento do Direito Tributário, como disciplina autônoma, é algo recente. Antes de 1960 os tributos eram tratados na seara do Direito Financeiro⁵. Ruy Barbosa Nogueira em 1960 ainda falava sobre a escassez de ensino de doutrina e jurisprudência da matéria no país. Não havia a cadeira de Direito Tributário nas Faculdades de Direito brasileiras e mesmo o Direito Financeiro só foi inserido como disciplina autônoma a partir de 1962, quando a Comissão de Ensino Superior do Conselho Federal de Educação a fez incluir no currículo mínimo dos cursos de graduação em Direito⁶. Para Barbosa Nogueira, a evidência do Direito Financeiro deveu-se à sua inclusão na Constituição de 1946. Já o Direito Tributário, por sua vez, apenas viria a ter sua autonomia reconhecida após a década de 1960, no contexto da Reforma Constitucional Tributária de 1965⁷.

O fato é que antes da Reforma Constitucional Tributária em 1965, havia uma proliferação legislativa confusa e desordenada em matéria fiscal. Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam e os abusos e as ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais⁸.

³ VARSANO, Ricardo. **A Evolução o Sistema Tributário Brasileiro o Longo Do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Rio de Janeiro, janeiro de 1996, IPEA, 1998.

⁴ PEREIRA, Paulo Henrique Rodrigues **Revisão fiscal [livro eletrônico]: oportunidades tributárias legislação e prática**.— São Paulo: Trevisan Editora, 2018. 750 Mb; ePUB.”

⁵ AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 23 edição, 219, São Paulo, Saraiva. P.23.

⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p.19-20.

⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. Métodos de interpretação e Direito Tributário, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, pp 135, v. 36.1, jan./jun. 2016.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, 5 edição, 1998, Saraiva, p.18.

Segundo descreve Ives Gandra⁹, nesta época os contribuintes não tinham recursos para as grandes discussões judiciais e acabavam recolhendo o injusto, incentivando ainda mais as arbitrariedades e ilegalidades por parte dos governos. Ademais havia uma lentidão da Justiça, o que dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A falta de um sistema constitucional tributário fazia com que os problemas se multiplicassem entre fiscais e contribuintes, diante de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada.

Dessa forma, é importante frisar, que quando da edição da Lei nº. 4.357/1964, não havia uma sistematização das normas de direito tributário. Por outro lado, em razão do déficit orçamentário, a União editava leis com objetivos apenas arrecadatários e sem observância a qualquer direito dos contribuintes.

2.2 A IMPORTÂNCIA DA CODIFICAÇÃO E A APLICAÇÃO DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964

Diante do contexto histórico abordado no tópico anterior, a codificação despontava como meio de racionalização, unidade e sistematização do regime tributário vigente, bem como para definições de institutos jurídicos básicos para coibir as arbitrariedades cada vez mais ocorrentes.

A questão dos conceitos foi enfaticamente abordada na Exposição de Motivos do Código Tributário Nacional, pelo Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, onde o mesmo explicou a importância da inclusão no projeto de definições de institutos jurídicos e particularmente dos impostos privativos federais, estaduais ou municipais. De acordo com o Ministro, era forçoso reconhecer que, na fase de elaboração do Direito Tributário, a fixação de determinados conceitos básicos seria essencial para assegurar ao Código a plenitude de sua eficácia.¹⁰

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro: Uma Análise Crítica**, Revista dos Tribunais 2016 RT VOL.969 (JULHO 2016). Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF>

¹⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Formação do Direito Tributário como disciplina jurídica: recortes e exclusões**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA, pp 278 Disponível em: <<https://portalseer.ufba.br/index.php/rppgd/article/download/18281/12776>>

No mesmo sentido, foi a exposição realizada por Octávio Gouvêa de Bulhões, Ministro da Fazenda à época, que reforçou na época a necessidade de instituição de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja, um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar. O Ministro ressaltou que a disciplina do direito tributário era especialmente necessária no Brasil, uma vez que, por ser o Brasil um país de organização federativa, era comum a adoção de critérios diferentes em situações econômicas e juridicamente idênticas¹¹.

Assim, o Direito Tributário brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica apenas a partir da Emenda Constitucional nº 18/65. Anteriormente, faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar¹². Bernardo Ribeiro de Moares¹³ afirmou que o Sistema Tributário Nacional teve origem na Emenda Constitucional nº 18/65, ponto culminante de um longo processo evolutivo. Para Luciano Amaro, no plano do direito Positivo brasileiro, o Direito Tributário firmou-se com Emenda n. 18 de 1965, que estruturou o Sistema Tributário Nacional.¹⁴

A Emenda Constitucional nº 18/65 foi, portanto, a semente do CTN, instituído por intermédio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sendo assim, apenas através do CTN foi designado o Sistema Tributário Nacional, bem como instituídas as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. É, portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário. Dessa forma, pode-se dizer que o art. 32 da Lei nº. 4.357 de 16 de julho de 1964, foi editado em um momento de desestabilização política e jurídica, principalmente pela falta de um sistema tributário vigente que estabilizasse as relações entre o erário e os contribuintes.

Frise-se que a codificação é de suma importância para estabilização do Direito, trazendo para a sociedade maior segurança sobre a legislação, que passa a ter um orientador, o código. Sobre a importância e as vantagens da

¹¹ Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-1966-1966-358971-exposicaodemotivos-148797-pl.html>>

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro: Uma Análise Crítica**, Revista dos Tribunais 2016 RT VOL.969 (JULHO 2016). Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_ser_vicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF>

¹³ MORAES, Bernardo. **Sistema Tributário da Constituição de 1969**, Revista dos Tribunais, 1973, p. 213-4.

¹⁴ AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 23 edição, 219, São Paulo, Saraiva. P.27

codificação na seara tributária, Vanoni¹⁵ ensina que com a edição de um código, do ponto de vista formal, é implementada uma ordem administrativa harmoniosa, que dá a possibilidade de utilizar a mesma atividade administrativa no sentido de mais impostos e de reduzir ao mínimo as funções auxiliares do indivíduo. Por outro lado, do ponto de vista substancial, eliminam-se as contradições e descontinuidades entre os diversos institutos fiscais, reduzindo as diferenças e aquelas realmente imposto pela realidade das coisas. De acordo com Vanoni, a futura legislação tributária permanece consideravelmente simplificada. A parte geral tende a ser uma ordem formal da relação tributária que não se modifica facilmente.

O fato é que o código, como norma geral, estabiliza o sistema, fato esperado pela Constituição. Dessa forma, as demais leis devem se submeter ao código em razão da compatibilidade hierárquica de conteúdo. Por essa razão, as demais normas devem submeter-se ao papel orientador do código, trazendo, portanto, segurança jurídica. Fábio Siebeneichler¹⁶ explica que o código não é apenas mais uma lei, mas um valor cultural do ordenamento jurídico, e a sua manutenção constitui uma manifesta aplicação do princípio da continuidade.

Aliomar Baleeiro¹⁷ ensina que os códigos, mesmo condenados à mutilação do tempo, põem ordem e estimulam a elaboração do estudo científico do Direito, principalmente em relação ao Direito Tributário. Dessa forma, no Direito Tributário brasileiro a codificação foi um elemento essencial para a construção de uma legislação harmônica, com regras formais capazes e estabilizar as relações entre contribuintes e erário. Afinal, uma legislação esparsa e volúvel apenas traz insegurança jurídica para as partes. Nos idos de 1958, Aliomar Baleeiro, em parecer sobre Projeto de Código Tributário Nacional (Projeto nº 4.834, de 1954)¹⁸, na Câmara dos Deputados, também salientou que o Código é elemento de estabilização do Direito Tributário. Dessa forma, a codificação no Brasil trouxe estabilidade nas relações entre contribuintes e erário, fato necessário diante do grande número de normas esparsas e contraditórias, bem como assegurou a formação do Sistema Tributário Nacional.

¹⁵ VANONI, Enzo. **Il problema della codificazione tributaria**. *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1938, I, p. 448

¹⁶ ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. **Da codificação – crônica de um conceito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 157.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 19;

¹⁸ Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva, v. 4, n. 1 P. 1-67, Jan / jul 1992.

2.3 SISTEMA NORMATIVO POSITIVO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DA VIGÊNCIA DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964

Conforme já disposto, a Lei nº. 4.357, de 16 de julho de 1964, cujo art. 32 incluiu no ordenamento jurídico da época a proibição de distribuição de lucros por parte de pessoas jurídicas que estivessem em dívida com a União foi editada anteriormente ao implemento do Sistema Tributário Nacional. Sobre o conceito de “sistema”, socorre-se aos ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Junior¹⁹, que descreve “sistema” como uma palavra de origem grega, “significando aquilo que construído (SYN – ISTEMI), isto é, uma totalidade, cujas partes apontavam, na sua articulação, para uma ordem qualquer.” Um sistema não permite composição e decomposição sem a perda da unidade central, distinguindo-se o sistema de mera agregação. Lourival Vilanova²⁰ leciona que “sistema implica ordem, isto é, uma ordenação de partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são elementos do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser estrutura.”

Claus-Wilhelm Canaris²¹ identificou o sistema jurídico como uma ordenação ou adequação valorativa, pela qual se permite a transposição de alguns valores fundamentais para casos comparáveis, que garante a ausência de contradições em determinada ordem e tende à realização da justiça. Um sistema jurídico é, portanto, a reunião de todos os textos jurídicos, desde a Constituição até os mais singelos atos infralegais, sendo as unidades desse sistema as normas jurídicas que se interligam mediante vínculos horizontais (relação de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierárquica)²². Portanto, um sistema jurídico não permite contradições entre as normas, sendo estas contradições resolvidas pela primazia hierárquica ou pela

¹⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito**, RT, 1976, p. 9 a 23.

²⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 162.

²¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 14-23.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 6 ed. Saraiva, São Paulo, 1993.

modalidade cronológica (a lei posterior revoga a anterior). É por este motivo que podemos dizer que o Direito é unitário e homogêneo.

Sobre o processo de sistematização jurídica este compreende várias operações que visam ao alcance de um sistema harmônico²³. Tércio Sampaio Ferraz Júnior²⁴ adota o conceito pragmático de sistema jurídico, de modo que para o autor o sistema não se reduz a uma (única) unidade hierárquica, não tem estrutura de pirâmide, mas estrutura circular de competências referidas mutuamente, dotada de coesão. Sendo assim, a coesão do sistema é garantida pelas relações de calibração em que repousa a imperatividade do ordenamento jurídico.

Sendo assim, adota-se neste estudo o conceito de sistema jurídico como um conjunto de normas coordenadas e harmônicas, que não apenas encontram validade em uma única norma fundamental, mas em várias normas de origem. Trata-se de um sistema dinâmico de normas, onde não há possibilidade da existência de normas soltas e desconexas com os princípios orientadores ou com as normas originárias.

No que se refere ao Sistema Tributário Brasileiro, considerado o sistema como um todo, em que cada parte desempenha sua função coordenada com a função das outras, pode-se afirmar que no Brasil nem sempre existiu sistema tributário. Existiu a fase antecedente do sistema (até 1965) e a sistemática iniciada após a reforma tributária.²⁵ Dessa forma, adentrando no objeto deste estudo, faz-se necessário analisar se com a edição do Código Tributário Nacional o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 foi recepcionado pela norma superior e com as demais normas e princípios do sistema, bem como, se ainda seria aplicável ao novo contexto jurídico, uma vez que quando da edição da Lei nº. 4.357/1964 não havia um conjunto harmônico de normas existentes na ordenação jurídica tributária, fato que enseja dúvidas acerca da sua vigência após a edição da codificação e sistematização do direito tributário nacional, sob o contexto da revogação global- sistemática que será objeto do próximo item.

²³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, V. 1, 28 edição, 2011, Saraiva, p. 77.

²⁴ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 191.

²⁵ BRITO, Edvaldo Pereira De. **Reflexos Jurídicos da atuação do Estado no Domínio Econômico**. 2ª ed. – São Paulo: saraiva, 2016. Disponível em: <<https://amz.onl/8SVwKWS>> Acesso em: 05 de jan. de 2021.

2.3.1 Possível Revogação global

O processo de codificação tem por objetivo justamente ordenar, mediante uma sistematização racional, a unidade essencial de um determinado ramo do direito. Por isso, o mundo dos códigos é o mundo da busca pela segurança, traduzida numa sequência de capítulos e artigos e consolidando os valores mais relevantes que a sociedade quer ver preservados sobre uma dada matéria²⁶.

Sobre a importância da codificação e seus efeitos, cumpre citar que inobstante a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) não fazer referência à revogação global, este fenômeno acontece exatamente na edição de Códigos onde seja alterado ou criado todo um sistema ou microssistema jurídico, de forma que a legislação esparsa anterior fica superada. O instituto é denominado revogação global, pois atinge todas as leis anteriores à lei revogadora, não sendo indispensável que cada uma delas seja incompatível²⁷.

Há autores que denominam o instituto como “revogação por assimilação” que é caracterizada pelo fato de dar-se inteira regulação à matéria. Assim, quando o legislador realiza a edição de normas jurídicas que disciplinam inteiramente uma matéria já regulada anteriormente, diz-se que o material jurídico anterior foi revogado²⁸. Pode-se dizer que em razão de não existir disposição revogadora, a revogação se opera apenas com a publicação de material jurídico nos termos da terceira parte do art. 2º da LINDB²⁹: “A lei posterior revoga a anterior (...) quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

²⁶ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 19;

²⁷ RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico, **Comentários à Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro** - São Paulo: Saraiva, 2016, p. 44-46

²⁸ SGARBI, Adrian. Revogação. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/127/edicao-1/revogacao>

²⁹ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Ademais, não se exige, neste caso, uma incompatibilidade ponto por ponto entre as normas, apenas é necessário que ambas tratem da mesma matéria. Oscar Tenório leciona que não se exige conflito entre todas as disposições de duas leis, sendo qualquer incompatibilidade suficiente para legitimar a revogação da lei anterior.³⁰ Por sua vez, José de Oliveira é impositivo quanto à possibilidade de revogação global. Segundo o mesmo, quando uma lei nova regula todo um instituto jurídico ou todo um ramo de direito os preceitos da lei anterior, estes ficam revogados, sem a necessidade de demonstrar a incompatibilidade específica de cada um deles com o preceito da nova lei.³¹

Tercio Sampaio Ferraz Júnior³², afirma que a revogação também pode ocorrer na modalidade global, ou seja, por meio de uma norma revocatória implícita, pode-se disciplinar integralmente matéria disciplinada anteriormente. Como por exemplo, cita o autor que se viesse a ser promulgada uma lei geral das obrigações, ainda que esta repetisse muitas disposições do Código Civil e Comercial, todas elas ficariam revogadas porque a matéria foi reformulada integralmente.

A revogação global também já foi objeto de julgamento no Superior Tribunal de Justiça. Nos autos do REsp 38880-5/MG, rel. Min. Eduardo Ribeiro, DJ de 24/10/1994, o tribunal entendeu pela revogação da norma do Decreto-Lei nº. 3.200/41 pelo Decreto-Lei nº. 532/69. Segundo o relator, houve, no caso, a revogação sistemática através de uma remodelação do sistema normativo que disciplina a instituição dos valores das mensalidades escolares:

DIREITO ECONÔMICO. ENSINO. MENSALIDADE ESCOLAR. DESCONTO PARA MAIS DE UM FILHO ESTUDANTE DO MESMO COLÉGIO. IMPOSSIBILIDADE. REVOGAÇÃO DO ART. 24 DO DL L3.200/41. LICC, ART. 2º, § 1º. RECURSOS PROVIDOS. 'Não persiste o desconto na mensalidade escolar em virtude de mais de um filho estudar na mesma escola, tendo em vista a revogação tácita do art. 24 do DL 3.200/41 por legislação posterior que regulou toda a matéria e não previu o referido desconto.'(Resp. nº 168.339-SP, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ de 16/8/1999); 'Ensino. Mensalidade (mais de um filho estudante). Desconto (impossibilidade). De acordo com decisões da 2ª Seção, o art. 24 do DL nº 3.200/41 foi revogado pelo DL nº 532/69 (por todos, REsp-38.880, DJ de 24.10.94). Recurso especial conhecido e provido.

³⁰ TENÓRIO, Oscar. **Lei de introdução ao código civil brasileiro**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.p. 82

³¹ Ascensão, José de Oliveira. **Direito Autoral**. Rio: Ed. Forense, 1980.

³² FERRAZ JÚNIOR, T. **Introdução ao estudo do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 203.

Neste sentido, sob o contexto da revogação global, pode-se dizer que o art. 32 da Lei nº 4.357/1964 não mais possui amparo no atual ordenamento jurídico, uma vez que enseja restrições e implicações pontuais já absolutamente combatidas no mundo do Direito. Sendo assim, em face do instituto de revogação por assimilação, desde a instituição do Código Tributário Nacional já não possui a citada lei federal pressupostos essenciais de existência, tendo em vista da revogação decorrente da própria codificação.³³ Sendo assim, tendo o Código Tributário Nacional definido toda a matéria atinente ao Sistema Tributário Nacional, e sendo o próprio CTN o marco de nascimento do Sistema Tributário Nacional, pode-se dizer que, juridicamente, ocorreu a revogação global ou por assimilação da legislação esparsa, inclusive do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964.

2.3.2 Possível revogação tácita do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em detrimento do art. 185 do CTN

Inobstante a aparente não recepção do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 por parte do Sistema Tributário Nacional após a edição da codificação, cumpre realizar uma análise das normas editadas posteriormente à instituição do Sistema Tributário Nacional, como forma de verificar eventual revogação tácita da regra de vedação à distribuição de lucros em razão de débitos.

O conceito de validade de uma norma está sempre ligado a um determinado sistema normativo. O ato revogatório tem por efeito a retirada de validade da norma revogada e a criação de um novo sistema normativo. Existe conflito entre normas sempre quando o que se fixa em uma delas é incompatível com aquilo que outra estabelece, ou seja, o cumprimento de uma delas ocasiona a violação da outra. Neste sentido, o legislador adotou o brocardo *lex posterior derogat priori*, sendo este inserido na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro no art. 2º³⁴: lei posterior revoga a anterior quando expressamente o

³³ BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Apontamentos Acerca da Distribuição de Lucros e Bonificações a Sócios, Quotistas e Acionistas de Pessoas Jurídicas com Débito Tributário Federal Não Garantido: a Lei nº 4.357/1964 e o CTN de 1966, RET Nº 86 - Jul-Ago/2012 - ASSUNTO ESPECIAL – DOUTRINA** p. 11.

³⁴ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>

declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Neste aspecto, avaliando a contradição específica entre normas, sabe-se que a ocorrência de conflitos de normas jurídicas no tempo está condicionada à coexistência da sucessividade de normas, da identidade da matéria regulada, da divergência quanto ao conteúdo da conduta prescrita e da existência de validade, vigência e eficácia das normas em conflito. A sucessividade indica que o conflito de normas jurídicas no tempo apenas surge entre normas existentes no ordenamento jurídico em marcos temporais distintos e que regulem a mesma matéria, tendo o mesmo suporte fático.

Acerca do objeto aqui estudado, é necessário atentar, no que se refere ao conflito entre normas, que o Código Tributário Nacional, norma posterior, deixou de dispor sobre a distribuição de lucros em detrimento da existência de débitos, uma vez que não há um artigo específico sobre a citada vedação. Por outro lado, o Código Tributário Nacional tratou de delimitar e regular a alienação de bens e direitos em seu art. 185. Segundo consta no art. 185, apenas se presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, se o crédito tributário estiver regularmente inscrito como dívida ativa. Não havendo, entretanto, fraude ou proibição, na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Logo, no contexto do regramento do Código Tributário Nacional, a mera distribuição de lucros por parte de pessoa jurídica que esteja em débito com a Fazenda Pública não é capaz de ocasionar penalidades, uma vez que é necessário que o débito esteja inscrito em dívida ativa, bem como é essencial a comprovação da inexistência de outros bens capazes de atender ao pagamento do crédito tributário para ensejar a ocorrência de fraude. Ou seja, a interferência do legislador nas decisões das empresas acerca da distribuição de seus lucros com o único objetivo de cobrar tributos não parece ter sido recepcionada pelo CTN.

O fato é que há uma incompatibilidade entre as citadas regras jurídicas, principalmente sob o ponto de vista principiológico e teleológico. Segundo

Geraldo Ataliba³⁵, não se pode obedecer a uma norma jurídica e ao mesmo tempo estar obedecendo outra. O sistema por ser uno e harmônico, é extremamente coerente e lógico, por si mesmo. Nele não há incoerência. Desta forma, à luz da noção de que o direito constitui um sistema uno, harmônico e indivisível, forçoso convir que o conflito de normas pode existir apenas aparentemente. Assim, vislumbrando-se quaisquer contradições, antagonismos e antinomias, deve o operador jurídico lançar mão de um dos mecanismos fundamentais que a Ciência do Direito construiu ao longo do tempo: critério cronológico, o hierárquico e o da especialidade³⁶.

Neste ensejo, retroagindo-se à época da promulgação do CTN, as disposições contidas na referida Lei nº 4.357/1964, quanto aos efeitos do crédito tributário constituído, mas não garantido (art. 32), em meio à possibilidade ou não de distribuição de lucros e bonificações, já não mais possuiriam qualquer suporte instrumental válido que lhes viesse a sustentar legítima e eventual aplicabilidade, uma vez que passaram a se permear no CTN as novas e mais amplas soluções jurídicas desenvolvidas quanto ao crédito tributário³⁷.

Hans Kelsen³⁸ explica que a validade de uma norma decorre do fato de ela ter sido produzida de acordo com o que prescreve outra norma. Há, portanto, uma invalidade no caso em que a norma inferior foi produzida de forma irregular, divergindo, assim, da norma de competência. Por sua vez, para Tércio Ferraz Sampaio Junior³⁹, a validade de uma norma pode ser material e formal. A validade formal se refere ao processo de produção da norma pelo legislador e a validade material se refere à observância da matéria.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴⁰ explica, no mesmo sentido, que no sistema normativo a validade de uma norma funda-se na norma imunizante. A validade de uma norma jurídica é uma propriedade pragmática e refere-se à relação entre

³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de Direito tributário**, Ed. RT. 1978, p. 22 e 23.

³⁶ TAVARES, Alexandre Macedo, **Fundamentos de Direito Tributário**, 4 edição, Saraiva, 2009, p.20.

³⁷ BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Apontamentos Acerca da Distribuição de Lucros e Bonificações a Sócios, Quotistas e Acionistas de Pessoas Jurídicas com Débito Tributário Federal Não Garantido: a Lei nº 4.357/1964 e o CTN de 1966**, RET Nº 86 - Jul-Ago/2012 - ASSUNTO ESPECIAL – DOCTRINA p. 12

³⁸ KELSEN, Hans, 1881-1973. **Teoria pura do direito** [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998, p. 155.

³⁹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 186.

⁴⁰ Pimenta, Paulo Roberto Lyrio - Pelá, Carlos - Leite, Carlos Henrique Bezerra, **A Validade e a Eficácia das Normas Jurídicas**, Barueri, SP: Manole, 2005.

normas tanto no aspecto relato como no aspecto cometimento. Neste contexto, adotando-se a teoria de validade na concepção pragmática, sob os aspectos material e formal, pode-se dizer que o art. 32 da Lei nº. 4.357 não foi recepcionado materialmente pelo Sistema Tributário Nacional instituído através da edição do Código Tributário Nacional (norma de competência).

Neste sentido, é importante frisar que a incompatibilidade do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 com o art. 185 do CTN é um caso de invalidade material, haja vista que há uma distinção entre validade formal e validade material. Segundo Paulo Roberto Lyrio Pimenta,⁴¹ a validade formal se refere à observância das regras que regulam o procedimento legislativo, enquanto a validade material está relacionada com a conformidade de conteúdo das normas hierarquicamente superiores. Sendo assim, em razão da incompatibilidade do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 com o art. 185 do Código Tributário Nacional, pode-se dizer que há uma invalidade material.

Ressalte-se que validade não é característica da norma, mas um conceito relacional, pois a norma precisa manter uma relação de pertinência com o sistema de normas. A norma solta e desconexa com o sistema jurídico não pode ser considerada válida ou vigente. Nesta linha, além da aparente incompatibilidade do citado regramento com o Código Tributário Nacional, especificamente o art. 185, cumpre analisar a sua vigência sob o viés das disposições do Decreto-Lei nº. 822 de 1969.

2.3.3 Possível revogação tácita do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em detrimento do art. 3º do Decreto – Lei nº. 822 de 1969

Antes da Emenda Constitucional nº 18/65 ocorreu um conjunto de eventos que culminaram, no dia 1.º de abril de 1964, com um golpe militar que encerrou o governo do presidente democraticamente eleito João Goulart⁴². Sendo assim, anteriormente ao implemento do Sistema Tributário Nacional e sob a vigência do Regime Militar é que foi editada a Lei 4.357 em 16 de julho de 1964. Ou seja, em

⁴¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro – aspectos constitucionais e processuais**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 18.

⁴² Disponível em: <<https://acervo.oglobo.globo.com/fatos-historicos/militares-tomam-poder-no-brasil-9285066>>

um momento de instabilidade jurídica e crescente redução das garantias de independência judicial.

Sobre as garantias de independência judicial, é importante esclarecer que, naquela época, os atos do Comando Supremo da Revolução foram excluídos de apreciação judicial, salvo para o exame de formalidades extrínsecas, vedada a apreciação dos fatos que o motivaram, bem como da sua conveniência ou oportunidade⁴³. Por sua vez, contra a previsão normativa de exclusão do acesso à justiça para a discussão das medidas restritivas de direitos não há registro de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal. Igualmente, não houve decisão da Corte relativa à redução das garantias de independência judicial das demais instâncias na fase de instalação da ditadura⁴⁴.

Não obstante o início do Golpe Militar, foram iniciadas, ao mesmo tempo, reformas significativas nas estruturas políticas nacionais, que atingiram diretamente a estrutura tributária então vigente, com a publicação da Emenda Constitucional n.º 18/65 e, posteriormente, pela publicação do Código Tributário Nacional. Cumpre aqui citar que a publicação do Código Tributário Nacional não trouxe em seu bojo uma relação de infrações às normas tributárias, mas tratou de delimitar em seus artigos 97 e 218⁴⁵, respectivamente, que apenas a lei pode atribuir penalidades e que as disposições contrárias ao novo código estariam automaticamente revogadas.

Foi então, através do Decreto-Lei n.º. 822, de 1969⁴⁶, que os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, usando das atribuições que lhes conferiam o art. 1º do Ato Institucional número 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o parágrafo 1º do art. 2º do Ato Institucional número 5, de 13 de dezembro de 1968 decretaram que apenas o Poder Executivo regularia o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta. O art 2º do aludido decreto dispunha que o Poder Executivo regularia o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais,

⁴³ BRASIL. **Comissão Nacional da Verdade**. Relatório v. I, dez./2014, p. 935.

⁴⁴ CARVALHO, Alexandre Douglas Zaidan **ENTRE O DEVER DA TOGA E O APOIO À FARDA: Independência Judicial E Imparcialidade No STF Durante O Regime Militar** Rev. bras. Ci. Soc. vol.32 no.94 São Paulo 2017 Epub July 13, 2017

⁴⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>

⁴⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0822.htm>

penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta e o art. 3º revogou a legislação referente à matéria mencionada no art. 2º.

O fato é que através do citado Decreto-Lei a competência para instituição sobre o processo administrativo de determinação e exigência de penalidades na esfera tributária foi transferida para o Executivo e todas as demais normas que tratavam sobre o assunto restaram revogadas, nos termos do art. 3º do citado ato normativo. Nesse liame, cumpre observar que o parágrafo único do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 determinava penalidades justamente em razão da exigência de regularidade do pagamento do Imposto de Renda. A penalidade imposta pela inadimplência por parte da pessoa jurídica era multa cumulativa de 50% sobre o valor pago e recebido, respectivamente, em relação às pessoas jurídicas e aos sócios que distribuíssem e recebessem lucro.

Trata-se, portanto, de norma que não era inerente ao fato gerador do Imposto de Renda, muito pelo contrário, apenas criava uma nova forma de fiscalização coativa, bem como uma penalidade pelo inadimplemento do tributo. Diante do cenário exposto, conclui-se que, em princípio, o art. 32 da Lei nº. 4.357 foi revogado tacitamente pelo Decreto-Lei nº 822 de 1969, por versar sobre determinação e exigência de penalidade tributária.

2.3.4 Cessaçãõ de vigência em razão de desuso e costume negativo

No meio jurídico a palavra “costume” é empregada como fato social, regra estrutural, veículo introdutor de regras, fato jurídico e procedimento produtor de normas.⁴⁷ Kelsen⁴⁸ ensina que as normas podem também ser estabelecidas por atos que constituem o fato em costume, ocorrendo quando indivíduos de uma mesma sociedade se conduzem durante certo tempo da mesma forma. Por outro lado, também explica⁴⁹ que uma norma que nunca e em parte alguma é aplicada e respeitada, isto é, uma norma que não é eficaz em uma certa medida, não será considerada como norma válida (vigente), sendo necessário um mínimo de eficácia para satisfazer as condições de vigência.

⁴⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001. P.168.

⁴⁸ KELSEN, Hans, 1881-1973. **Teoria pura do direito** [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998 p. 7-8. Disponível em: < Disponível em: <http://portalconservador.com> >

⁴⁹ *idem*

Se por eficácia de uma ordem jurídica se entende o fato de os indivíduos se conduzirem em conformidade com as suas normas, então essa eficácia manifesta-se tanto na efetiva observância das normas jurídicas, isto é, no cumprimento dos deveres jurídicos por elas estatuídos, como na aplicação das normas jurídicas, isto é, na efetivação das sanções por elas estatuídas⁵⁰. Neste sentido, no caso específico deste estudo, compulsando o sítio eletrônico do Ministério da Fazenda⁵¹, onde estão gravados os acórdãos do Tribunal Administrativo até o ano de 2001, não se tem notícias de julgamentos ou autos de infração relacionados às disposições do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964. Por outro lado, a partir do ano de 2009, por força das alterações trazidas pela Lei nº. 11.051/04 ao art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, é que há registros de autuações sobre a matéria. Ou seja, desde a edição do art. objeto deste estudo em 1964, até a sua modificação em 2004, a lei estava totalmente em desuso, sendo contestável a manutenção da sua vigência.

Sobre a cessação de vigência por desuso, explica Maria Helena Diniz⁵² que, se uma norma for sistematicamente ineficaz e desobedecida regularmente, ter-se-á a inefetividade pragmática no sentido de costume negativo ou *contra legem*, ou melhor, omissão que se dá em razão de os fatos que seriam condição para aplicação da norma não ocorrerem. Em caso de costume negativo a lei se torna ineficaz, uma vez que, inobstante haver uma ação como proibida, há uma omissão generalizada.

Em verdade, há uma posição controvertida da doutrina sobre a possibilidade de cessação de vigência de uma norma pelo desuso, a corrente positivista e a corrente realista. A corrente positivista entende o sistema jurídico como um complexo essencialmente de normas, não sendo possível conceber a revogação de norma legislativa por conta dos fatos sociais. Por outro lado, sob o ângulo realista, concebe-se o sistema jurídico não apenas como um sistema puro de normas, mas como o resultado vivo e concreto dos fatos sociais. Entretanto, em que pese minoritária, parte da doutrina defende que, embora o Direito seja um sistema normativo, não se pode admitir o seu afugentamento da

⁵⁰ *Ibidem*, p. 82.

⁵¹ Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm>

⁵² DINIZ, Maria Helena, **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada**, 18 edição, 2013, São Paulo, Saraiva, p. 87.

realidade, exigindo-se um mínimo de efetividade⁵³. Sendo assim, em que pese a controversa, em razão de sua ineficácia por força do desuso, a norma que proíbe a distribuição dos lucros não poderia ser aplicada no atual sistema jurídico em razão do costume negativo, sendo contestável a sua vigência.

⁵³ SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica Jurídica** (Coleção Saberes do Direito) v.60_ São Paulo – Saraiva, 2013. Cap. 2 Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=xytrDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>

3. HERMENÊUTICA JURÍDICA, CONCEITO DE DÉBITO GARANTIDO E A NECESSIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA APLICAÇÃO DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964

Em seguida à análise sobre a vigência da norma em estudo após o implemento do Sistema Tributário Nacional, cumpre analisar o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 sob o aspecto hermenêutico, bem como avaliar uma possível relativização de sua aplicação. É imperioso, para tanto, demonstrar que a norma em estudo proíbe a distribuição de lucros por débitos não garantidos (frise-se garantidos), entretanto, não foi observado pelo legislador um requisito essencial para determinação da hipótese jurídica do fato gerador da penalidade ora imposta, qual seja, a forma, condição e operacionalização da garantia. Sendo assim, é necessário ponderar a correta interpretação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, bem como a sua aplicação no atual contexto do sistema jurídico tributário, sob o ponto de vista prático.

De início é importante destacar que, além de interpretar as leis segundo análise linguística, é indispensável situá-las no conjunto do sistema. Esse trabalho de compreensão de um preceito, em sua correlação com todos os que com ele se articulam logicamente, denomina-se interpretação lógico-sistemática.⁵⁴ Obviamente, que além da interpretação linguística, existem outros caminhos de interpretação do Direito, como por exemplo o histórico, inspirado na Escola Histórica de Savigny. Segundo a corrente que defende a interpretação histórica, a lei é algo que representa uma realidade cultural. Uma lei nasce obedecendo a certos ditames, a determinadas aspirações da sociedade, interpretadas pelos que a elaboram, mas o seu significado não é imutável. Feita a lei, ela não fica, com efeito, adstrita às suas fontes originárias, mas deve acompanhar as vicissitudes sociais. É indispensável estudar as fontes

⁵⁴ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25ª edição – São Paulo: Saraiva. 2001 Disponível em: <https://aprender.ead.unb.br/pluginfile.php/40071/mod_resource/content/1/Livro%20Miguel%20Reale>

inspiradoras da emanção da lei para ver quais as intenções do legislador, mas também a fim de ajustá-la às situações supervenientes.

Dessa forma, fazendo uma interpretação inicialmente linguística, verifica-se que o débito necessita não estar garantido para que haja a proibição da distribuição dos lucros. No entanto, não é esclarecido pela interpretação linguística qual o tipo de garantia é exigido pelo legislador. Para responder ao questionamento, é indispensável, portanto, interpretar sob o contexto histórico e sistemático, sobretudo porque quando da edição do art. 32 da Lei nº 4.357/1964 estava-se sob o manto de Constituição de 1946, bem como sob o Regime Militar, quando ainda não estava em vigor o Código Tributário Nacional muito menos a Lei de Execuções Fiscais, ou seja, não se tinha o mesmo conceito de garantia do crédito tributário.

É importante ressaltar que a intenção do legislador quando da edição do art. 32 da Lei nº 4.357/1964 era justamente evitar que o sujeito passivo dilapidasse o patrimônio da pessoa jurídica através da distribuição de lucros, sem que, entretanto, mantivesse garantias para pagamento dos tributos. Entretanto, o legislador deixou de observar requisito essencial para determinação da hipótese jurídica do fato gerador da penalidade objeto deste estudo, qual seja, a forma, condição e operacionalização da garantia. Isso porque o comando normativo do art. 32 da Lei 4357/1964 é claro e preciso no sentido de que era vedada distribuição do lucro quando o débito tributário não estivesse garantido, entretanto, não especificou a forma e a operacionalização das chamadas garantias, conforme pode ser evidenciado a seguir:

“Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:”

Percebe-se que o art. 32 da Lei nº 4.357/64 não apresenta qualquer regulamentação o que torna o conceito de “débito garantido” vago. Ademais, é forçoso admitir que o conceito de garantia não é aquele previsto na Lei de Execuções Fiscais (LEF) haja vista que somente foi concebido nos idos de 1980, através da Lei nº. 6.830, portanto, bem posterior à indigitada Lei nº. 4.357/64. Ou seja, antes da lei de execuções fiscais não existia no ordenamento jurídico

brasileiro nenhum dispositivo legal que pudesse estabelecer o verdadeiro sentido de garantia, para os fins tributários, considerando-se que garantia não é sinônimo de penhora, mas apenas uma espécie.

No dicionário *on line* Michaelis⁵⁵, a definição de garantia é o ato ou palavra com que se assegura o cumprimento de obrigação, compromisso e promessa. Neste contexto, é razoável que se entenda que a aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 não é imediata para qualquer empresa que tenha débito sem penhora, mas para àquelas que não tenham patrimônio suficiente para garantia dos débitos seja à época da distribuição dos lucros, ou seja, deve haver a dilapidação patrimonial.

Para convalidar o citado entendimento, vale observar que um débito não é garantido apenas fisicamente (penhora, por exemplo), mas também quando a empresa possui patrimônio suficiente para saldá-lo. Nestes mesma linha, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1115136/SC recurso especial 2009/0000873-2; DJe 23/04/2012, que “o crédito tributário não é garantido apenas “fisicamente”, como ocorre na penhora ou no depósito, mas por outras medidas que lhe assegurem exequibilidade.” Desta forma, pode-se concluir que a garantia que deve ser verificada em relação à aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 é a relativa à situação patrimonial da empresa, ou seja, se à época da distribuição de lucros a empresa detinha patrimônio suficientemente exequível para a satisfação dos débitos.

Vale lembrar que o próprio Código Tributário Nacional, no art. 185, presume como fraudulenta a alienação de bens e direitos do contribuinte quando existente débito inscrito em dívida ativa. Ressaltando, entretanto, que não se aplica a regra do caput do art. 185 na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.⁵⁶ Sobre o art. 185 do CTN e seu parágrafo único, Sacha Calmon⁵⁷ afirma que a presunção no caso é *juris tantum*, ou seja, admite prova em contrário, haja vista que a fraude não se origina da mera alienação, sendo necessário que a

⁵⁵ Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=garantia>>

⁵⁶ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 28 jan, 2019.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 881.

alienação ocorra após a inscrição do débito em dívida ativa, bem como que esteja conjugada com a insolvência do devedor.

No mesmo sentido, defende Paulo de Barros Carvalho⁵⁸:

Inscrito o débito tributário pela Fazenda Pública, no livro de registro da dívida ativa, fica estabelecido o marco temporal, após o que qualquer alienação de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito devedor, será presumida como fraudulenta. Este é o teor do art. 185 (...).

A presunção de fraude (...) não é absoluta, segundo acreditamos. Uma série de razões pode ser levantada para demonstrar que independeu da vontade do devedor. Todavia, a prova há de ser rigorosa e contundente. Caso contrário, prevalecerá o aspecto da fraude presumida.

Assim, a previsão contida na Lei nº 4.357/64 não é para que todo e qualquer contribuinte que possua débito em aberto perante a União ou o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) seja apenado com multa de 50%, mas apenas para aqueles que não reservem bens suficientes para fazer frente ao débito fiscal. Com efeito, se não há risco de não recebimento do crédito tributário, não se pode presumir como fraudulenta a distribuição de lucros.

Sendo assim, seguindo esta lógica de interpretação linguística, sistemática e histórica, pode-se concluir que a proibição da distribuição de lucros deve ser avaliada de forma ampla, considerando a situação patrimonial de cada contribuinte, sob pena de se criar uma presunção de fraude. Dessa forma, a aplicação indiscriminada do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, mesmo tendo o contribuinte reservado bens suficientes para fazer frente ao crédito tributário, é totalmente desproporcional, na medida em que não se verifica, neste caso, qualquer dano ao erário para perseguição legal dos seus créditos.

3.1 APLICAÇÃO IRRESTRITA DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 E O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA

Sobre a aplicação irrestrita da multa pela distribuição de lucros às empresas com débitos em aberto e sem garantia perante à União, há de ser analisada a norma sob o aspecto da boa-fé objetiva do contribuinte. Sobre a

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 521-522.

definição de boa-fé objetiva, cumpre esclarecer que é um critério de aplicação da norma que necessita de concretização (konkretisierungsbedürftig), ou seja, não traz em seu bojo uma forma concreta de como a boa-fé deve ser medida ou aplicada. Ressalte-se que a boa-fé objetiva não é uma fórmula vazia, passiva de qualquer tipo de concretização, sendo necessário um juízo de valor do aplicador. Por outro lado, também não é uma tarefa discricionária, sendo exigido do aplicador da norma um juízo de valor, sendo necessário seguir os parâmetros de exigência geral de justiça, de avaliação da consciência e o conceito de lealdade de todos ou do grupo social implicado e, por fim, de conformidade com a jurisprudência dominante.⁵⁹

Para melhor esclarecimento sobre a aplicação da boa-fé objetiva, socorre-se da definição proposta por Judith Martins-Costa⁶⁰ quando, a partir do que dispõe o parágrafo 242 do BGC alemão, conceitua a boa-fé objetiva como um modelo de conduta social, onde cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando com honestidade, lealdade e probidade. Para a autora a boa-fé objetiva deve ser analisada e aplicada sob três aspectos: como cânone hermenêutico-integrativo (atuando para preencher lacunas decorrentes de situações imprevisíveis no vínculo obrigacional), como instituto de criação de deveres jurídicos (no sentido de promover a cooperação e proteção dos interesses dos partícipes da relação obrigacional) e como limite ao exercício de direitos subjetivos (proibindo a adoção de condutas que contrariem o dever de agir com lealdade para promoção da função social da obrigação).

Acrescente-se que a boa-fé objetiva não se limita aos negócios jurídicos, mas está presente em toda relação jurídica, inclusive de Direito Público. No Direito Tributário, entende-se que a boa-fé objetiva pode atuar como cânone hermenêutico integrativo, isto é, ela possibilita a interpretação da legislação ao caso concreto, delimitando a existência ou não de fraude ou simulação ao ato praticado pelo contribuinte. Ou seja, serve de argumento para contornar a aplicação da letra fria da lei, reconhecendo-se a preponderância da boa-fé objetiva à estrita transcrição legal, como forma de respeitar as limitações do

⁵⁹ GONÇALVES, Cássio Frederico; PEREIRA, Marinho **A boa-fé objetiva na visão de Karl Larenz**. Revista do CEPEJ, v.1 – 1988. - Salvador: Centro de Estudos e Pesquisas Jurídicas da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia - CEPEJ, 2009 Disponível em: <https://direito.ufba.br/sites/direito.ufba.br/files/revista_do_cepej_-_n_11.pdf>

⁶⁰ MARTINS-COSTA, Judith **A boa-fé no direito privado : critérios para a sua aplicação** – São Paulo: Marcial Pons, 2015, pp.40-111.

poder de tributar. Dessa forma, a boa-fé objetiva atua para auxiliar o intérprete a distinguir situações que configurem exercício abusivo de direito, sendo, portanto, uma base interpretativa de aplicação da lei tributária.

No caso específico deste estudo, a boa-fé objetiva deve ser utilizada para verificar se houve o intuito de fraude na distribuição de lucros por pessoa jurídica em débito não garantido com a União. Ou seja, verificar se a intenção do contribuinte era a dilapidação do patrimônio ou se foram reservados bens suficientes para garantir o débito tributário. Dessa forma, a interpretação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 deve ser abalizada pela boa-fé objetiva, consagrando o instituto como preponderante em relação à aplicação desmedida da norma.

Com efeito, a jurisprudência vem adotando o princípio da boa-fé para afastar a aplicação de multas em desfavor do contribuinte que comprove a inexistência de fraude ou dano ao erário. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, possui firme jurisprudência no sentido de afastar a aplicação de multa na hipótese em que há o preenchimento errôneo da guia de importação quanto à classificação da mercadoria, mormente quando não existe a intenção de lesar o Fisco ou a configuração de qualquer prejuízo, conforme se depreende dos seguintes precedentes: AgRg no REsp 653.263/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 18/06/2007; REsp 660.682/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006; AgRg no Ag 570.621/RS, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 08.08.2005; REsp 227.878/CE, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, primeira turma, DJ 16.10.2000.

No mesmo sentido, há o entendimento firmado acerca de que, nos parcelamentos tributários, devem ser observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, para se impedir a adoção de práticas contrárias à norma instituidora da benesse, mormente quando evidenciada a boa-fé do contribuinte⁶¹. Por sua vez, sob o rito dos recursos repetitivos, entendeu o Superior Tribunal de Justiça que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode fazer jus ao aproveitamento do

⁶¹ Julgados: AgInt no REsp 1660934/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/04/2018; REsp 1736024/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 14/06/2019.

crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação⁶².

No que diz respeito à alienação de bens e direitos, cumpre rememorar que no ano de 2010, em julgamento de Recurso Especial Representativo de Controvérsia (REsp nº 1.141/990/PR), o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que tem natureza absoluta a presunção de fraude à execução fiscal descrita no art. 185 do CTN. No entanto, os tribunais pátrios têm entendimento firmado de que é facultado ao terceiro adquirente, alegar e comprovar de forma inequívoca sua boa-fé, para afastar a constrição⁶³.

Diante o exposto, conclui-se que os tribunais pátrios vêm adotando a boa-fé objetiva como cânone de interpretação-integrativa, afastando a aplicação irrestrita das leis tributárias, principalmente aquelas que aplicam sanções, quando é comprovada a boa-fé do contribuinte, bem como demonstrada a inexistência de dano ao erário. Dessa forma, entende-se que a interpretação e a aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 deve ser orientada não por presunção, mas pela boa-fé do contribuinte que reserva patrimônio suficiente para fazer frente aos seus débitos tributários.

3.2 CONCEITO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E A INTERFERÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NOS INSTITUTOS CONTÁBEIS

Após o estudo sobre a hermenêutica jurídica da norma em relação à definição de débito garantido e suas possíveis implicações, cumpre analisar o

⁶² Neste sentido os Precedentes das Turmas de Direito Público são: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR , Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR , Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG , Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP , Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG , Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP , Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

⁶³ TRF-4 - AG: 50291249020204040000 5029124-90.2020.4.04.0000, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 10/11/2020, SEGUNDA TURMA. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1121882218/agravo-de-instrumento-ag-50291249020204040000-5029124-9020204040000>>

conceito de distribuição de lucro, bem como se cabe ao Direito Tributário interferir nos conceitos das práticas contábeis e empresariais para fins arrecadatórios, ou seja, analisar se a proibição imposta pelo art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 interfere nos conceitos legais de direito privado. Para este fim, cumpre enunciar a definição de distribuição de lucros e dividendos.

O lucro é o resultado positivo do exercício apurado pelas pessoas jurídicas. Parte desse resultado pode ser distribuído para os sócios ou acionistas da empresa na forma de dividendos ou lucros distribuídos. Dividendo é a distribuição de lucros efetuada por sociedades anônimas a seus acionistas, e lucro distribuído é a denominação usada para a distribuição efetuada pelas sociedades limitadas. A expressão “lucro” pode ser encontrada nos seguintes art.s da Constituição: 7º, XI, 172, 173, §4º e 195, I, além de também aparecer no art. 72, III, das Disposições Transitórias. Em todas essas referências, a palavra “lucro” é tida como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresária. É, portanto, noção parcial em relação à receita bruta, sendo uma espécie do gênero receita. Nesse sentido, cumpre transcrever o elucidante conceito de lucro formulado por Antônio Lopes de Sá e Ana M. Lopes de Sá⁶⁴:

⁶⁴ SÁ, Antônio Lopes de; LOPES, Ana M. de. **Dicionário de Contabilidade**. 9a Ed., São Paulo: Atlas, 1995 p. 300.

Tabela 01. LUCRO – Resultado obtido pela comparação entre despesa e a Receita, subtraindo-se o valor desta do daquela.

A fórmula mais simples do lucro é:

RECEITA – DESPESA = LUCRO

Lucro Líquido – Resultado obtido pela diferença entre todas as receitas e todos os custos do exercício. Resultado final de um exercício, também denominado Lucro do Exercício. Diferença entre as Receitas Globais e os Custos Globais de uma empresa.

O lucro líquido é apurado na conta de Lucros e Perdas.

Pode-se conceituá-lo também como diferença entre o lucro bruto e as demais despesas da empresa.

O último lucro obtido é assim denominado Lucro Líquido ou Final ou do Exercício.

O exemplo que segue demonstra uma apuração de Lucro Líquido:

LUCRO		BRUTO	
.....			
500.000			
RECEITAS		FINANCEIRAS	
.....		40.000	
RECEITAS		EVENTUAIS	
.....			
60.000			
RECEITAS			GLOBALIS
.....			
600.000			
Menos:			
DESPESAS	DE	ADMINISTRAÇÃO
200.000			
DESPESAS	TRIBUTÁRIAS	
160.000			
DESPESAS	FINANCEIRAS	
10.000			
DESPESAS	EVENTUAIS	
30.000			
CUSTOS			
GLOBALIS		
400.000			
LUCRO	LÍQUIDO	
200.000			

Fonte: SÁ (1995, p 300)

Como se vê, a receita não exclui o lucro, bem como o lucro não excluiu a receita. Assim, há perfeita compatibilidade entre estes dois conceitos, já que o lucro, sob os viés econômico, contábil e tributário, nada mais é que a receita

depurada, ou seja, a receita que teve expungidos os custos e despesas necessários à sua obtenção.⁶⁵ Desse modo, os lucros e dividendos distribuídos são o lucro apurado pelas pessoas jurídicas a ser repassado a seus sócios. Quando se tratar de sociedades anônimas, serão chamados de dividendos; quando a pessoa jurídica for uma sociedade limitada, serão chamados de lucros distribuídos⁶⁶.

Há, ainda, que diferenciar os dividendos das bonificações, pois os dividendos correspondem à distribuição, em espécie, de parte dos lucros aos acionistas da empresa; ao passo que a bonificação consiste na “distribuição gratuita de novas ações aos acionistas, em função de aumento de capital por incorporação de reservas⁶⁷” Em síntese, o lucro, no conceito contábil, é o resultado obtido pela diferença entre todas as receitas e todos os custos do exercício.

3.3 CONCEITO CONTÁBIL OU OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Após a definição desses conceitos, pode-se afirmar que lucro, dividendos e bonificações são conceitos e regras de caráter contábil, inerentes à forma como a sociedade remunera seus sócios ou acionistas. Neste sentido, quando o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 proíbe a distribuição de lucros ou dividendos, o faz em total afronta às regras contábeis e do Direito Empresarial, uma vez que o art. 1.071 do Código Civil reza que cabe aos sócios a deliberação sobre as questões da sociedade, mormente sobre a distribuição de lucros. Por sua vez, nas sociedades anônimas, a assembleia geral tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento, conforme dispõe o art. 121 da Lei nº 6.404/76.

Neste aspecto, além de interferir na liberdade empresarial, quando o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 incluiu débitos de exercícios anteriores para justificar a proibição da distribuição de lucros, também alterou a definição do conceito

⁶⁵ CARRAZZA Roque e BOTTALLO Eduardo. In: RDDT, nº 91, , abr de 2003, pp.108.

⁶⁶ CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. Dissertação (Mestrado em Economia)** - Universidade de Brasília, Brasília, 2014 – p. 52.

⁶⁷ FORTUNA, Eduardo. **Mercado Financeiro – Produtos e Serviços**, 15ª ed. Rio de Janeiro: QualityMark, 2002, pp. 445-6

contábil, uma vez que o lucro, no conceito contábil, é o resultado obtido pela diferença entre todas as receitas e todos os custos do exercício atual e não dos exercícios anteriores. Nesta senda, faz-se necessário esclarecer que nas determinações do Código Tributário Nacional acerca das regras de interpretação e integração da legislação tributária, está disposto no art. 109 que os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. E no art. 110 que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, para definir ou limitar competências tributárias.

Destaque-se que sobre a interferência do Direito Tributário nas regras contábeis, como ocorre no caso da proibição de distribuição de lucros, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 606.107, entendeu que ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. No mesmo sentido, em outro precedente, o Supremo, nos autos do RREs nºs 346084/PR, 357950/RS, 358273/RS e 390840/MG, entendeu que a Lei nº 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo “faturamento”, para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado, violando frontalmente o art. 110 do CTN.

Ainda sobre a interferência do Direito Tributário nos conceitos contábeis e empresariais, é necessário esclarecer que a legislação societária estabelece distinções entre a distribuição de dividendos e a atribuição de bonificações ou participações nos lucros. A primeira é referente à remuneração paga aos sócios proporcionalmente pela sua participação no capital social; a segunda, por sua vez, é uma espécie de “gratificação” paga em decorrência do desempenho do sócio, diretor ou quotista na condução da empresa. Essa distinção foi, inclusive, considerada quando da edição do projeto originário da Lei nº.4.357/64, sendo vetado o termo “dividendo” constante da alínea “a” do art. 32, sob o fundamento

de que a restrição à distribuição dos dividendos afetaria as atividades empresariais, entretanto, não são raros os casos de autuação em decorrência da distribuição de dividendos.

Em razão das citadas autuações sobre o pagamento de dividendos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁶⁸, nos autos do processo administrativo de nº. 10980.007797/2009-80, julgado em 14/03/2019, se posicionou que o termo “dividendos” foi vetado do art. 32 da Lei nº 4357/64, o que demonstra que os dividendos não podem ser confundidos com a participação de lucros mencionada nas demais alíneas do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964. O órgão administrativo entendeu que há uma lei especial que regula a sociedade anônima (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), estabelecendo as regras sobre a distribuição dos lucros na forma de dividendos (art. 109, I), sendo estes considerados, inclusive, obrigatórios (art. 202). Na mesma linha foi o entendimento firmado na solução de consulta COSIT nº 30, de 27 de março de 2018, quando ficou consignado que a vedação prevista no dito art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não alcança a distribuição de dividendos, em razão do veto presidencial oposto à sua redação original.

Sobre a proibição de distribuição de lucro, Fabiana Guimarães Condé⁶⁹ observa que uma das precípuas funções para a criação do capital social é garantir o cumprimento das obrigações assumidas pela sociedade perante terceiros. Por este motivo, não há embasamento legal na pretensão da União e de suas autarquias de impedir a distribuição de dividendos, bonificações e/ou remunerações por pessoa jurídica com débito não garantido perante a União, uma vez que é o capital social que tem por objetivo assegurar o pagamento de dívidas da sociedade. Segundo a autora, se os sócios ou acionistas não pudessem receber dividendos em vista da apuração dos lucros, certamente se tornaria inviável constituir pessoa jurídica, pois restariam aos sócios apenas as obrigações.

Acrescente-se que, conforme dispõe o art. 10 da Lei nº 9.249 de 1995, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do

⁶⁸ Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7688148>

⁶⁹ CONDE, Fabiana Guimarães Dunder. **Inconsistências da Aplicação de Multa**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 118, p. 47/48.

mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficariam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrariam a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. Ou seja, a aplicação da multa constante no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 acaba por tributar o lucro de forma transversa e em patamar expressivo, sendo 50% do valor distribuído pela pessoa jurídica e 50% do valor recebido por cada sócio, diretor ou administrador.

Ressalte-se que o lucro é derivado do patrimônio líquido das empresas que conceitualmente é formado pelo grupo de contas que registra o valor contábil pertencente aos acionistas ou quotistas, ou seja, trata-se do patrimônio dos sócios, acionistas e quotistas. Trata-se da propriedade dos sócios. Sendo assim, a incidência de multa em razão da distribuição de lucros acaba por ferir o próprio direito de propriedade que está disposto no art. 5º, inc. XXII, da CF, consistindo, pois, em um direito fundamental. Sobre o direito de propriedade, Gilmar Mendes⁷⁰ ensina que:

A ampliação do conceito de propriedade para os fins de proteção constitucional poderia ensejar indagação para se saber se esse conceito ampliado não se confundiria com o próprio conceito de patrimônio – entendido como soma dos valores patrimoniais ou dinheiro reunido por uma pessoa [...] A questão aqui discutida assume relevância ímpar no contexto da tributação. Embora se afirme que o patrimônio enquanto tal não está submetido à proteção do direito de propriedade, reconhecem doutrina e jurisprudência que as leis tributárias não podem ser dotadas de efeito confiscatório, atribuindo-se à proteção do direito de propriedade a qualidade de parâmetro de controle em relação às exações tributárias [...] De todo modo, destaca-se que a Constituição brasileira se vale dos conceitos de propriedade, de patrimônio e de bens em diversos dispositivos, com conotações, adjetivações e efeitos jurídicos distintos. (2014, p. 325).

Na visão de Ricardo Lobo Torres⁷¹, a relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Segundo o entendimento do autor, a propriedade, por outro lado, está protegida qualitativa e

⁷⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 58.

quantitativamente contra o tributo e não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, vedada pela proibição de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição de confisco (art. 150, IV). Nesta toada, pode-se concluir que o direito tributário não pode interferir nos conceitos e regras do direito privado para fins arrecadatórios, bem como não pode impor multa sobre o lucro, uma vez que este é patrimônio dos sócios e acionistas de uma empresa, ferindo, portanto, o direito de propriedade.

4. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964, SUA IMPORTÂNCIA PARA A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Após a análise sobre o contexto histórico e a vigência do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em detrimento do Código Tributário Nacional, bem como sobre os conceitos e a hermenêutica jurídica da norma em estudo, passa-se a analisar a sua constitucionalidade em relação aos princípios constitucionais, analisando-se a importância da sua aplicação para fins de arrecadação tributária, principalmente para o orçamento público, e a relação com as limitações ao poder de tributar.

Orçamento público é a atividade instrumental de mero registro contábil das finanças públicas⁷². O orçamento público consubstancia, assim, “o conjunto das atividades relacionadas à arrecadação e gerência com dispêndios de recursos públicos” exercida pelos poderes políticos.⁷³ O Estado se vale da arrecadação e dispêndio de recursos ou receitas para efetivação das políticas públicas. A arrecadação, em sua maior parte, é obtida através da cobrança de tributos, embora existam outras fontes de receitas, tais como a exploração lucrativa de atividades econômicas, as rendas oriundas de seu patrimônio e os empréstimos.

Os tributos, além de ser uma forma de financiamento do Estado, “são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.”⁷⁴ No entanto, uma pesquisa realizada no ano de 2011 demonstrou que, anualmente, 3,1 trilhões de dólares deixam de ingressar nos cofres públicos em todo o mundo em virtude de práticas de evasão fiscal⁷⁵.

Em tese, as receitas arrecadadas pelo Estado retornam à sociedade da qual se originaram. Esse retorno pode se dar, principalmente, pela prestação de

⁷² MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. **A Constitucionalização das Políticas Públicas no Brasil**, devido processo orçamentário e Democracia. Renovar: Rio de Janeiro, 2010. P. 9.

⁷³ CONTI, José Mauricio. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. Editora Juarez Fonte. Belo Horizonte/MG, 2001.p. 3.

⁷⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

⁷⁵ TAX JUSTICE NETWORK. **The cost of tax abuse: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide**. 2011, p. 2. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em:27 jun 2020.

serviços públicos ou pela implementação de políticas públicas.⁷⁶ Esse sistema que envolve a arrecadação de receitas, a realização de despesas e a implementação de políticas públicas, é assegurado pelo orçamento público, instrumento legislativo por meio do qual um Estado expressa suas escolhas financeiras num dado período⁷⁷, isto é, identifica suas receitas e as despesas que realizará. O fato é que a cobrança de tributos tem sido, ao longo do tempo, a principal forma de obtenção de recursos financeiros de que o Estado dispõe para desempenhar suas funções e manter sua estrutura política e administrativa. A tributação, como atividade estatal coordenada e dirigida, constitui uma política pública. Sendo assim, o não pagamento de tributos reflete-se de forma direta nas receitas do Estado e, por consequência na efetivação das políticas públicas.

É por este motivo que no Estado Democrático de Direito o dever de recolher tributos está relacionado ao dever de solidariedade social, tendo em vista que seu cumprimento ou descumprimento prejudicam ou favorecem a consecução dos fins do Estado. Dessa forma, o dever de pagamento de tributos tem alicerce na responsabilidade social, consagrada no art. 1º da Constituição Federal. Ricardo Lobo Torres⁷⁸ entende que a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por ser o tributo um dever fundamental. Segundo o autor, o tributo transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que tem dimensão constitucional.

Por outro viés, os direitos fundamentais estão estreitamente ligados ao sistema tributário, logo, o dever de contribuir encontra indiscutível dependência nos demais princípios que norteiam e limitam o poder impositivo do Estado, considerando-se que a arrecadação tributária não pode ocorrer de forma arbitrária, sem a observância dos princípios constitucionais e das demais formalidades legais inerentes ao Estado Democrático de Direito⁷⁹.

⁷⁶ PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. **A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade**. Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006. Disponível em: Acesso em: 24 mai. 2020.

⁷⁷ ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento**. 2009. 299 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2009

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e justiça fiscal**. In. Estudos de direito tributário-Homenagem à memória de Gilberto Ulhôa Canto, p. 301.

⁷⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Disponível em: <<https://amz.onl/0qb7QoF>>

Essa dinâmica entre o dever de pagar tributos e os limites inerentes aos direitos fundamentais é, naturalmente, um assunto de grande tensão. De um lado, o poder público estatal, este beneficiado em receber receitas oriundas de uma tributação, cuja finalidade é cumprir tarefas inerentes ao interesse público e, de outro lado, o contribuinte com a obrigação de contribuir para o custeio dessa atividade⁸⁰. Todavia, embora existam algumas variantes nesta relação, algumas regras devem ser observadas por ambos, sobretudo por comportamentos éticos e constitucionais que se esperam em termos de moral tributária. Sobre moral tributária, ela pode ser definida como a atitude de uma população em relação à questão de cumprimento ou não de suas obrigações fiscais, estando amparada na consciência sobre os deveres inerentes à cidadania e do reconhecimento da soberania do Estado.⁸¹

Como se vê, a moralidade tributária se traduz na consciência do cidadão quanto ao seu papel de importância na arrecadação do Estado, bem como no reconhecimento da importância do tributo para consecução das políticas públicas. No dizer de Aliomar Baleeiro⁸², o sucesso de qualquer política financeira depende muito da atitude psicológica dos contribuintes, segundo sua consciência política. No entanto, esta consciência deve existir de ambos os lados, contribuinte e Erário, haja vista que a imposição tributária, por limitar o direito de propriedade, somente pode ser exigida nos estreitos limites dispostos do texto constitucional.

No caso da norma que proíbe a distribuição de lucros por empresas em dívida com a União, ainda que louvável sob o ponto de vista do princípio da solidariedade, também necessita ter embasamento constitucional para ser aplicada. Isso porque o Estado deve receber receitas tributárias legal e constitucionalmente devidas, ou seja, o contribuinte apenas tem o dever de pagar a imposição tributária se forem respeitados os critérios normativos (formal e material). Dessa forma, faz-se necessária a observância do texto

⁸⁰ PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. (Paulsen, 2013, p. 12).

⁸¹ "(...) attitude of a group or the whole population of taxpayers regarding the question of accomplishment or neglect of their tax duties; it is anchored in citizens' tax mentality and in their consciousness to be citizens, which is the base of their inner acceptance of tax duties and acknowledgment of the sovereignty of the state." Tradução livre. KIRCHLER Erich. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. New York, Cambridge University Press, 2007, p. 99.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 876.

constitucional, de forma que a tributação seja condizente com a realidade do contribuinte e com os princípios constitucionais inerentes às limitações ao poder de tributar.

Ressalte-se que a proibição de distribuição de lucros tem influência direta na autonomia empresarial e no princípio da liberdade econômica, este materializado no art. 170 da Constituição Federal. Em contraponto, o Estado também detém outros instrumentos legais para cobrança dos seus créditos, como, por exemplo, a execução fiscal. Nesta senda, é oportuno citar os dizeres de Regis Fernandes de Oliveira,⁸³ quando enfatiza que é permitido ao Estado lançar mão de seus instrumentos para alcançar os particulares e deles haver o necessário para abastecimento de seus cofres, entretanto, deve haver uma justa ponderação entre os direitos do indivíduo e o poder tributário. Afinal, não há um direito ilimitado do Estado de invadir a intimidade do cidadão, buscando em seu patrimônio recursos para incremento do Estado.

A lei justa e condizente com a Constituição, nos aspectos materiais e formais, permite que a relação tributária se desenvolva com respeito mútuo entre fisco e contribuinte. Para ser justa, a lei deve colocar as partes em posição de isonomia. Sobre a atribuição do Direito em relação a compartição das liberdades, nunca se poderia admitir que a parcela atribuída a um fosse maior ou melhor do que a parte destinada ao outro. A intervenção do Direito só se dá para que a compartição obedeça ao princípio da igualdade dos homens.⁸⁴

O Ministro Celso de Mello, nos autos da ADI 712 MC, julgada em 07/10/1992 (DJ 19/02/1993), se posicionou sobre tema afirmando que o exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Segundo o Ministro, os princípios constitucionais tributários, por representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal, uma vez que os princípios existem para impor limitações ao poder de tributar do

⁸³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p.34.

⁸⁴ VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito, humanismo e democracia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.

Estado. Dessa forma, a arrecadação tributária, em que pese ser necessária e impositiva, não pode ocorrer de forma arbitrária. Até porque, na relação jurídico-tributária não se pode apenas observar a proteção da arrecadação do erário, mas também a do contribuinte enquanto sujeito de direitos.

4.1 SUPERAÇÃO DO AUTORITARISMO E CONTROLE DO PODER NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Apesar da importância da arrecadação tributária para perfectibilização das políticas públicas, é necessário analisar as formas de aplicação das leis tributárias, principalmente do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, sob o amparo do próprio direito tributário constitucional, que visa a estabilizar a relação entre fisco e contribuinte, afastando o autoritarismo e possibilitando o controle do poder de tributar do Estado.

Não se discute que o princípio da autoridade tem grande importância para existência do Estado. Desde os tempos remotos o Estado se mantém através da autoridade. No entanto, a autoridade apenas é legitimada com respeito à lei e à liberdade. No Estado de Direito, há sensível diferença entre autoritarismo e autoridade. Humberto Theodoro Júnior⁸⁵ leciona que os impérios do velho regime absolutista e autoritário caíram para dar lugar ao surgimento do moderno Estado de Direito. Segundo o autor, o atual Estado de Direito é fundado basicamente em estudos constitucionais redigidos com o objetivo de limitar os poderes de governo e proclamar objetivos a serem perseguidos pelo Estado, sempre a partir da declaração e garantia dos direitos fundamentais do homem. O autor ainda afirma que, após a sua criação, o Estado logo se transformou em instrumento de dominação e escravidão do homem pelo homem. Por isso, durante longos capítulos da história, a trajetória da humanidade não tem sido outra que a de uma permanente e dolorosa luta contra a opressão estatal, principalmente quando se trata de intervenção do Estado na atividade econômica.

⁸⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **O cumprimento da sentença**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p.37

Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁸⁶ explica que a intervenção do Estado na atividade econômica ocorre de forma direta e indireta. Na forma direta, o Estado intervém no domínio econômico como verdadeiro agente. Isto é, o Estado, por meio de um ente com personalidade jurídica própria intervém no domínio econômico, através do regime de monopólio ou em concorrência com os demais agentes econômicos da iniciativa privada. Por sua vez, pela forma indireta, o Estado se limita a condicionar a atividade econômica privada, exercendo sua função normativa e regulatória. Tal atividade pode se dar por via direta, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os agentes particulares, ou por indução, quando a atuação estatal se concretiza mediante a adoção de técnicas regulatórias de estímulo e desestímulo de determinadas condutas.

É nesta senda que o Direito exerce limites do poder, oferecendo diversos instrumentos, sendo o mais importante deles a Constituição. Como afirma Quintana,⁸⁷ que “La finalidad última de la Constitución es asegurar la libertad, la dignidad y el bienestar del hombre en la sociedad, mediante limitaciones a la acción del poder público”. Com efeito, quem tem o poder tende a abusar dele, e por este motivo é que o controle da constitucionalidade é de grande importância, especialmente na seara tributária. Isso porque as autoridades fiscais consideram necessárias práticas autoritárias para coibir a sonegação fiscal, sob a justificativa de defesa do erário. No entanto, é preciso observar que o Estado tem instrumentos legais para coibir estas práticas sem violar as leis e, principalmente a Constituição. É por esta razão que a intervenção do Estado na atividade econômica sob o viés tributário deve ser realizada mediante a edição de leis justas e obedientes à Carta Magna e através de um trabalho fiscalizatório eficiente⁸⁸.

Em razão do caráter “dramático” da relação entre indivíduo e Erário, é que a aplicação dos direitos fundamentais na relação jurídico tributária assume papel essencial, sendo indispensável a construção de uma doutrina que reconheça

⁸⁶ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Dialética. São Paulo, 2002, p. 38-40

⁸⁷ QUINTANA, Segundo V. Linares. **Tratado de interpretación constitucional**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 430.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. [Tese de Doutorado]. Universidade Federal de Pernambuco Centro de Ciências Jurídicas. Pernambuco – Recife. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/3/arquivo5668_1.pdf.txt>

nos direitos fundamentais a proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais.”⁸⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello⁹⁰, por seu turno, assevera que o Estado de Direito é a consagração jurídica de uma concepção política. Nele se estratifica o objetivo de proteger o cidadão contra as arbitrariedades do Poder Público, mediante prévia subordinação do poder e de seus exercentes a um quadro normativo geral e abstrato cuja função precípua é controlar a conduta estatal a certos parâmetros antecipadamente estabelecidos como forma de defesa dos indivíduos.

Em muitas situações as arbitrariedades são justificadas pelas autoridades como interesses administrativos indubitavelmente relevantes, tais como os da arrecadação tributária ou da persecução criminal, desse modo se pretendendo justificar a infração à norma magna escrita⁹¹. Ou seja, as autoridades embasam as arbitrariedades no interesse público, sem lembrar, entretanto, que existem meios para proteção do interesse público sem ferir os direitos fundamentais dos contribuintes.

Rui Barbosa Nogueira⁹² faz ver que a relação entre fisco e contribuinte é uma relação jurídica, não havendo mais espaço para uma relação de força ou poder entre a Fazenda e o contribuinte. Daí temos que o poder tributário é um poder jurídico, e não um poder arbitrário. Em síntese, o Estado pode exigir dos contribuintes parte de seus bens para finalidade pública, entretanto, não pode o Estado fazer exigências arbitrárias. Se o Estado pudesse tributar arbitrariamente, não se poderia falar em um Direito Tributário.

Dessa forma, é que se faz necessária a análise das limitações ao poder de tributar em detrimento da autonomia privada. As limitações ao poder de tributar são uma espécie das várias limitações impostas ao Estado por meio de regras, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais. Por sua vez, as leis tributárias são em sua maioria leis interventivas (Eingriffsgesetze), na medida em que restringem a liberdade e a propriedade do cidadão. Dessa

⁸⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O direito ao silêncio no Direito Tributário**. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 82.

⁹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Controle judicial dos atos administrativos**. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, 1983, v. 65, p. 27, *apud* PAUSEN, Leandro et al. *Certidões Negativas de Débito*, Lael/Esmafe-RS, 1999, p. 83, nota de rodapé nº 33.

⁹¹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição**. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo: Dialética, 2003, p. 157.

⁹² NOGUEIRA Rui Barbosa. **Poder Tributário: Conceito e Autonomia**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/28796/27646>>

forma, a função de defesa (Abwehrfunktion) dos direitos fundamentais assume grande significado⁹³.

Quando o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 proíbe a distribuição de lucros por empresa com dívidas tributárias, o faz com o objetivo de garantir a arrecadação tributária com escopo no princípio de que o interesse público está em patamar superior ao interesse privado. No entanto, a autonomia privada é princípio fundamental de todo sistema jurídico que se baseie na ideia de relevância da vontade humana ou no poder de autodeterminação da pessoa.⁹⁴ No que concerne à tributação, a Constituição submeteu a ação tributária das pessoas físicas a um extenso rol de princípios que protegem, na medida do possível, os contribuintes contra eventuais abusos fazendários. Além disso, são os princípios constitucionais que direcionam o teor das leis tributárias e seus modos de aplicação.⁹⁵ Dessa forma, há de ser afastado o autoritarismo estatal na seara tributária, uma vez que a Constituição Federal limita o poder de tributação do Estado, estabelecendo os princípios gerais constitucionais tributários que servirão de alicerce do Direito Tributário.

4.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O ART. 32 DA LEI nº. 4.357/2004

Para uma melhor análise das limitações ao poder de tributar relacionadas à aplicação das disposições do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, é imprescindível analisar os princípios basilares do direito constitucional tributário. A palavra “princípio” significa origem ou começo⁹⁶. No Direito existem os princípios gerais de Direito, os princípios constitucionais e os infraconstitucionais. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello,⁹⁷ o princípio é mandamento central de um sistema, verdadeiro fundamento dele com o objetivo de servir de disposição fundamental

⁹³ ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário** 2.^a edição – São Paulo: Saraiva, 2006. P. 71.

⁹⁴ NALIN, Paulo. **A autonomia privada na legalidade constitucional**. In: NALIN, Paulo (coord.). *Contrato & Sociedade. A autonomia privada na legalidade constitucional*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 23

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 62-63

⁹⁶ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

⁹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20^a edição, 2005, pág. 902/903, apud SILVA, José Afonso da Silva, *Curso de direito constitucional positivo*, São Paulo, editora Malheiros, 22^a edição, 2003, pág. 91.

que se irradia sobre diferentes normas, de forma a compor o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência. Afirma o autor que o princípio tem como principal característica definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo.

Geraldo Ataliba⁹⁸ ratifica a importância dos princípios para o estabelecimento da harmonia do ordenamento jurídico, bem como para a compreensão dos enunciados prescritivos. No entendimento do autor, os princípios são linhas mestras, ou seja, diretrizes magnas do sistema jurídico que sinalizam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo.

Como se observa, os princípios são diferentes das demais normas, pois são normais gerais aplicáveis a várias matérias. São também normas-base e diretivas do sistema, sem as quais não existiria um ordenamento jurídico, cuja função é determinar o conteúdo de outras normas. Segundo Robert Alexy⁹⁹, os princípios são normas que determinam que algo seja feito na maior medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes; são mandados de otimização que podem ser cumpridos em diferentes graus. No que se refere aos princípios constitucionais tributários, estes são verdadeiros limites ao poder de tributar do Estado. Eles existem justamente para proteger o contribuinte contra os abusos do poder, sendo o Direito um instrumento de defesa contra o arbítrio, que alberga os mais importantes princípios jurídicos. É por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado.¹⁰⁰

Por sua vez, as regras, diferentemente dos princípios, são normas que só podem ser satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra é válida, então tem de fazer-se exatamente o que ela determina, nem mais, nem menos. As regras contêm determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. As regras são normas de conduta do ordenamento jurídico que prescrevem uma exigência de forma imperativa com a finalidade de que algo seja observado. As regras impõem, proíbem ou permitem certa conduta, pois são espécies normativas sancionadoras e coercitivas. Desta forma, ao contrário

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. Ed. Atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p.34.

⁹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. P. 90/91

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2011, p.31.

dos princípios, são concretas, possuindo caráter imediatamente instrumental, ou seja, descritivo de comportamento.¹⁰¹

Neste sentido, deve-se fazer uma distinção entre princípios e regras, pois são modalidades de uma mesma categoria, as normas jurídicas, e que desempenham, cada uma a seu modo, determinadas e distintas funções em face do sistema jurídico. A diferença entre princípios e regras é qualitativa, e não de grau. Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁰² leciona que as regras não têm gradação para a sua realização. A sua aplicação se concretiza no modelo “tudo ou nada”. Isto é, ou o comando será totalmente satisfeito ou não será realizado. Por outro lado, no caso de princípios, enquanto mandamentos de otimização, há uma exigência que os seus preceitos sejam atendidos na maior medida possível dentro das circunstâncias do caso concreto. Isto significa dizer que, considerada uma circunstância de fato, o resultado da aplicação normativa não corresponderá, necessariamente, ao grau máximo daquele preceito. Outra diferença entre princípios e regras diz respeito aos casos de conflitos, pois quando duas regras estão conflitantes, sempre há prevalência de uma delas. Porém, caso de conflito entre os princípios, um deles poderá ceder à força normativa, realizando-se apenas parcialmente no caso concreto, pois a colisão não leva à invalidação de princípios, mas apenas de regras.

No entanto, em caso de colisão entre princípio constitucional e regra, temos duas situações diversas. No caso de uma regra que não tenha como alicerce um princípio, o princípio prevalece, afinal não faria sentido o desrespeito à Constituição. No segundo caso, considerando-se que a regra tenha apoio em um princípio constitucional, mas colida com outros, se resolve como colisão de princípios pela ponderação. Isso porque, ao contrário das regras, os princípios são normas jurídicas que não se aplicam na modalidade “tudo ou nada”, possuindo uma dimensão de peso a ser determinada diante dos elementos do caso concreto. São mandados de otimização, e, por este motivo, sua aplicação deve se dar na maior medida possível, levando-se em conta outros princípios,

¹⁰¹ OLIVEIRA, Maria das Graças. Patrocínio **Sanções Tributárias e os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade** (Coleção UCB), p. 28. 2020. São Paulo.

¹⁰² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, **Estrutura e fundamentalidade da norma de imunidade tributária**, Rev. Direito Econ. Socioambiental, Curitiba, v. 9, n. 3, p. 431-454, set./dez. 2018

bem como a realidade fática. Dessa forma, os princípios estão sujeitos à ponderação e à proporcionalidade.¹⁰³

No caso do presente estudo, adotando-se a teoria de Robert Alexy, existe uma evidente colisão entre uma regra e um ou mais princípios do Direito Constitucional. A regra do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, em que pese ser alicerçada no princípio da supremacia do direito público sobre o privado e no dever de solidariedade, também colide, com outros princípios, como o da dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, não confisco, proibição do excesso e da proporcionalidade. Assim, no caso posto de conflito entre princípios e regras que se baseiam em outros princípios, a técnica da ponderação apenas poderá levar ao afastamento de uma regra jurídica quando restar demonstrado, de modo fundamentado, que os princípios que lhe são contrapostos superam, axiologicamente, o peso da razão subjacente à própria regra e dos princípios institucionais da previsibilidade, da igualdade e da democracia¹⁰⁴. Deste modo, passa-se a analisar os princípios constitucionais colidentes como forma de ponderar e analisar a constitucionalidade de aplicação do aludido artigo.

4.2.1 Proteção à dignidade da pessoa humana e a proibição da distribuição de lucros

A dignidade tornou-se um princípio importante no discurso constitucional e de direitos humanos nas últimas décadas. Depois de incorporado à Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH) como valor constitutivo central, constituiu a base dos direitos fundamentais nas constituições internacionais com uma frequência crescente. A dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme dispõe o art. 1º, III, da Constituição Federal. Na doutrina, inclusive no Brasil, é reconhecido como princípio da mais alta relevância. O objetivo da ordem econômica, dentro de todos os seus princípios que estipulam ações no mundo fático, “mundo do ser” é

¹⁰³ BARROSO, Luís Roberto. A Dignidade Da Pessoa Humana No Direito Constitucional Contemporâneo: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos E Critérios De Aplicação Disponível em: <https://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>

¹⁰⁴ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 226

o alcance da proteção à dignidade da pessoa humana, uma vez que tal resguardo é o fim colimado na Constituição¹⁰⁵.

Ingo Wolfgang Sarlet¹⁰⁶ ressalta que, por força do princípio da dignidade humana, a Constituição reconheceu que é o Estado que existe em função da pessoa, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal, a exemplo do que ocorreu, entre outros países, como, por exemplo, na Alemanha. O constituinte tomou uma decisão fundamental a respeito do sentido, da finalidade e da justificação do exercício do poder estatal e do próprio Estado, mas nem sempre foi assim.

No contexto histórico, na tradição cristã, a dignidade era tida como uma qualidade inata, por ser decorrente da concepção de o ser humano ter sido feito à imagem e semelhança de Deus. Na Idade Média, as concepções cristãs e estoicas continuaram a ser praticadas. Posteriormente, na Renascença, Giovanni Pico de Mirandola passou a entender que a racionalidade é a qualidade que possibilita ao ser humano traçar seu destino e o faz através da liberdade, sendo firmado o entendimento de que o homem pode modificar a si mesmo e a liberdade é um poder de ação.¹⁰⁷

A partir da teoria de Kant, a dignidade da pessoa humana passou a ser conceituada em âmbito alheio e distante do discurso religioso. Construindo sua concepção a partir da natureza racional do ser humano, Kant passou a afirmar que a autonomia de vontade, entendida como faculdade de determinar a si mesmo e agir em conformidade com a representação de certas leis, é um atributo apenas encontrado nos seres racionais, constituindo-se no fundamento da dignidade da natureza humana¹⁰⁸. Segundo Kant, sobre a finalidade da dignidade, o homem existe como um fim em si mesmo, não simplesmente como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade. E, sob este contexto, é que se passou a entender que é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não

¹⁰⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 383

¹⁰⁶ SARLET, Ingo Wolfgang **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

¹⁰⁷ PICO DELLA MIRANDOLA, Giovanni. **A dignidade do homem**. São Paulo: GRD, 1988, p. 22

¹⁰⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

meio da atividade estatal¹⁰⁹. Em sua teoria, Kant afirmou que para alcançar a dignidade, o ser humano precisa ser livre, sendo o conceito de liberdade a chave para explicar a autonomia (autonomia da vontade), entendendo ser este um atributo de todo ser racional dotado de vontade. Desta forma, a vontade é uma espécie de causalidade dos seres vivos, e a liberdade seria a propriedade desta causalidade, pela qual ela pode ser eficiente, independentemente de causas estranhas que a determinem.¹¹⁰

Em razão desta nova visão é que a maioria dos direitos fundamentais foi marcada por uma diferenciada amplitude e intensidade no que diz com sua conexão com a dignidade humana, sendo a dignidade da pessoa humana uma premissa destes direitos.¹¹¹ Passando o Estado, portanto, a ter o papel de auxiliar na criação das condições necessárias para que cada um realize livremente as suas escolhas e possa agir de acordo com elas, e não o de orientar as vidas individuais para alguma direção que se repute mais adequada.¹¹² Dessa forma, a positivação do princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado quer significar que este existe para o homem, para assegurar condições políticas, sociais, econômicas e jurídicas que permitam que ele atinja seus fins.¹¹³ Ou seja, o fim do Estado é o homem, como fim em si mesmo que é, como sujeito de dignidade, de razão digna e supremamente posta acima de todos os bens e coisas, inclusive do próprio Estado. Enfim, a dignidade da pessoa humana é simultaneamente limite e tarefa dos poderes estatais.¹¹⁴

O Estado é, portanto, o instrumento para a realização dos direitos, garantidor das liberdades, de modo a permitir que todos convivam, que todos subsistam. A ideia é de que todos possam governar-se a si próprios, com embasamento na lei moral, mas sem impedir que os outros também vivam de

¹⁰⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. 9ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 80.

¹¹⁰ KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Lisboa: 70, 1986. p. 93

¹¹¹ HÄBERLE, Peter. **A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal**. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 129

¹¹² SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 157-158.

¹¹³ MARTINS, F.J.B. **Dignidade da pessoa humana**. Curitiba: Juruá, 2003. P. 78

¹¹⁴ SARLET, I.W. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P. 47

acordo com seus fins pessoais e próprios. ¹¹⁵Isto é, assim como pode ser superada a anarquia existente nas relações entre os homens através da criação de uma autoridade estatal capaz de impor o respeito do direito, da mesma forma deve-se suplantar a 'liberdade selvagem' dos Estados através do respeito à dignidade da pessoa humana.¹¹⁶

Feitas essas considerações conceituais sobre o princípio da dignidade humana, cumpre ressaltar que o aludido princípio, em que pese não possuir eficácia direta na seara tributária, tem eficácia indireta nas obrigações tributárias, haja vista o caráter patrimonial do tributo. Dessa forma, as relações obrigacionais tributárias decorrentes da apropriação dos meios de pagamento atingem a esfera privada e mantêm uma relação com a propriedade e a liberdade. Até porque a dignidade da pessoa humana possui dimensão normativa preponderante, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de importância e valoração para o cidadão em qualquer forma de atuação do poder público, sendo a dignidade da pessoa humana de grande importância para a ordem constitucional e repercute, inclusive, na hermenêutica jurídica de forma a colocar na interpretação de qualquer norma o homem no centro de importância e de valoração.¹¹⁷

Na jurisprudência, a dignidade da pessoa humana tem sido tomada como argumento de ponderação em diversas áreas do Direito, inclusive, na seara tributária. No Supremo Tribunal Federal, por exemplo, há o caso da ADI 1.075-DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, em que o mesmo entendeu que 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,

¹¹⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de Filosofia do Direito**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 316

¹¹⁶ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução de Carmen C. Varriale et al. 4. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1992. P. 1.072.

¹¹⁷ Ávila, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário** 2.^a edição – São Paulo: Saraiva, 2006. p. 327.

ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)¹¹⁸.

No mesmo sentido, o Ministro Luiz Fux, nos autos do RE 363889/DF, salientou que a Carta constitucional de 1988 fixou o princípio da dignidade da pessoa humana como um fundamento da República (CF, art. 1º, III), devendo haver uma prevalência axiológica inquestionável deste princípio sobre todas as demais normas da Constituição. Segundo o Ministro, é a própria dignidade da pessoa humana que deve servir de norte para a definição das diversas regras e dos diversos subprincípios estabelecidos no texto constitucional, funcionando como verdadeiro cânone interpretativo para a definição do alcance de proteção de cada garantia fundamental. Ou seja, a dignidade da pessoa humana deve servir como fiel da balança para a definição do peso abstrato de cada princípio jurídico estabelecido na Constituição Federal de 1988.¹¹⁹

Nesta senda, adentrando no objeto deste estudo, pode-se afirmar que a proibição de distribuição de lucros e a imposição de multa aos sócios retiram a liberdade do ser humano enquanto ser digno e instituído de liberdade, inclusive empresarial, ainda que esta possa ser limitada. A Constituição, enquanto vinculadora da ação estatal, tem o condão de garantir a igualdade entre os homens, mas sem prejuízo dos direitos sociais, culturais e econômicos. Isso porque a dignidade da pessoa humana, reconhecida a partir da Declaração Universal na comunidade internacional, não ficou restrita ao âmbito do direito internacional, mas abarca toda a estrutura do direito positivo, inclusive o tributário. Logo, o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado à promoção da dignidade da pessoa humana expressará violação ao princípio¹²⁰.

¹¹⁸Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202010%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>

¹¹⁹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo631.htm>>

¹²⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 194.

4.2.2 O art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 e princípios constitucionais da livre iniciativa e da proporcionalidade

A Carta de 1988, ao delimitar os princípios norteadores da nova ordem constitucional que se inaugurava, consignou em seu art.1º as bases do Estado Democrático de Direito, prescrevendo que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. A Constituição, ao estabelecer a valorização do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos da República, elevou a o princípio da livre iniciativa ao patamar dos princípios políticos constitucionalmente conformadores (ou princípios constitucionais fundamentais), os quais se caracterizam por refletir a ideologia dominante da Carta Magna, cuja densidade é refletida nos demais preceitos e, por isso, figuram como paradigmas a serem observados a partir da interpretação de toda a normativa constitucional.¹²¹

Adensando esse princípio, ao disciplinar especificamente a ordem econômica, a Lei Maior voltou a prestigiar a livre iniciativa, especialmente através de seu art. 170 dispondo que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social e dos princípios constitucionais. No mesmo art., é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Sobre o princípio da livre iniciativa e sua relação com a arrecadação tributária, o Supremo Tribunal Federal produziu nos seus julgamentos três enunciados de súmula que condenam a coação ao pagamento de tributos e a impossibilidade da utilização de sanção política para este fim.¹²²

Neste sentido, vale trazer à baila o posicionamento do Ministro Marco Aurélio, externado no julgamento do RE nº413.782/SC quando afirmou que a Fazenda deve procurar o Judiciário visando à cobrança, via executivo fiscal, dos

¹²¹ BRANDÃO, Cláudio Mascarenhas. **Comentários ao art. 1º da Constituição Federal**. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 129-130.

¹²² Eis a ilação das súmulas: Súmula 70 –É inadmissível a interdição de estabelecimentos como meio coercitivo para a cobrança de tributos. Súmula 323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrança de tributos.

Súmula 547 – Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

seus créditos, mostrando-se impertinente recorrer a métodos que acabem inviabilizando a própria atividade econômica. Também nesse aspecto, e analisando discussão bastante semelhante, no julgamento da ADI nº 3.453-7, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a inconstitucionalidade de norma que exigia a apresentação pelo contribuinte de certidões de regularidade fiscal para receber valores consubstanciados em precatórios judiciais, enfrentou mais uma vez a questão da sanção política utilizada para pagamento de tributos. Na oportunidade, sob a relatoria da E. Ministra Carmem Lúcia, vários Ministros, de forma expressa e veemente repudiaram esse estratégia.

Como se percebe, o Supremo Tribunal Federal vem, ao longo do tempo, refutando formas de coação ao pagamento de tributos que impliquem violação à livre iniciativa. No entanto, há que ser lembrado que o exercício da livre iniciativa não é ilimitado. Nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil (ADI 5161), em que se discute a própria inconstitucionalidade da proibição de distribuição de lucros sob a ótica da livre iniciativa, a Procuradoria Geral da República¹²³ enfatizou em sua manifestação que o princípio da livre iniciativa não é absoluto, sendo lícito ao Estado intervir na atividade econômica, dentro de certos limites, e condicioná-la ao bem-estar coletivo.

Em que pese não ser absoluto o princípio da livre iniciativa, a análise da sua relativização deve ser coordenada sob o amparo do princípio da proporcionalidade nos termos da doutrina moderna. Neste sentido, cumpre transcrever, na íntegra, a manifestação do Ministro Gilmar Mendes sobre o princípio da proporcionalidade, notadamente no que toca às suas vertentes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹²⁴ :

"A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade. Essa nova orientação, que permitiu converter o

¹²³ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310951877&ext=.pdf>

¹²⁴ Gilmar Ferreira. A Proporcionalidade na Jurisprudência do STF. Daqui extraído: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:6UMSeLTj9BIJ:www.gilmarmendes.org.br/index.php%3Foption%3Dcom_phocadownload%26view%3Dcategory%26download%3D114:a-proporcionalidade-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal%26id%3D3:controle-concreto-de-normas%26Itemid%3D74+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br

princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) no princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (Geeignetheit) e a necessidade de sua utilização (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit). Um juízo definitivo sobre a proporcionalidade ou razoabilidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito). O pressuposto da adequação (Geeignetheit) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O requisito da necessidade ou da exigibilidade (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado.”

Como se vê, o Tribunal Constitucional Federal Alemão estruturou o princípio da proporcionalidade em três elementos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Sob o prisma da adequação, entende-se que para a realização do interesse público a medida adotada deve ser apropriada ao fim colimado, ou seja, nem sempre os fins justificam os meios. Sob a ótica da necessidade, há de ser avaliado se o meio escolhido para realização do interesse público é necessário, ou seja, se não um meio menos gravoso e igualmente eficaz para a mesma finalidade. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito deve ser entendida como ponderação, onde os meios e os fins são colocados em equação como forma de verificar se o meio adotado restringe mais direitos do que efetivamente promove.

Na doutrina brasileira, o exame do princípio da proporcionalidade é algo recente e decorre, principalmente, da jurisprudência alemã. O critério de proporcionalidade como limitação ao poder estatal decorre da instituição dos direitos e garantias fundamentais nas Constituições modernas, aplicando-se aos casos de colisão de princípios. O dever de ponderação refere-se às possibilidades fáticas de concretização dos princípios, pelo que a eficácia máxima somente pode ser atingida se o meio for adequado e necessário para o fim buscado. Por conseguinte, quando a escolha do meio produzir mais efeitos negativos do que positivos ou implicar a aniquilação da eficácia de outros princípios, sua escolha será vedada.

No caso em estudo, o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 é um exemplo de norma denominada diretiva (Lenkungsnormen), ou seja, exerce influência sobre

comportamento econômico, tangenciando direitos de liberdade do cidadão. Neste caso, a aludida norma deve ser analisada quanto à sua compatibilidade com os direitos fundamentais (liberdade, propriedade e esfera privada), haja vista que as normas diretivas possuem eficácia formativa que se exterioriza através de recomendações comportamentais e a intensidade desses comandos deve ser abalizada pela proporcionalidade¹²⁵.

Sob esse aspecto, analisando-se objetivamente a norma decorrente do art. 32 da Lei nº 4.357/64, vê-se, no entanto, que ela não passa pelo crivo da proporcionalidade, uma vez que, ainda que ela possa ser considerada norma adequada para maximizar o pagamento de débitos tributários, ela claramente não é necessária. Ou seja, há outros meios menos gravosos para atingimento da arrecadação tributária e, por este motivo, não está em sintonia com a proporcionalidade. Além de ser um meio inapropriado, a norma em questão é um instrumento mais danoso e ineficiente que todos os demais meios disponíveis para a cobrança ou garantia de débitos tributários/previdenciários federais, a saber: (i) a Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80); (ii) a Ação Cautelar Fiscal (Lei nº 8.397/92); (iii) a Fraude à Execução Fiscal (arts. 184 e 185 do CTN); (iv) a penhora online; (v) o arrolamento para acompanhamento do patrimônio do contribuinte em débito (art. 64 da Lei nº 9.532/97).

Sobre este entendimento, Helenilson Cunha Pontes¹²⁶ assinala que o primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, com base no princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Ou seja, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição da sanção. Deve ser verificado, portanto, sob o manto da necessidade, se há possibilidade de adoção de medidas menos gravosas e mais eficazes. Em caso positivo, não pode o Estado impor sanções indiretas com o objetivo de arrecadação tributária. Nessa mesma linha de inteligência, o Ministro Celso de Mello, nos autos do RE 415015/RS, DJ 15/04/2005, p. 90, afirmou que “as sanções indiretas afrontam, de maneira autônoma, cada um dos subprincípios da proporcionalidade, sendo inconstitucionais em um Estado de

¹²⁵ Ávila, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário** 2.^a edição – São Paulo: Saraiva, 2006, p. 84.

¹²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p.135.

Direito, por violarem não somente este, mais ainda o “substantive due process of law”.

O fato é que o Código Tributário Nacional estabelece em favor do crédito tributário uma série de garantias estipuladas nos arts. 183/193, e que não configuram um rol exaustivo. Tais garantias e privilégios em favor da pessoa pública credora são os mais elevados na ordem jurídica brasileira.¹²⁷ Sendo assim, a norma que proíbe a distribuição de lucros não parece estar em sintonia com os princípios constitucionais da livre iniciativa e da proporcionalidade, seja por ter natureza de sanção política, seja por ter a Fazenda Pública diversos outros meios menos gravosos de cobrar os seus créditos tributários, constituindo-se em excesso por desvio do poder.

4.2.3 Princípio da proibição do excesso e a proibição da distribuição de lucros

O Direito alemão sempre foi uma importante referência e exemplo para os juristas e doutrinadores brasileiros, que, em sua maioria, sempre aprofundaram seus estudos na tentativa de readequar os conceitos extraídos do pensamento jurídico germânico ao Direito brasileiro. Gilmar Mendes¹²⁸, ao abordar o princípio da proibição do excesso, informa que no direito constitucional alemão não há uma diferenciação entre o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso, sendo outorgado a estes a qualidade de norma constitucional não escrita, derivada do Estado de Direito.

Por outro lado, no Direito brasileiro a proibição do excesso não se confunde com o princípio da proporcionalidade, como ocorre no Direito alemão, mas ainda sim persiste entre eles uma relação íntima muito forte, já que ambos possuem no cerne de seus conceitos a noção de equilíbrio que há de se preservar na análise das minúcias do caso concreto. Insta destacar que o princípio da proibição do excesso é uma vertente do princípio da

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 974.

¹²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 204.

proporcionalidade, surgindo devido a constantes abusos praticados pelo Estado. Tal princípio é bem notório no Direito Penal, sobretudo frente às penas aplicadas às infrações penais. A conduta punível cria para o Estado o poder e o dever concreto de punir, de reparar o dano causado, de impor a sanção penal. Nessa perspectiva, as penas devem ser proporcionais ao delito, até porque não faria lógica uma punição que fosse mais gravosa do que o ato praticado em si.

Portanto, nos termos do princípio da proibição do excesso, o Estado tem a obrigação de punir senão nos moldes determinados pela *sanctio juris*, ao passo que o criminoso tem o direito de não ser punido além daqueles limites. Esta lógica se aplica a qualquer área do direito em que haja a aplicação de uma sanção, não sendo exclusiva, assim, da seara penal. Neste passo, no tocante ao Direito Tributário, quando o contribuinte viola a norma tributária deverá o Estado impor a sanção cabível ao caso, não podendo exceder os limites desta no caso em concreto, principalmente quando se trata de sanção política.

Em matéria tributária, as chamadas “sanções políticas” correspondem a restrições ou proibições impostas pelo fisco ao contribuinte, como um modo indireto de obrigá-lo a realizar o pagamento do tributo devido. Como exemplos, citem-se a: interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, etc. Porém é importante frisar que toda sanção, independentemente da restrição a ela vinculada, que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, pois vai de encontro com o disposto nos arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

Aliomar Baleeiro¹²⁹ entende que o direito do contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica, cuja prática legítima, qualificando-se como limitação material ao poder do Estado, inibe a Administração Tributária, em nome da proibição do excesso, de impor ao contribuinte inadimplente restrições que configurem meios gravosos e irrazoáveis destinados a constranger, de modo indireto, ao pagamento do crédito tributário.

No caso em tela, a proibição de distribuição de lucro pode ser configurada como um excesso, uma vez que a realização de um bem jurídico

¹²⁹ Baleeiro, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 878/880, item n. 2, 11ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 1999, Forense.

(arrecadação tributária) pode levar a restrição excessiva da liberdade empresarial, mormente quando não há uma relação de causalidade entre meio e fim, considerando-se que há outros meios menos gravosos para perfectibilização da arrecadação tributária. Sendo assim, a ponderação de princípios demonstra que a aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 (competência do Estado de obter receita) não pode implicar a impossibilidade de aplicação de outra norma (garantia de propriedade)¹³⁰, uma vez que a proibição do excesso implica a necessidade de compatibilizar os direitos de liberdade com o interesse público na medida do possível.

4.2.4 Princípio da proibição da proteção insuficiente

Além da proibição do excesso, é necessário acentuar que o Estado tem obrigação de proteção aos direitos fundamentais. É dever do Estado manter e garantir a existência dos direitos fundamentais, criando mecanismos que lhes assegurem. A proibição da proteção deficiente (Untermassverbot) desenvolveu-se no direito constitucional germânico a partir da concepção de que os direitos fundamentais possuem dimensão objetiva, não sendo apenas direitos subjetivos negativos, haja vista que tutelam bens jurídicos e valores que devem ser protegidos diante de riscos e ameaças originários de terceiros, inclusive do próprio Estado. Há, portanto, um dever de proteção estatal dos direitos fundamentais.¹³¹.

O entendimento do STF é firmado no sentido de que os direitos fundamentais não podem ser considerados apenas como proibições de intervenção (Eingriffsverbote), expressando também um postulado de proteção (Schutzgebote). Pode-se dizer que os direitos fundamentais expressam não apenas uma proibição do excesso (Übermassverbote), como também podem ser traduzidos como proibições de proteção insuficiente ou imperativos de tutela (Untermassverbote). (STF – Segunda Turma – HC 104410 – Rel. Min. Gilmar Mendes – DJe 27/03/2012).

¹³⁰ Ávila, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário** 2.^a edição – São Paulo: Saraiva, 2006. P. 104.

¹³¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 481)

De acordo com Luciano Feldens,¹³² é imputável ao Estado o dever de proteção de direitos fundamentais e, por este motivo, a eficácia da proteção constitucionalmente requerida integrará o próprio conteúdo desse dever, pois um dever de tomar medidas ineficazes não faria sentido. Nesse sentido, a partir do momento em que a Constituição proíbe que se desça abaixo de um certo mínimo de proteção, a proporcionalidade aparece como proibição de proteção deficiente.

Neste contexto, a violação da proibição da proteção insuficiente normalmente ocorre em razão de uma omissão do poder público no cumprimento de um imperativo constitucional. Sendo assim, se o Estado se omite do dever de proteção dos direitos fundamentais, ou não o faz de forma adequada e eficaz, seu ato estará eivado de inconstitucionalidade. Ao que interessa para o Direito Tributário, a vedação à proteção deficiente anda lado a lado com a proibição do excesso, desempenhando um papel que pode variar a depender do caso concreto. Note-se, por exemplo, que uma vez que o Estado não pode, em nome da proibição do excesso, impor ao contribuinte inadimplente restrições que configurem meios gravosos e irrazoáveis destinados a constranger, de modo indireto, ao pagamento do crédito tributário, não poderá também o Estado, em razão deste mesmo princípio, descuidar da proteção que ele também deve dar ao dever do contribuinte de pagar os tributos devidos. Assim, se por um lado o Estado não pode, em razão de seu direito sancionatório, praticar arbitrariedades que atentem contra os princípios basilares da Constituição, por outro lado, o Estado tem o dever de proteção integral de todos os direitos.

A jurisprudência dos tribunais brasileiros já tem aplicado o princípio da proteção suficiente, como por exemplo, no julgamento da Terceira Turma Recursal do PR, nos autos do processo nº 5008487-71.2014.404.7003, onde foi concedida a substituição de aposentadoria espontânea por aposentadoria por invalidez com acréscimo de 25% (vinte e cinco por cento), com fundamento no princípio da proteção insuficiente. Outro exemplo, diz respeito ao caso do Recurso Extraordinário 878.694¹³³, onde o Relator Min. Roberto Barroso julgou

¹³² FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e o direito penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pp 90-91

¹³³ Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur379763/false>>

inconstitucional a distinção de regime sucessório entre cônjuges e companheiros sob a justificativa de afronta aos princípios da igualdade, da dignidade humana, da proporcionalidade como vedação à proteção deficiente. Dessa forma, entende-se que, sempre que houver uma omissão do poder público para cumprimento de um imperativo constitucional, haverá a violação ao princípio da proibição da proteção insuficiente, pois é dever do Estado proteger os direitos fundamentais, inclusive na seara tributária.

4.2.5 Ofensa ao princípio do devido processo legal e a aplicação de sanção política

O art. 32 da Lei nº. 4354/1964, ao proibir e penalizar a distribuição de lucros por pessoa jurídica em débito com a União, parece cobrar, por vias transversas, tributo. Este fato é considerado pela doutrina, bem como pelo Supremo Tribunal Federal, como ato de coação ao pagamento de tributos e aplicação de sanção política. Com efeito, para cobrança de tributos, desde o advento do Código Tributário Nacional, é necessário que a autoridade fiscal realize o lançamento dos débitos que entenda como devidos, bem como oportunize ao contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório através do devido processo legal, haja vista que, além da função de legislar e administrar, o Estado exerce a função jurisdicional, tendo o papel de dirimir as controvérsias que surgem quando da aplicação das leis.¹³⁴

Isso porque o débito tributário somente surge a partir do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, de modo que compete, privativamente, à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Sendo este o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, considerando-se que antes do lançamento apenas existe a obrigação, por consequência, o crédito surge somente após o lançamento.¹³⁵

¹³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. II, p.169-170.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2000. p. 135

Sobre o conceito de crédito tributário, Heleno Taveira Torres¹³⁶ leciona que o crédito tributário surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, o qual, por ser dependente de formalização para obter os efeitos de exigibilidade, fica sujeito ao ato de aplicação do direito definido como ato administrativo do lançamento tributário. Isto é, sem lançamento não há débito do sujeito passivo, porque não há constituição do crédito. Logo, o sujeito passivo somente estará em débito, quando o crédito tributário já tiver sido constituído pelo lançamento.

Sob este prisma conceitual, pode-se dizer que no caso da proibição de distribuição de lucros, a autoridade fiscal acaba por exigir o pagamento dos débitos tributários do contribuinte de forma diversa do lançamento e do devido processo legal, pois, de acordo com a aludida norma, basta que a pessoa jurídica esteja em débito sem garantia para que esteja proibida de distribuir lucro, fato que acaba coagindo o contribuinte ao pagamento do débito tributário. Neste ponto, entende-se que quando o Estado penaliza o contribuinte por sua inadimplência, no caso da distribuição de lucros, aplica multa com caráter de sanção política.

Sobre sanção, Alfredo Augusto Becker¹³⁷ descreve que “sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe.” No entanto, no âmbito do Direito Tributário a expressão “sanções políticas” corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.¹³⁸

Sobre sanção política o Supremo Tribunal Federal já se manifestou por diversas vezes, pelo que chegou a firmar três enunciados de súmulas (70, 323 e 547) que ratificam o entendimento pela não admissão de sanção política com vistas a promover a cobrança de tributos. No entanto, nem mesmo o entendimento sumulado da Suprema Corte tem afastado as condutas de

¹³⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Crédito Tributário e Lançamento**. In Curso de Direito Tributário. São Paulo: Celso Bastos. 2002. p.189

¹³⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Sao Paulo: Saraiva, 1963. p. 556.

¹³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no Direito Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 30, 1998, p. 46.

aplicação de sanções políticas aos contribuintes. Helenilson Cunha Pontes¹³⁹ adiciona que o Estado Brasileiro exerce, de forma cada vez mais criativa, o seu poder de estabelecer sanções políticas (ou indiretas), objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário.

O argumento mais utilizado pelas autoridades fiscais para aplicação de sanções políticas, como é o caso da proibição de distribuição de lucros, é o interesse público. Outros defendem que a liberdade para o exercício da atividade econômica não é absoluta, podendo ser relativizada no interesse da fiscalização. Nessa linha de inteligência, sustentou Wilhelm Hartz¹⁴⁰, juiz da Corte Federal de Finanças da Alemanha, que os interesses do cidadão não são direitos menores do que os do fisco. O fisco executa uma tarefa do Estado, mas não é o próprio Estado. Afirmou o juiz que não mais prevalece a concepção em nosso tempo de que o indivíduo não é nada e o Estado significa tudo, nem de que o fisco e o Estado são a mesma entidade. Ressalta o magistrado que estas ideias nos obrigam a meditar continuamente em todo o complexo de relações entre o Estado e o cidadão no campo do Direito Tributário e, sobretudo, a sermos críticos de certos princípios que a jurisprudência assentou com apoio em ideias surgidas a partir de 1933. E conclui que se deve tentar atingir um equilíbrio racional entre os interesses do fisco e os dos cidadãos, buscando-o do espírito da Lei Fundamental, exatamente para permitir que os cidadãos e o seu Estado, em nível elevado, se transformem numa unidade e, dessa forma, as duas partes adquiram segurança.

Neste contexto, vale lembrar que as leis cumprem, no Estado Democrático de Direito, encargos de absoluta importância como a integração (compensação das diferenças políticas que compõem a vontade estatal); a planificação (instrumento de estruturação organizacional do Estado); a proteção (salvaguarda da liberdade contra o arbítrio); a regulação (instituição de modelos de conduta) e a inovação (alteração na ordem jurídica e social).¹⁴¹

¹³⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. pp.141/143, item n.º 2.3. apud Min. CELSO DE MELLO, no RE 415015-RS (Relator).

¹⁴⁰ HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 77.

¹⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Questões Fundamentais de Técnica Legislativa**. In: *Ajuris*, v. 18, n. 53, p. 114- 138, nov. 1991, p. 116-117.

Hugo de Brito Machado também entende que as sanções políticas resultam simplesmente do comodismo das autoridades da administração tributária para que possam arrecadar e fiscalizar o tributo da maneira mais simples, retirando, entretanto, o direito do contribuinte de exercer o contraditório e a ampla defesa através de um processo administrativo fiscal¹⁴². Vale lembrar que as sanções políticas são originárias da época da ditadura de Getúlio Vargas e continuam sendo amplamente aplicadas, mesmo tendo o Supremo Tribunal Federal, há tempos, reconhecido sua inconstitucionalidade em sucessivos julgados, proferidos quer sob a égide do regime constitucional anterior, quer em face da vigente Constituição da República¹⁴³.

Sobre os efeitos da aplicação da sanção política, no julgamento da ADI nº 173, publicada em 20.03.2009, o Rel. Min. Joaquim Barbosa ressaltou que a sanção política desestimula, pelo mesmo modo, o controle da validade da constituição de créditos tributários. A interdição de estabelecimento ou a submissão do contribuinte a regime mais gravoso de apuração tributária podem impedir a discussão administrativa ou judicial sobre matéria tributária, pois é incontestável que uma empresa fechada terá menos recursos para manter um processo administrativo ou judicial. Ou seja, a sanção política viola o direito de acesso ao Estado, no exercício de suas funções administrativa ou judicial, para que ele examine tanto a aplicação da penalidade como a validade do tributo. A sanção política também viola o *substantive due process of law*, na medida em que implica o abandono dos mecanismos previstos no sistema jurídico para apuração e cobrança de créditos tributários.

Registre-se que a sanção política, além de ofender a Constituição Federal, também fere o quanto disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional,

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no Direito Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 30, 1998, p. 46.

¹⁴³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RTJ 33/99, Rel. Min. Evandro Lins; RTJ 45/859, Rel. Min. Thompson Flores; RTJ 47/327, Rel. Min. Adaucto Cardoso; RTJ 73/821, Rel. Min. Leitão de Abreu; RTJ 100/1091, Rel. Min. Djaci Falcão; RTJ 111/1307, Rel. Min. Moreira Alves; RTJ 115/1439, Rel. Min. Oscar Correa; RTJ 138/847, Rel. Min. Carlos Velloso; RTJ 177/961, Rel. Min. Moreira Alves; RE 111.042/SP, Rel. Min. Carlos Madeira; RE 402.769, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 06.04.2005; RE 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 03.06.2005; AC 1657 MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27.06.2007; ACO 1216, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 02.09.2008; ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 20.03.2009; RE 666.405, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 27.08.2012. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/art.s/edicao062/Gabriele_Brum.html>

uma vez que o tributo não pode ter natureza sancionatória. Ou seja, qualquer que seja a restrição que ocasione o exercício de atividade lícita é inconstitucional, uma vez que o Estado dispõe de meios adequados e legais para cobrança dos seus créditos.

4.2.6 A multa do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 e o princípio do não confisco

Dentre as limitações do poder de tributar, está na Constituição Federal de 1988 a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, conforme disposto no art. 150, inciso IV¹⁴⁴. Esta proibição é um limite ao exercício da arrecadação tributária, sob o manto dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

O princípio do não confisco é dirigido ao Estado como limite ao poder de tributar. Este princípio limita o arbítrio do legislador quando da edição de tributos e multas, entretanto, por vezes, se mostra um princípio vago em razão de não haver na lei um limite fixo para sua aplicação. José Maurício Conti¹⁴⁵ explica que é muito difícil caracterizar precisamente quando um determinado tributo tem ou não efeito de confisco, pois tanto doutrina quanto jurisprudência não fornecem uma solução satisfatória para esta questão, até pela própria dificuldade de conceituação do que vem a ser confisco.

Por outro lado, Hugo de Brito Machado¹⁴⁶ afirma que apesar de ser conturbado o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo lhe está confiscando os bens, cabendo ao Judiciário declarar a natureza confiscatória. Na mesma linha de entendimento, Celso

¹⁴⁴Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁴⁵ CONTI, José Mauricio. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. p. 104.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.p. 42.

Ribeiro Bastos ¹⁴⁷ reitera que, a doutrina reconhece a dificuldade de delimitar o ponto a partir do qual um tributo se torna confiscatório. Para o autor, a existência dessas áreas cinzentas não conduz à diluição do próprio conceito, sendo essas áreas limítrofes de difícil precisão muito peculiar a todos os ramos do direito.

O confisco está presente quando o tributo, de tão gravoso, dificulta sobremodo as empresas na exploração de suas atividades econômicas habituais ou quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades. Nesse sentido, também leciona José Eduardo Soares de Melo¹⁴⁸ quando afirma que o princípio do não confisco está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes.

Ressalte-se que o confisco não está apenas ligado à obrigação tributária, mas também às penalidades aplicadas. Esse, também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁴⁹, quando diz que o confisco abrange a obrigação tributária como um todo, tributo e penalidade. Neste sentido, a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁵⁰ confere leitura extensiva ao art. 150, inciso IV, da Constituição a fim de aplicá-lo também às multas. Para o Tribunal, estão limitadas pela proibição do confisco assim as multas fiscais como quaisquer tributos. É por este motivo que o Supremo Tribunal Federal vem revisando a aplicação de multas excessivas à luz da vedação aos efeitos confiscatórios. Confirmam-se, como exemplo, o RE 57.904, Rel. Min. Evandro Lins e Silva; RE 60.964 e RE 78.291, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves. Neste último precedente, o relator afirmou expressamente que “o STF tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei”, bem como que é inconstitucional a aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva em percentual superior ao valor do tributo exigido¹⁵¹:

¹⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. P. 36.

¹⁴⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 6ª edição, São Paulo, Dialética, 2005, p. 34.

¹⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo, **Direitos fundamentais do contribuinte**, São Paulo, RT, 2000, p. 57.

¹⁵⁰BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 657372 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, 10.6.2013; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AI 769089 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 14.3.2013; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 565341 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.6.2012.

¹⁵¹Recurso Extraordinário 833.106, oriundo do Estado de Goiás.

(...) “A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário de Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº. 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário de Justiça de 18 de agosto de 2011.

2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais.” (...)

Com efeito, ao manifestar-se neste tema, a Corte Suprema acabou impondo um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% violam o princípio do não confisco. No caso em análise, é aplicada uma multa de 50% sobre o valor dos lucros distribuídos e mais 50% sobre o valor dos lucros recebidos por cada sócio ou acionista, ou seja, ultrapassando em muito a limitação imposta pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que as multas aplicadas, em que pese para pessoas diversas, versam sobre o mesmo fato e incidem não apenas sobre os débitos, mas sobre o próprio lucro.

O Ministro Aliomar Baleeiro¹⁵² destaca que fixação de limites máximos, seja sobre tributo ou multa, é um problema fundamentalmente econômico. De acordo com o Ministro, a despeito das dificuldades de objetivar o limite máximo, é digno de registro que o Tribunal Constitucional Federal Germânico (Bundesverfassungsgericht) admitiu a premissa de que se deve respeitar o núcleo do direito de propriedade, limitando-se a tributação sobre o que seria “meia parte” da riqueza revelada. Esse parâmetro encontra amparo na doutrina nacional¹⁵³:

“Se o Estado pertence e serve o povo, não é admissível que o resultado de seu trabalho reverta em maior parte ao Estado, e não ao povo. O cidadão não trabalha e não existe para sustentar o Estado. O Estado é que existe para amparar o cidadão [...] O tributo ou a carga tributária como um todo que grava mais 50% da renda ou do patrimônio, nesse sentido, é nítido exemplo de tributação em colisão com o princípio republicano, na medida em que coloca o povo não como senhor, mas como refém do Estado. O povo passa a existir para

¹⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.566

¹⁵³ GOLDSCHMIDT, Fábio. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. Editora RT, p. 224

sustentar o Estado. Trabalha não para si, mas para o Estado. Vive e existe, enfim, não em seu próprio proveito e regozijo, mas para atender e satisfazer as necessidades do Poder Público, que matemática e objetivamente passam a ser prioritárias.”

Conforme preleciona Luciano Amaro¹⁵⁴, não se pretende com a vedação ao confisco proteger de forma absoluta a propriedade, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que o Estado anule a riqueza privada por meio do tributo. Isso porque há uma incompatibilidade entre o direito de propriedade com a tributação confiscatória, tendo em vista que a Carta Suprema consagra em seu art. 14 o direito de usar e dispor da propriedade.

Fábio Brun Goldschmidt¹⁵⁵ ressalta que o confisco vai além da mera limitação ao direito de propriedade e adentra o campo da privação. Não tem como objetivo a construção, ou o desenvolvimento desse direito, mas a sua destruição, por motivos exteriores ao próprio direito e justificáveis pela conduta irregular do detentor da propriedade. Dessa forma, não haveria motivos para que a Constituição garantisse a propriedade privada, seu uso e disposição, enquanto a tributação esvaziasse o referenciado direito.

4.2.7 Princípio da vedação de impostos proibitivos

Próximo ao princípio da vedação de impostos confiscatórios está o princípio da vedação de impostos proibitivos, que tem por objetivo proteger a liberdade de iniciativa, a valorização do trabalho como condição da dignidade humana. Um imposto proibitivo é um tributo extorsivo capaz de impedir o exercício da atividade lícita empresarial. Ou seja, um imposto ou multa são proibitivos quando o seu pagamento recai de forma bastante onerosa sobre a renda da atividade lucrativa, tendo por consequência o benefício apenas para o poder público. Hely Lopes Meirelles¹⁵⁶ caracteriza o imposto proibitivo como: "o tributo que, sem visar a fins extrafiscais, absorve de tal forma o valor dos bens

¹⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 169

¹⁵⁵ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário** cit., p. 47.

¹⁵⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**, 1a ed., v. I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1957.

ou atividades sobre os quais incida, que os leve ao aniquilamento, à sufocação total".

O Supremo Tribunal Federal tem considerado uma distinção entre tributo proibitivo e tributo excessivo. Segundo a Suprema Corte, um tributo é excessivo quando faz com que o capital investido não seja remunerado de forma compensatória; por outro lado o tributo é proibitivo quando torna impossível o exercício de determinada atividade. Por exemplo, no ano de 1952, o Ministro Barros Barreto entendeu que todo imposto que torne praticamente proibitivo a exploração de um comércio lícito deve ser considerado inconstitucional, por ser ofensivo ao art. 141, § 34, da Carta Magna da época. No caso da multa instituída pelo art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, ela pode ser considerada proibitiva em razão de incidir de forma transversa sobre a lucratividade da própria empresa, anulando o próprio ágio em razão do percentual da multa que é aplicado.

4.3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE SOB O PRISMA DA TEORIA DA RECEPÇÃO

Diante da análise da constitucionalidade do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em detrimento dos princípios constitucionais inerentes às limitações do poder de tributar, é necessário verificar se o mesmo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com base na teoria da recepção. Celso Ribeiro Bastos ensina que uma Constituição nova instaura um novo ordenamento jurídico. No entanto, a legislação ordinária comum continua a ser aplicada, como se nenhuma transformação houvesse, com exceção das leis contrárias à nova Constituição. Segundo o Autor, este é o fenômeno da recepção, similar à recepção do direito romano na Europa. Trata-se de um processo abreviado de criação de normas jurídicas, pelo qual a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, frise-se, dando-lhes validade, e assim evita o trabalho quase impossível de elaborar uma nova legislação de forma repentina. 157

Acerca dos princípios que regem a aplicabilidade da nova Constituição e da legislação ordinária, Jorge Miranda 158 cita três: 1) todos os princípios de

¹⁵⁷ BASTOS, Celso Ribeiro **Comentários à Constituição do Brasil**, 1º volume, ed. Saraiva, 1988, p. 366/367.

¹⁵⁸ MIRANDA, Jorge **Manual de Direito Constitucional**, tomo 1, Coimbra, 1981 p. 93

todos os ramos do direito são os da nova Constituição; 2) todos os elementos legais e jurídicos anteriores têm que ser reinterpretados pelo prisma da nova Constituição; 3) não remanescem os que com ela forem conflitantes.

Kelsen¹⁵⁹ esclarece que se as leis emanadas sob a velha Constituição continuam a ser válidas sob a nova, isso é possível somente porque lhes foi conferida validade, expressa ou tacitamente, pela nova Constituição. E persiste explicando que o fenômeno da recepção é similar à recepção do direito romano. Ele ocorre quando o novo ordenamento recebe certas normas do velho ordenamento. Isto significa que o novo ordenamento atribui validade, dá vigor a normas que têm o mesmo conteúdo das normas do velho ordenamento. No entanto, as normas recepcionadas passam a ter um novo fundamento de validade, a Constituição nova, ou seja, como se todo o ordenamento jurídico houvesse sido modificado. Porém a recepção tem suas limitações, pois ela apenas ocorre com as normas efetivamente compatíveis com nova Carta. A compatibilidade é de conteúdo, ou seja, a norma deve ser compatível com as disposições de fundo da nova Constituição para que possa ser por esta recebida e mantida em vigor¹⁶⁰.

Miguel Reale¹⁶¹ assinala que, para que a norma disciplinadora do convívio social ingresse no mundo jurídico e nele produza efeitos, indispensável é que apresente validade formal, isto é, que possua vigência. Dessa forma, não basta que uma regra jurídica seja editada, pois é indispensável que ela satisfaça a requisitos de validade, para que seja obrigatória. Sobre a validade de uma norma de direito é necessário que ela satisfaça três requisitos: o da validade formal (vigência), o da validade social (eficácia ou efetividade) e o da validade ética (fundamento). Sendo assim, para uma lei ser recepcionada, necessita estar em vigor no momento do advento da nova Constituição, não ter sido declarada inconstitucional no ordenamento anterior e ter compatibilidade formal e material com o novo diploma.

No caso em tela, sob o olhar dos princípios constitucionais e, principalmente, diante das limitações impostas pela Constituição de 1988 ao

¹⁵⁹ KELSEN, Hans, **Teoria pura do direito**. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. – (Ensino Superior). P. 146-147.

¹⁶⁰ REALE, Miguel. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**, volume 1, ed. Saraiva, 1990, p. 7/8.

¹⁶¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 110

poder de tributar, não parece que o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 tenha sido recepcionado pela atual Carta Suprema, pelo que, neste caso, a aludida norma deve ser considerada revogada pelo novo sistema constitucional. Sob este aspecto, cumpre esclarecer que o STF não acolhe a teoria da inconstitucionalidade superveniente de ato normativo produzido antes da nova Constituição.

Para a Suprema Corte, ou a norma é considerada compatível e recepcionada ou será considerada revogada por inexistência de recepção. Trata-se de aplicação do princípio da contemporaneidade: uma lei só é constitucional perante o exemplar de confronto em relação ao qual ela foi produzida. Uma lei que nasceu inconstitucional não pode ser retificada pela nova Constituição, pois não se pode falar em constitucionalidade superveniente. Ademais, quando uma lei é revogada, ela continua sendo aplicada em relação às situações constituídas antes da revogação (art. 153, § 3º, da Constituição), pelo que os juízes e a administração aplicam a norma aos atos que se realizaram sob o império de sua vigência, porque até então ela era a norma jurídica eficaz.

Por outro lado, a suspensão por declaração de inconstitucionalidade, ao contrário, caracteriza-se por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto inconstitucional. É importante salientar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos. A suspensão por declaração de inconstitucionalidade significa que a lei ou decreto suspenso nunca existiu, nem antes nem depois da suspensão. Há, pois, distância a separar o conceito de revogação daquele da suspensão de execução de lei ou decreto declarado inconstitucional.¹⁶²

É por este motivo que o STF tem entendimento firmado de que a teoria da inconstitucionalidade da lei pressupõe que uma Constituição esteja em vigor, limitando os poderes do Estado e fixando suas responsabilidades e competências. A lei é considerada inconstitucional quando redigida por um poder que extrapola os limites estabelecidos pela Constituição em vigor naquele momento. O advento de nova Constituição não tem o condão de tornar inconstitucional a lei compatível com a Constituição anterior. A

¹⁶² BRASIL. Congresso, Senado Federal. Parecer n. 154, de 1971, cit. p. 268.

inconstitucionalidade é sempre congênita, nunca superveniente. Dessa forma, o STF não anula uma lei anteriormente válida, mas apenas declara a falha preexistente. A nova Constituição revoga leis preexistentes que sejam incompatíveis com ela pelo simples fato de que lei nova revoga lei anterior. Trata-se de uma questão de direito intertemporal.

A vigência e a eficácia de uma nova Constituição implicam a supressão da existência, a perda de validade e a cessação de eficácia da anterior Constituição por ela revogada, operando-se revogação global ou sistêmica do ordenamento constitucional precedente¹⁶³. Por este motivo, a não recepção de ato estatal pré-constitucional não implica a declaração de sua inconstitucionalidade, mas o reconhecimento de sua pura e simples revogação. Vê-se, portanto, na linha de iterativa jurisprudência da Suprema Corte que a incompatibilidade entre uma lei anterior e uma Constituição posterior (como a Constituição de 1988) resolve-se pela constatação de que se registrou, em tal situação, revogação pura e simples da espécie normativa hierarquicamente inferior, não se verificando, por isso mesmo, hipótese de inconstitucionalidade¹⁶⁴.

Neste passo, a lei ou é constitucional ou não é lei, pois uma lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; é inconstitucional na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado, pois o vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios, haja vista que seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias¹⁶⁵.

¹⁶³ BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**, Forense, 2003, p. 106

¹⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AI 582.280 AgR, voto do Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 12-9-2006, Segunda Turma, DJ de 6-11-2006. No mesmo sentido: RE 495.370-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 10-8-2010, Segunda Turma, DJE de 1º-10-2010

¹⁶⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI: 2 DF, Relator: Min. PAULO BROSSARD, Data de Julgamento: 06/02/1992, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 21-11-1997 PP-60585 EMENT VOL-01892-01 PP-00001

Neste sentido, considerando-se que o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 é anterior à Constituição Federal de 1988, pode-se entender que a aludida norma se encontra revogada por incompatibilidade constitucional. Nos termos dos ensinamentos de Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁶⁶, tratando-se de inconstitucionalidade superveniente, é aplicada a revogação da lei anterior, pois a questão deixa de ser situada no âmbito do Controle de Constitucionalidade, passando para a esfera do direito intertemporal. Dessa forma, em razão dos fundamentos já analisados, pode-se considerar que o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, devendo o citado art. ser considerado revogado, nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal, por contrariar os princípios norteadores das limitações ao poder de tributar.

5. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 SOB O CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme já repisado, o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, além de multar a pessoa jurídica pela distribuição dos lucros, também sanciona os sócios e demais responsáveis pelo recebimento dos frutos societários. A partir daqui, passa-se a analisar a constitucionalidade e a legalidade da sanção imposta aos sócios no caso da proibição da distribuição dos lucros.

Inicialmente, é necessário analisar a natureza da multa imposta aos sócios pela aludida norma. Sabe-se que as normas condicionais se dividem em dois tipos: normas impositivas e normas sancionantes. As impositivas têm hipóteses de incidência compostas de fatos jurídicos lícitos e, por consequência, comandos que impõem direitos e deveres. Por outro lado, as sancionantes são feitas de hipóteses de incidência que representam fatos ilícitos e de consequências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas). As primeiras produzem consequências jurídicas em virtude de fatos lícitos e as segundas possibilitam efeitos punitivos em virtude de ter sido praticada uma ação ilícita contra a ordem jurídica. A primeira é impositiva porque acarreta ao

¹⁶⁶ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. 1999, Editora Max Limonad, São Paulo p. 185.

seu destinatário um dever. As segundas são sancionantes porque preveem a aplicação, ao seu destinatário, de uma sanção¹⁶⁷.

Dessa forma, a primeira conclusão acerca da natureza da norma que impõe multa aos sócios pelo recebimento de lucro enquanto a pessoa jurídica esteja em débito não garantido com a União é que se trata de uma norma sancionante. Neste desiderato, também é necessário avaliar se a sanção tem natureza administrativa ou tributária. Para Fábio Medina Osório a sanção administrativa pode ser entendida como um mal ou castigo imposto pela administração pública, materialmente considerada, a um administrado como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação formal e material do Direito Administrativo¹⁶⁸. Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho conceitua as sanções tributárias como ações ou omissões que, direta ou indiretamente, representam o descumprimento de deveres estatuídos por leis fiscais.¹⁶⁹

Frise-se que a sanção tributária não se confunde com a sanção administrativa, sendo o poder sancionador tributário dotado de autonomia. Paulo Roberto Coimbra Silva ressalta que a autonomia do Direito Tributário afasta a submissão das sanções tributárias ao Direito Administrativo sancionador por diversas particularidades que assim aponta:

- a) sendo derivativas do poder de tributar, sujeitam-se aos princípios retentores do poder de tributar, a exemplo do princípio que veda seu efeito confiscatório;
- b) por idêntica razão, ou seja, por consistirem em manifestação do ius tributandi, diferentemente das sanções penais, a competência legislativa para sua estipulação acompanha as mesmas regras da repartição da competência tributária;
- c) decorrem da prática de ilícitos fiscais, materiais ou formais, de cujo estudo, interpretação e escoreta aplicação jamais poderá prescindir;
- d) contêm inúmeras particularidades, tais como aquelas decorrentes de suas limitações quantitativas e qualitativas;
- e) o seu subserviente entrelaçamento aos princípios e normas gerais da repressão, em sua maioria oriundas do Direito Penal, algumas delas já incorporadas pelo legislador tributário, como a retroação benéfica da lei que estipule sanção menos severa (106, II, do CTN), a interpretação

¹⁶⁷ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Sanções Tributárias**. Revista da Faculdade De Direito Da UFMG, [S.l.], n. 22, p. 385-428, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/876>>. Acesso em: 21 dez. 2020.

¹⁶⁸ OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.p. 80.

¹⁶⁹ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: LAEL, 1973. P. 773.

mais favorável ao acusado (art. 112, CTN), e outras sem previsão explícita, conforme exposto mais adiante;

f) extinção da responsabilidade do infrator por força da denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido, quando for o caso (art. 138, CTN), ou, mesmo, a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento de valores devidos a título de tributos e consectários, quando criminalizada a infração tributária.¹⁷⁰

No caso da multa instituída pelo art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, não há dúvidas que se trata de uma norma sancionante tributária, uma vez que, além de ser instituída por norma tributária, tem como fato típico o descumprimento de obrigação tributária principal, qual seja, o não pagamento de débito tributário por pessoa jurídica que desencadeia a proibição e o recebimento de lucros por parte da empresa e de seus sócios. No caso dos sócios, a norma parece ter natureza de responsabilização pessoal e objetiva pela obrigação de cunho negativo (obrigação de não fazer), isto é, de não receber lucros, em caso de preexistência de débitos da pessoa jurídica perante a União e suas autarquias. No caso, o sócio recebedor de lucro é apenado pelo inadimplemento da pessoa jurídica. Dessa forma, a norma do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 é sancionante tributária e responsabiliza, de forma transversa, os sócios pelo inadimplemento fiscal da pessoa jurídica.

Feita a análise sobre a natureza da sanção, conclui-se que a norma contida no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 cria uma nova modalidade de responsabilidade imposta aos sócios. Por sua vez, a palavra “responsabilidade” está sempre ligada ao descumprimento de um dever, ou seja, está ligada a uma não prestação. É a sujeição de alguém a sanção, é a sujeição de quem tem o dever jurídico, mas em caráter de exceção pode ser para quem não possua dever jurídico. Na seara tributária, o tributo deve ser cobrado da pessoa que praticou o fato gerador. Nesse contexto, surge o contribuinte, também chamado de sujeito passivo direto da relação tributária. Entretanto, a lei permite que o Estado possa cobrar o tributo de terceira pessoa, que não o contribuinte, sendo sujeito passivo indireto.

Segundo o Código Tributário Nacional, é denominado responsável o sujeito passivo da relação tributária sem ser contribuinte. Essa responsabilização deve ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa

¹⁷⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 113-114.

que fez nascer o fato gerador, conforme dispõe o art.128¹⁷¹ do CTN. Assim, nota-se que é indispensável uma vinculação com o fato gerador para que possa ser considerado responsável. A responsabilidade poderá ser por substituição, quando a lei determina que o responsável ocupe o lugar do contribuinte, desde a ocorrência do fato gerador. Já a responsabilidade por transferência, que ocorre por expressa previsão legal, acontece em um fato posterior ao surgimento da obrigação, transferindo a terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação que era ocupada pelo contribuinte.

Neste passo, é importante considerar que no direito brasileiro, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o dos sócios, devendo exclusivamente aquela responder pelos débitos eventualmente decorrentes do exercício de sua atividade empresarial. Somente é admitido que o patrimônio próprio dos sócios responda pelas dívidas da empresa em situações excepcionais, previstas por lei e com caráter subsidiário. Nesse sentido, disciplina o Código de Processo Civil (CPC), em seu art. 795, que os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei. O Código Civil (CC), por sua vez, também faz uma abordagem acerca das possibilidades de o patrimônio dos sócios ser atingido pela execução, prevendo que apenas em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, podem as obrigações ser ampliadas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Em relação aos sócios e administradores, o Código Tributário Nacional prescreve duas formas de responsabilidade: a solidária e a pessoal. A primeira está disposta no art. 134¹⁷² do CTN, que estabelece a responsabilidade solidária nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte¹⁷³. Ressalte-se que a responsabilidade solidária prevista no art. supramencionado não é plena, mas subsidiária, ou seja, há uma ordem de

¹⁷¹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁷²Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

¹⁷³ MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional**, V, 1, 2 edição, Atlas, São Paulo, 2007.p. 572.

preferência. Por sua vez, responsabilidade pessoal ou objetiva está contemplada no art. 135¹⁷⁴, que atribui a responsabilidade aos sócios com poderes de gerência pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Na situação em análise, sobre a responsabilidade disposta no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, em desfavor dos sócios, gerentes ou não, pelo recebimento de lucros das pessoas jurídicas, não parece ter essa responsabilidade um caráter subsidiário. Trata-se, na verdade, de uma responsabilização pessoal e objetiva pela obrigação de cunho negativo (obrigação de não fazer) de não receber lucros, em caso de preexistência de débitos da pessoa jurídica perante a União e suas autarquias.

Nesta linha, cumpre rememorar que o Superior Tribunal de Justiça há muito sumulou (Súmula 430¹⁷⁵) que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Ou seja, nos termos do entendimento da Corte Superior, não basta o mero inadimplemento da pessoa jurídica para ser atribuída ao sócio a multa pelo recebimento de lucros. De acordo com art. 135 do CTN, há necessidade da comprovação de que os débitos com a União são resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. É também entendimento jurisprudencial pacificado no âmbito do E. Superior Tribunal de Justiça que se deve perquirir se o sócio possuía poderes de gestão no momento do surgimento do fato gerador, para que possa ser responsabilizado.¹⁷⁶

Nesta esteira, é necessário esclarecer que no art. 32 da Lei nº 4.357/1964 estão implícitas duas obrigações diversas: uma decorrente do débito de pessoa jurídica com a União (obrigação tributária) e outra decorrente da obrigação dos

¹⁷⁴Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

¹⁷⁵ Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>

¹⁷⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. TRF-3 - AI: 00021778720154030000 SP 0002177-87.2015.4.03.0000, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, Data de Julgamento: 06/04/2016, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/04/2016

sócios de não receberem lucros enquanto preexistente débito perante a União e suas autarquias, ou seja, responsabilidade do sócio, com poderes de gestão ou não, decorrente do mero inadimplemento. Neste passo, leciona Hugo de Brito Machado¹⁷⁷ que, para aplicação do art. 135 do CTN, o nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. O autor explica que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares.

Ressalte-se que o ato ilícito em questão consiste na violação das normas que regem as relações entre o contribuinte e o responsável, salientando que a lei infringida é a lei comercial ou civil e não a tributária. No caso de atos praticados com excesso de poderes, o administrador abusa dos poderes que tem, agindo contra os interesses da pessoa jurídica. Por isso que, para que aconteça a incidência da norma em estudo, é preciso que o ilícito praticado pelo administrador, além de afrontar a competência que lhe foi concedida legal e contratualmente, vá de encontro aos interesses da sociedade¹⁷⁸.

Igualmente, ensina Aliomar Baleeiro¹⁷⁹ que o ilícito deve ser prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação. Dessa forma, para fins de aplicação conjunta e compatível do art. 135 do CTN com a regra contida no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, haveria a necessidade da comprovação de que o não pagamento do tributo por parte da pessoa jurídica decorreu de atos irregulares dos sócios. Portanto, a responsabilidade dos sócios não pode ser automática a ponto de ensejar a imputação da multa pelo recebimento de lucros, mormente quando o sócio não detiver poderes de administração.

Cumprе ressaltar que a sujeição passiva pressupõe a existência de um fato ocorrido no mundo fenomênico e previsto em lei para possibilitar a exigência do tributo por pessoa diversa da do contribuinte. Dessa forma, há necessidade

¹⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.140-141.

¹⁷⁸ MARQUES, Leonardo Nunes. **A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo código civil**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 111, p. 60-78, 2004.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.154.

de facultar ao administrado o direito de se manifestar sobre a atribuição de responsabilidade no processo administrativo fiscal, por força do direito à ampla defesa e ao contraditório, vez que o art. 142 do CTN dispõe que o lançamento é ato destinado a identificar o sujeito passivo¹⁸⁰, fato que não ocorre no caso da norma que versa sobre a proibição da distribuição de lucro, haja vista que o mero inadimplemento da pessoa jurídica é suficiente para penalizar o sócios recebedor dos frutos societários.

Registre-se que o Superior Tribunal de Justiça também pacificou o entendimento de que a possibilidade de responsabilização pessoal do sócio administrador está absolutamente condicionada à comprovação da ocorrência das hipóteses do art. 135 do CTN, sendo descabido cogitar a solidariedade automática. Destaque-se, desde logo, que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade nos termos do art. 135, III, do CTN é a condição de administrador de bens alheios. Por essa razão é que a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.¹⁸¹

Para melhor exemplificação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, cumpre citar o EREsp n. 260.107-RS, de Relatoria do Ministro José Delgado, DJ 19.4.2004¹⁸², onde está disposto que os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade, tendo em vista que a responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. Segundo o relator, na sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais, de modo que os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos

¹⁸⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Da Necessidade de Apuração da Responsabilidade Tributária no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, p. 147.

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.p. 168

¹⁸²Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>

atos praticados com violação do estatuto ou da lei (art. 158, I e II, da Lei n. 6.404/1976). Para o Ministro, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, e o simples inadimplemento não caracteriza infração legal.

Conforme já afirmado, no que diz respeito à multa imposta aos sócios pelo recebimento de lucros por sociedade empresária em débito com a União, observa-se que é criada uma nova modalidade de responsabilidade tributária objetiva. Neste sentido, Ives Granda da Silva Martins¹⁸³ explica que a expressão “sem prejuízo do disposto neste Capítulo” do art. 128 do CTN deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Ou seja, a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts 128 a 138. Diante do exposto, entende-se por ilegal, sob o aspecto material, a responsabilização automática dos sócios, com poderes de gestão ou não, pelo mero inadimplemento de tributos por parte das pessoas jurídicas perante a União, sendo incompatível com o art. 135 do CTN a imposição de multa pelo recebimento de lucros pela pessoa jurídica em débito com a União.

5.1 ANÁLISE FORMAL DO ART. 32 DA LEI Nº. 4.357/1964 SOB O CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Inobstante a incompatibilidade da responsabilização automática dos sócios e acionistas pelo recebimento de lucros pela pessoa jurídica em débito com a União com o art. 135 do CTN, cumpre analisar, sob o aspecto formal, a imposição imposta aos sócios e acionistas pelo art. 32 da Lei nº. 4.357/1964. Ou seja, avaliar se a citada legislação, por não ter caráter complementar, poderia impor a dita responsabilidade.

¹⁸³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 215

Historicamente, a lei complementar era denominada de “lei orgânica”. Essa denominação sucedeu-se nas Constituições de 1981, 1934 e 1946, mudando a sua atual denominação apenas em 1961, através da Emenda Constitucional nº 4. Deste modo, quando a Constituição cria situações que exigem o estabelecimento de situações de aquisição ou exercício, não tem autoaplicação, ficando dependente, dessa forma, de uma lei complementar que, por sua vez, tem como objetivo integrar a eficácia das normas constitucionais. O fato de maior realce das leis complementares é a forma e a submissão aos princípios tributários constitucionalmente impostos.

O art. 146 da Constituição Federal de 1988 é enfático ao dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes e, ainda, sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Com efeito, em razão do advento do Código Tributário Nacional e com a criação das leis denominadas “complementares”, através da Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969¹⁸⁴, a responsabilidade atribuída aos sócios pelo art. 32 da Lei nº 4.357/1964 não poderia ser mais admitida em nosso ordenamento positivo sob o aspecto formal. Isso porque, desde a Carta Política de 1967/1969 passou a ser de competência privativa da legislação complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁸⁵ listando as funções da lei complementar, destaca que ela serve para complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada. Serve, ainda, para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida. E, por fim, serve para fazer atuar determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a Nação. São estes os motivos pelos quais as leis complementares requisitam

¹⁸⁴ Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

[...]

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

¹⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 105.

quorum qualificado, por causa da importância nacional das matérias postas à sua disposição.

Sendo assim, passou a ser de competência privativa de lei complementar dispor sobre qualquer matéria que deva ser regulada por norma geral como aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que complementarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades¹⁸⁶. Passaram também, portanto, a ser de competência privativa da nova forma normativa as matérias atinentes à responsabilidade tributária.

No que se refere à exigência formal da legislação inerente à responsabilidade tributária, Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁷ esclarece que a sujeição passiva e a solidariedade tributária são matérias restritas ao âmbito factual contido na outorga de competência impositiva da Constituição Federal. Leciona que esse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Dessa forma, conclui que falta competência constitucional ao legislador ordinário para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência.

João Luis Nogueira Matias¹⁸⁸ leciona que, na forma do art. 146, III, b, da Constituição Federal, a legislação que estabelecer normas sobre responsabilidade tributária deverá se revestir obrigatoriamente de lei complementar. O autor explica que tal exigência é estabelecida como uma garantia do contribuinte, ante a maior dificuldade do fisco em estabelecer padrões mais amplos de responsabilidade.

Neste aspecto, pode-se afirmar que a ampliação da responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores, como acontece no caso do art. 32 da Lei nº 4.357/1964, depende de lei complementar. Este tema, inclusive, já foi, em

¹⁸⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. STF - RE: 393946 MG, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 03/11/2004, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 01-04-2005 PP-00007 EMENT VOL-02185-03 PP-00560 RDDT n. 117, 2005, p. 150-158 LEXSTF v. 27, n. 317, 2005, p. 286-305 RTJ VOL-00193-02 PP-00766)

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 216-7.c

¹⁸⁸ MATIAS, João Nogueira. **Responsabilidade tributária de sócios no MERCOSUL**. Belo horizonte: Mandamentos, 2001, p.73.

um caso análogo, objeto de julgamento no Superior Tribunal de Justiça¹⁸⁹, bem como no Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral¹⁹⁰. Os citados julgamentos trataram da inconstitucionalidade e ilegalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93, que prescrevia que “o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”¹⁹¹.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a Lei nº 8.620/93 será inaplicável no que pretende ampliar a responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores, tendo em vista que tal impositividade depende de lei complementar.¹⁹² Na mesma linha, no julgamento do RE 562276 PR, de Relatoria da Ministra Ellen Gracie, a Suprema Corte entendeu que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante no art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

Neste contexto, verifica-se que as disposições do art. 32 da Lei nº 4.347/1964 efetivamente criaram uma nova obrigação tributária de caráter negativo e geral, tratando-se, portanto, de norma geral em matéria tributária. Este também é o entendimento de Maria Izabel de Macedo Vialle,¹⁹³ quando explica que, para existir uma proibição derivada de dívidas tributárias e que afetem direitos dos contribuintes, a mesma deverá estar prevista em legislação complementar com natureza de norma geral de direito tributário ou existir

¹⁸⁹BRASIL, Supremo Tribunal Federal STJ - AgRg no REsp: 809640 DF 2006/0001160-5, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 06/04/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/05/2006 p. 148

¹⁹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal STF - RE: 562276 PR, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO

¹⁹¹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm>

¹⁹² Citem-se como precedentes: REsp nº 722.423/RS, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005; AGA nº 551.772/PR, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 14/06/2004

¹⁹³ VIALLE, Maria Izabel de Macedo, **Distribuição de Lucros e Dividendos. Multa Regulamentar. Conceito de "Débito Não Garantido"**. RET Nº 86 - Jul-Ago/2012

autorização prevista em tal legislação complementar outorgando aos entes federativos competência para tratarem especificadamente da matéria.

Na mesma esteira, é necessário ter em vista que no direito positivo uma norma é válida porque é conforme a norma superior que lhe empresta fundamento. Essa conformidade pode ser verificada sob o aspecto formal e sob o aspecto material. Sob o aspecto formal, a norma inferior se diz conforme a norma superior porque é produzida pelo órgão competente, com observância do procedimento para este fim estabelecido. Sob o aspecto material, uma norma é válida porque o seu conteúdo está em conformidade com a norma superior que lhe empresta validade¹⁹⁴. Os ensinamentos citados baseiam-se na teoria de Kelsen que defende que a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma deve ser uma norma superior. Para Tércio Ferraz Junior¹⁹⁵, a validade de uma norma deve ser analisada materialmente e formalmente, ou seja, em razão da matéria e observando o processo de produção. Destarte, diante da necessidade, sob o aspecto formal, de as normas que criam responsabilidade tributária serem editadas através de lei complementar, conclui-se pela invalidade formal do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964.

5.2 JURISPRUDÊNCIA E ANÁLISE DA ADI 5161

Após a análise sobre a vigência, constitucionalidade e hermenêutica do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, é indispensável analisar como a citada norma está sendo interpretada e aplicada pelos tribunais pátrios e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). De início, cumpre citar a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 5161,¹⁹⁶ ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que tem por objetivo discutir a constitucionalidade da lei que veda a distribuição de lucros e dividendos em

¹⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 78 e 79.

¹⁹⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 198.

¹⁹⁶ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275036&tip=UN>. Acesso em: 05 de jan. de 2021.

empresas. Segundo a Ordem, o art. 32 da Lei nº. 4.357/64 contraria o princípio da livre iniciativa.

Na petição inicial, discorre a OAB que a proibição de distribuição de lucros está em dissonância com as súmulas do Supremo Tribunal Federal (70, 323 e 547), uma vez que estas não admitem sanção política com vistas a promover a cobrança de tributos. A norma, em questão, defende a OAB, utiliza a sanção política como forma de exigir o pagamento do tributo, desrespeitando os princípios do devido processo legal. Nada obstante, é defendido, ainda, que a norma decorrente do art. 32 da Lei 4.357/64 também é inconstitucional por contrariar o princípio da proporcionalidade, sendo, portanto, desnecessária, considerando os diversos meios legais de cobrança do crédito tributário.

Por sua vez a Procuradoria Geral da República (PGR) apresentou parecer opinando pela improcedência da ação. Segundo a PGR, o art. 170, caput, da Constituição da República funda a ordem econômica baseada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, com a finalidade de garantir a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. No entanto, aduz a PGR, o princípio da livre iniciativa não é absoluto, sendo lícito ao estado intervir na atividade econômica, dentro de certos limites, e condicioná-la ao bem-estar coletivo. Dessa forma, concluiu a Procuradoria Geral da República que a proibição de distribuir lucros, dividendos e bonificações a sócios e acionistas, quando a empresa estiver em débito para com a fazenda pública, não constitui ofensa ao princípio da livre iniciativa, pois não obstrui o livre exercício da atividade empresarial, nem constitui sanção política.

Frise-se que, em que pese a ação direta de inconstitucionalidade não ter sido analisada, nos autos do ARE 1065232¹⁹⁷, de relatoria do Min. Luiz Fux, foi determinado o sobrestamento de um dos processos que versam sobre o assunto por entender que a matéria será objeto de discussão na ADI 5.161, rel. Min. Roberto Barroso:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, DIVIDENDOS E BONIFICAÇÕES. SÓCIOS. ACIONISTAS. COTISTAS. VEDAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. DÉBITO. FAZENDA PÚBLICA. CONSTITUCIONALIDADE DA ART. 32 DA LEI 4.375/1964. PENDÊNCIA DO JULGAMENTO DA QUESTÃO NA ADI 5.161.

¹⁹⁷ Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1092876/false>. Acesso em: 05 de jan. de 2021.

SOBRESTAMENTO DO FEITO. DESPACHO: A questão controvertida no presente recurso – quanto à vedação de distribuição de lucros, dividendos e bonificações a sócios e acionistas de pessoa jurídica em débito com a Fazenda Pública, estabelecida no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 – é objeto de discussão na ADI 5.161, rel. Min. Roberto Barroso. Verifica-se, assim, que a futura decisão do Plenário desta Corte no julgamento da referida ação direta de inconstitucionalidade repercutirá na resolução da presente lide. Destarte, determino o SOBRESTAMENTO do feito. Encaminhem-se os autos à Secretaria Judiciária do Supremo Tribunal Federal. Publique-se. Brasília, 15 de abril de 2020. Ministro Luiz Fux Relator Documento assinado digitalmente

Sobre a matéria da proibição de distribuição de lucros, além da citada ADI, há o incidente de inconstitucionalidade (INAMS 0047665-90.2013.4.01.0000, de relatoria da Desembargadora Federal Gilda Sigmaringa Seixas, TRF1 - CORTE¹⁹⁸). A 8ª Turma do Tribunal Federal da Primeira Região suscitou, em agosto de 2013, a inconstitucionalidade do art. 17 da Lei nº 11.051/2004, que, conferindo nova redação ao art. 32 da Lei nº 4.357/1964, vedou - sob pena de multa - a distribuição de bonificações/lucros a acionistas, se e quando as respectivas pessoas jurídicas tiverem débitos tributários junto à União ou ao INSS, não garantidos.

No referido incidente a União se manifestou no sentido de que, estando a empresa com débitos tributários não garantidos, não há sequer porque falar em "superávit" gerador de suposto lucro (base conceitual para existência de dividendos, bonificações ou lucros). Justificou que se trata de valores absolutamente livres e dissociados da atividade operacional da empresa, pois a existência de dividendos a distribuir significa, grosso modo, que computadas receitas e despesas, houve lucro e, portanto, um plus que sairá do caixa da empresa em direção aos sócios, sendo estes os últimos credores da empresa. Aduziu, ainda, que não é possível garantir os investidores e salvaguardar o lucro da empresa em detrimento do cumprimento de obrigação legal básica da situação negocial, qual seja, o recolhimento de tributos, pelo que não há, com a aplicação da lei, qualquer prejuízo ao capital de giro da empresa.

A União explicou, ainda, que a distribuição de dividendos aos sócios/acionistas nada mais é do que consequência do êxito empresarial, do sucesso da companhia produtora de resultado superavitário, ou seja, de lucro

¹⁹⁸ Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 05 de jan. de 2021.

líquido, limpo, derivado do balanço positivo entre as suas receitas e despesas. Aduziu que a ideia do pagamento de dividendos aos acionistas liga-se à remuneração do investimento de capital por estes realizado, e decorre necessariamente de um plus, de uma sobra, enfim, de lucro. Esta sobra, este resultado superavitário, sairá do patrimônio da empresa para ingressar no patrimônio dos acionistas, remunerando-os na medida do sucesso do empreendimento. Dessa forma, concluiu que é intuitivo que uma empresa que está em débito, sobretudo com o vulto do crédito tributário em cobrança, não poderia ser considerada superavitária para o fim de remunerar os seus acionistas/investidores, sendo de senso comum que nem se poderia propriamente falar em lucro, posto ser contraditório que os próprios detentores do capital de investimento — que assumem o risco da atividade — dele tirem proveito enquanto a pessoa jurídica não cumpre as suas obrigações legal-tributárias. Argumentou, por fim, que interesses particulares não podem prevalecer em detrimento do interesse público arrecadatário. Por sua vez, o Ministério Público Federal opinou pelo acolhimento do incidente.

No julgamento do incidente a turma pontuou que o Supremo Tribunal Federal tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170 da Constituição), a violação do *substantive due process of Law* (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário, tanto para controle da validade dos créditos tributários cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. Pontuou, ainda, que para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável.

Por este motivo, entendeu a turma que não deve prosperar a tentativa da União de inovar o conceito (econômico, contábil e financeiro) de "lucro", para concluir que empresas ou sociedades que possuam débitos tributários devem ver deduzidas ou consideradas tais dívidas na formação de tal montante positivo. A turma ressaltou que nas determinações do Código Tributário Nacional acerca das regras de interpretação e integração da legislação tributária, é

explicitado nos arts. 109 e 110 que os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, mas a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados no ordenamento jurídico.

Em reforço de argumento e compreensão, a turma lembrou que o STF julgou inconstitucionais (ADI nº 4.425) os §§9º e 10 do art. 100 da Constituição, introduzidos pela EC nº 62/2009, que pretenderam impor aos credores de precatórios a obrigação de, antes de percebê-los, se submeterem à prévia compensação de débitos que porventura possuísem frente ao poder público (Fazenda Pública); o Pretório Excelso, dentre outros fundamentos, compreendeu que dita sistemática ofende a isonomia entre o poder público e o particular. A turma concluiu, ainda, que os entes tributantes devem, portanto, a caminho da satisfação dos seus créditos, valerem-se dos meios ordinários e tradicionais de cobrança, não se podendo socorrer de "sanções políticas" (coerção indireta) para tanto.

De mais a mais foi ressaltado no julgamento que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Por isso, a razão de ser da norma combatida é claramente privilegiar a arrecadação tributária em detrimento da livre iniciativa e da liberdade econômica, que, se não são, claro, direitos absolutos, contêm, entretanto, um núcleo mínimo inegociável, que é o do direito de apropriação privada dos resultados da empresa, sociedade ou negócios, conforme os conceitos econômicos/contábeis do lucro, receita ou faturamento, atividades que, se tributos geram, conferem ao ente político tributante a faculdade de manejar os inúmeros mecanismos jurídicos (judiciais e administrativos) hábeis à cobrança de tais créditos, dentre os quais avulta, no nível da evidência notória, a usual Execução Fiscal.

Por fim, o incidente foi acolhido por entender também a turma julgadora que em tema de entrecosques entre atividades privadas e pretensões de ingressos tributários, o Supremo Tribunal Federal talhou importantes balizas e parâmetros, por meio das súmulas nº 323 ("É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos"), nº 547 ("Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas,

despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais") e nº 70 ("É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo"). O acórdão foi ementado da seguinte forma:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA POR TURMA EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ART. 17 DA LEI Nº 11.051/2004 (CONFERINDO NOVA REDAÇÃO AO ART. 32 DA LEI Nº 4.357/1964) - VEDAÇÃO, SOB PENA DE MULTA, DE DISTRIBUIÇÃO DE BONIFICAÇÕES E LUCROS A SÓCIOS, ACIONISTAS E GESTORES - VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA, DA LIBERDADE ECONÔMICA E DA ISONOMIA - SÚMULAS-STF Nº 70, 323 e 547 - ÓBICE À SANÇÃO POLÍTICA (MEIO COERCITIVO INDIRETO DE COBRANÇA) - INCIDENTE ACOLHIDO.

Dessa forma, percebe-se que, na linha da jurisprudência citada, os tribunais pátrios estão firmando o entendimento de inconstitucionalidade da norma disposta no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, por entender que a citada norma é uma forma desnecessária de coação ao pagamento de tributos, implicando, dessa forma, afronta ao princípio da livre iniciativa.

No que se refere à jurisprudência administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também vem relativizando a aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964. Como, exemplo, cite-se o Acórdão nº. 2402006.857, exarado pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. O caso dos autos versa sobre processo de auto de infração de multa, pela distribuição de rendimentos de participações nos anos- calendário de 2010 a 2012, mesmo a pessoa jurídica estando em débito não garantido, por falta de recolhimento de tributo devido. No entanto, entendeu a câmara administrativa que considerando que os débitos que deram suporte à autuação em litígio encontravam-se em cobrança administrativa, não se vislumbra como a pessoa jurídica devedora deveria proceder para garanti-los, uma vez que a iniciativa para o mister é da administração tributária, inclusive mediante inscrição em Dívida Ativa da União e respectiva execução judicial.

Na oportunidade, o relator dos autos ressaltou que o art. 32 da Lei n. 4.357/1964 não conceitua e nem define o alcance de "débito garantido". Outrossim, também não esclarece os procedimentos a cargo do contribuinte para efetivar tal garantia quando o débito ainda se encontra em cobrança administrativa e sem execução judicial em curso. Foi ainda considerado que a

fiscalização não verificou a disponibilidade patrimonial da pessoa jurídica devedora, atraindo assim os arts. 184 e 185 do CTN. Foi ainda relatado que o CARF é, em sua essência, um tribunal administrativo da cidadania fiscal, do que decorre, quando da análise das questões que lhe são submetidas, a apreciação sistêmica da legislação/normas correlatas ao melhor desfecho do litígio. Nessa perspectiva, conclui a câmara que a expressão "débitos garantidos" consignada no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 se restringe aos débitos garantidos inscritos em dívida ativa da União em execução judicial, na forma prevista na Lei n. 6.830/80 c/c os arts. 183 e seguintes do CTN, não abrangendo os débitos em cobrança administrativa.

Além do caso acima relato, o CARF já se manifestou sobre o assunto em outras oportunidades entendendo que a vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações somente é aplicável aos casos em que há débito executado judicialmente e que não tenha sido garantido pela pessoa jurídica, mormente quando a distribuição não configura eventual prejuízo ao erário por ter o contribuinte garantido o débito na primeira oportunidade após o ajuizamento da execução fiscal. No julgamento do processo 11251.000038/2009-93, em 11 de fevereiro de 2015, o relator também firmou o entendimento de que apenas a existência de um débito já executado judicialmente e ainda não garantido pela pessoa jurídica é que configura a situação descrita na lei e que possibilitaria a imposição da penalidade por uma distribuição indevida. Ressaltou, ainda, não ser razoável supor que um Auto de Infração caracterize a existência, nos termos da vedação imposta, de um débito desde o seu início e que, se não garantido, impeça a distribuição de lucros e bonificações, haja vista haver previsão de um processo administrativo regular, motivo pelo qual não é possível admitir a hipótese de existência de um débito não garantido, no sentido da lei analisada, antes do esgotamento da fase administrativa.

Dessa forma, o CARF tem entendimento pacífico que a aplicação de multa administrativa apenas é aplicável aos débitos inscritos em dívida ativa e após o ajuizamento da execução fiscal, tendo em vista que somente a partir desse momento há possibilidade de apresentação de diversas modalidades de garantia do débito pelo suposto devedor.

6. CONCLUSÃO

O art. 32 da Lei nº 4.357/1964, que incluiu no ordenamento positivo a proibição de distribuição de lucros por parte de pessoas jurídicas que estivessem em dívida com a União e imputou aos sócios a pena de multa pelo recebimento dos lucros, foi editada anteriormente ao implemento do Sistema Tributário Nacional, bem como anteriormente à criação das denominadas leis

complementares. Neste contexto, entende-se que o referido art. 32 não possui mais vigência no atual ordenamento jurídico.

Com efeito, a codificação do Direito Tributário no Brasil trouxe estabilidade nas relações entre contribuintes e erário, fato necessário diante do grande número de normas esparsas e contraditórias, bem como assegurou a formação do Sistema Tributário Nacional. É por este motivo que se entende que no Brasil nem sempre existiu sistema tributário, mas apenas a fase antecedente do sistema e a sistemática iniciada após a reforma tributária e a codificação.

Neste aspecto, por força da codificação, concluiu-se que ocorreu a revogação de toda a legislação esparsa em matéria tributária por assimilação, instituto denominado de revogação global. Sendo assim, tendo o Código Tributário Nacional definido toda a matéria atinente ao Sistema Tributário Nacional, e sendo o próprio CTN o marco de nascimento do Sistema Tributário Nacional, pode-se dizer que, aparentemente nos termos conceituais, ocorreu a revogação global ou por assimilação da legislação esparsa, inclusive, do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964.

E, ainda que assim não fosse, há aparente revogação tácita do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, em razão da sua incompatibilidade com o art. 185 do Código Tributário Nacional. No contexto do regramento do Código Tributário Nacional, a mera distribuição de lucros por parte de pessoa jurídica que esteja em débito com a Fazenda Pública não é capaz de ocasionar penalidades, uma vez que é necessário que o débito esteja inscrito em dívida ativa, bem como é essencial a comprovação da inexistência de outros bens capazes de atender ao pagamento do crédito tributário para ensejar a ocorrência de fraude. Ou seja, a interferência do legislador nas decisões das empresas acerca da distribuição de seus lucros com o único objetivo de cobrar tributos não parece ter sido recepcionada pelo CTN.

Ademais, em razão das pesquisas realizadas nos sistemas de processos administrativos da União, percebe-se que a norma em estudo ficou em desuso ao longo do tempo. Desde a edição do art. 32 da Lei nº. 4.357 em 1964, até a sua modificação em 2004, a lei estava totalmente sem aplicação. Sendo assim, em que pese controversa a revogação de uma norma por desuso, a norma que proíbe a distribuição dos lucros não poderia ser aplicada no atual sistema

jurídico em razão do costume negativo, sendo contestável a sua vigência por força de sua ineficácia.

No entanto, além da análise sobre a vigência, o contexto histórico também propiciou esclarecer, através da hermenêutica jurídica, o real sentido do conceito de “débito garantido” constante no texto da aludida norma, haja vista que o comando normativo do art. 32 da Lei 4357/1964 é claro e preciso no sentido de que é vedada distribuição do lucro quando o débito tributário não está garantido, entretanto, não especificou a forma e a operacionalização das chamadas garantias.

Dessa forma, restou evidenciado que a garantia neste caso não é sinônimo de penhora, mas uma garantia, em sentido amplo, do crédito tributário através da totalidade do patrimônio do contribuinte. Assim, a autorização contida na Lei nº 4.357/64 não é para que todo e qualquer contribuinte que tenha débito em aberto perante a União ou o INSS seja apenado com multa de 50%, mas apenas para aqueles que não reservem bens suficientes para fazer frente ao débito fiscal. Portanto, entende-se que a interpretação e a aplicação do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 deve ser baseada não em presunção, mas na boa-fé do contribuinte que reserva patrimônio suficiente para fazer frente aos seus débitos tributários. Nada obstante, a aplicação indiscriminada do art. 32 da Lei nº. 4.357/1964, mesmo tendo o contribuinte reservado bens suficientes para fazer frente ao crédito tributário, é totalmente desproporcional, na medida em que não se verifica, neste caso, qualquer dano ao erário para perseguição legal dos seus créditos, configurando-se em coação ao pagamento de tributos.

Ainda sob a ótica da hermenêutica jurídica, ficou evidenciado que a proibição de distribuição de lucros interfere nos conceitos de direito privado, principalmente no que concerne ao direito empresarial e nos conceitos contábeis, uma vez que, quando a União interpreta o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 incluindo débitos de exercícios anteriores para justificar a proibição da distribuição de lucros, também altera a definição do conceito contábil, uma vez que o lucro, no conceito contábil, é o resultado obtido pela diferença entre todas as receitas e todos os custos do exercício atual, e não dos exercícios anteriores, como ocorre em diversos casos de autuações. Ademais, considerando que o lucro conceitualmente é formado pelo grupo de contas que registra o valor contábil pertencente aos acionistas ou quotistas, fica evidenciada

a afronta ao direito de propriedade, pois o lucro é patrimônio dos sócios. Nesta linha de entendimento, pode-se concluir que o Direito Tributário não pode interferir nos conceitos e regras do direito privado para fins arrecadatórios, bem como não pode impor multa sobre o lucro, uma vez que este é patrimônio dos sócios e acionistas de uma empresa, ferindo, portanto, o direito de propriedade e responsabilizando-os, de forma objetiva, ao pagamento de tributos.

Sob a ótica da constitucionalidade, em que pese a proibição da distribuição de lucros por empresas em dívida com a União ser uma imposição aparentemente louvável para otimizar a arrecadação tributária, a norma em apreço não tem embasamento constitucional para ser aplicada. Isso porque o Estado deve receber receitas tributárias legal e constitucionalmente devidas, ou seja, desde que todos os aspectos e critérios normativos tenham sido observados. Deve haver uma justa ponderação entre os direitos do indivíduo e o poder tributário. Afinal, não há um direito ilimitado do Estado em invadir a intimidade do cidadão, buscando em seu bolso e patrimônio recursos para desenvolvimento do Estado.

De mais a mais, a norma insculpida no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 também não parece ter sido recepcionada pelos princípios constitucionais, principalmente no que se refere aos princípios da livre iniciativa e de proporcionalidade consagrados na Constituição Federal de 1988, uma vez que não há constitucionalidade na utilização de formas de coação ao pagamento de tributos, mormente quando a Fazenda Pública tem outros meios menos gravosos para cobrança dos seus créditos. Até porque, utilizando-se o critério da ponderação, a norma que proíbe a distribuição de lucros não parece ser necessária, pelo que a análise da relativização do princípio da livre iniciativa deve ser coordenada sob o amparo do princípio da proporcionalidade. Sendo assim, sob o olhar dos princípios constitucionais e, principalmente, diante das limitações impostas pela Constituição de 1988 ao poder de tributar, não parece que o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 tenha sido recepcionado pela atual Carta Suprema.

No que se refere à aplicação da multa contida no art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 em relação aos sócios, não há dúvidas que se trata de uma norma sancionante tributária, uma vez que, além de ser instituída por norma tributária, tem como fato típico o descumprimento de obrigação tributária principal, qual

seja, o não pagamento de débito tributário por pessoa jurídica, que desencadeia a proibição e o recebimento de lucros por parte da empresa e seus sócios. No caso dos sócios, a norma tem natureza de responsabilização pessoal e objetiva pela obrigação de cunho negativo (obrigação de não fazer), isto é, de não receber lucros, em caso de preexistência de débitos da pessoa jurídica perante a União e suas autarquias. No caso, o sócio recebedor de lucro é apenado pelo inadimplemento da pessoa jurídica, sendo responsabilizado, de forma transversa, pelo inadimplemento da pessoa jurídica.

Ademais, a responsabilidade disposta no art. 32 da Lei nº 4.357/1964 em desfavor dos sócios, gerentes ou não, pelo recebimento de lucros das pessoas jurídicas não parece ter essa responsabilidade um caráter subsidiário. Trata-se, na verdade, de uma responsabilização pessoal e objetiva pela obrigação de cunho negativo (obrigação de não fazer) de não receber lucros, em caso de preexistência de débitos da pessoa jurídica perante a União e suas autarquias. Por sua vez, a responsabilidade dos sócios está delimitada nos arts. 134 e 135 do CTN, sendo que o mero inadimplemento não é capaz de automatizar a responsabilidade dos mesmos. É necessária, portanto, nos termos já firmados pelo Superior Tribunal de Justiça, a comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Destarte, considerando-se a necessidade de edição de lei complementar para dispor sobre responsabilidade em matéria tributária, conclui-se que o art. 32 da Lei nº. 4.357/1964 carece de validade constitucional formal. Com efeito, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade, o citado art. tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

Diante de todo o exposto, considerando-se a aplicação do princípio *lex posterior derogat priori*, conclui-se que o art. 32 da Lei nº 4.357/1964, que veda a distribuição de lucros por parte de pessoas jurídicas em débito com a União e apenas os sócios com a penalidade de multa pelo recebimento dos frutos, não poderia ser aplicada no atual ordenamento jurídico, seja pela sua revogação em face da edição do Código Tributário Nacional, seja pela incompatibilidade de sua aplicação com os princípios vigentes no atual sistema constitucional. Sendo assim, pode-se dizer que a aludida norma não foi recepcionada pela

Constituição Federal de 1988 e encontra-se, portanto, revogada, haja vista que o STF não acolhe a teoria da inconstitucionalidade superveniente de ato normativo produzido antes da nova Constituição, uma vez que, para a Suprema Corte, ou a norma é considerada compatível e recepcionada ou será considerada revogada por inexistência de recepção.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. P. 90/91

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. **Da codificação – crônica de um conceito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 157; Ascensão, José de Oliveira. **Direito Autoral**. Rio: Ed. Forense, 1980.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento**. 2009. 299 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Elementos de Direito tributário**. São Paulo: Ed. RT, 1978.
ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário** 2.ª edição – São Paulo: Saraiva, 2006. P. 71

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. Ed. Atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p.34.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18 ed., ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p.102.

BACIGALUPO, Mariano. **La discrecionalidad administrativa: estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución**, p. 299, *apud* PULIDO, Carlos Bernal. op. cit., p. 521.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1955, v. I, p. 238-239.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.566)

BARROSO, Luís Roberto. **A Dignidade Da Pessoa Humana No Direito Constitucional Contemporâneo: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos E Critérios De Aplicação** Disponível em: <https://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/uploads/2010/12/Dignidade_exto-base_11dez2010.pdf>

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 226

BASTOS, Celso Ribeiro **Comentários à Constituição do Brasil**, Vol. I, ed. Saraiva, 1988, p. 366/367.

BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989, Vol. II, p.169-170.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. Sao Paulo: Saraiva, 1963. p. 556.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código civil dos estados unidos do Brasil commentado**. 6. ed. São Paulo: F. Alves, 1943, v. 4, p. 6-7.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de Filosofia do Direito**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 316

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução de Carmen C. Varriale et al. 4. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1992. P. 1.072.

BRANDÃO, Cláudio Mascarenhas. **Comentários ao art. 1º da Constituição Federal.** In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil.* São Paulo: Saraiva, 2013. p. 129-130.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. **Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do impôsto sôbre a renda, e dá outras providências.** Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm. Acesso em: 28 jan, 2020.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em 15 mai 2019

BRASIL. Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. **Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm#art17> Acesso em 15 mai 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-exposicaodemotivos-148797-pl.html>> Acesso em 30 mai. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993. **Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm> Acesso em 01 mai. 2020.

BRASIL. **Súmula nº. 430,** STF. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas2014_41_capSumula430.pdf> Acesso em 10 mai. 2019

BRASIL. TRF-3 - **AI: 00021778720154030000 SP 0002177-87.2015.4.03.0000,** Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, Data de Julgamento: 06/04/2016, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/04/2016

BRASIL. STF - **RE: 393946 MG**, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 03/11/2004, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 01-04-2005 PP-00007 EMENT VOL-02185-03 PP-00560 RDDT n. 117, 2005, p. 150-158 LEXSTF v. 27, n. 317, 2005, p. 286-305 RTJ VOL-00193-02 PP-00766)

BRASIL. STJ - **AgRg no REsp: 809640 DF 2006/0001160-5**, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 06/04/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/05/2006 p. 148

BRASIL. STF - **RE: 562276 PR**, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO

BRANDÃO, Cláudio Mascarenhas. **Comentários ao art. 1º da Constituição Federal**. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 129-130.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**, Forense, 2003, p. 106

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 69.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Apontamentos Acerca da Distribuição de Lucros e Bonificações a Sócios, Quotistas e Acionistas de Pessoas Jurídicas com Débito Tributário Federal Não Garantido: a Lei nº 4.357/1964 e o CTN de 1966**. REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS Nº 86 - Jul-Ago/2012, p. 11.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 62-63

CARVALHO, Alexandre Douglas Zaidan. **Entre o dever da Toga e o Apoio à Farda: Independência judicial e imparcialidade no STF durante o regime militar**. Rev. bras. Ci. Soc. vol.32 no.94 São Paulo, 2017, Epub July 13, 2017

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo Max Limonad, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no Direito Tributário. *In: Princípios e limites da tributação*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 303-304

CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2014 – p. 52.
COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito Brasileiro**. Grandes questões atuais do Direito Tributário. vol.9, São Paulo: Dialética, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 881.

COMPARATO, Fábio Konder. **Função social da propriedade dos bens de produção**. RDM 63. São Paulo: Revista dos tribunais.

CONTI, José Mauricio. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. Editora Juarez Fonte. Belo Horizonte/MG, 2001.p. 3.

CONTI, José Mauricio. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. p. 104.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Formação do Direito Tributário como disciplina jurídica: recortes e exclusões**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA pp. 258-298. Disponível em <<https://portalseer.ufba.br/index.php/rppgd/article/download/18281/12776>> Acesso em 17 mai. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Métodos de interpretação e Direito Tributário Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, pp 135, v. 36.1, jan./jun. 2016

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, V. 1. 28ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada**. 18 edição, 2013, São Paulo, saraiva, pg. 87.

FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e o direito penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pp 90-91

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p. 249.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 29;
FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: LAEL, 1973. p. 773.

FORTUNA, Eduardo. **Mercado Financeiro – Produtos e Serviços**, 15ª ed. Rio de Janeiro: QualityMark, 2002, pp. 445-6)

FREITAS, Vladimir Passos de, et al.O Poder Judiciário No Regime Militar (1964-1985), Simplíssimo, Ebook Kildle.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito**. São Paulo: RT, 1976.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. P. 234

GAMA, Tacio Lacerda. **A Sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas – Uma análise estrutural**. in **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual /Macedo, Alberto [et al]; Coord. Priscila de Souza. Pres. Paulo de Barros Carvalho – Obra Coletiva – Sao Paulo :Noeses, 6v. 2009, pp.941-965 [941].

GANDRA, Ives. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GOLDSCHMIDT, Fábio. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. Editora RT, p. 224)

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 10ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 75-6.

HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 129

HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 77.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Lisboa: Edições 70, 1995. p. 90

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**. Tradução de Leopoldo Holzbach, São Paulo: Martin Claret, 2011. P. 80-81.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 7, 8.

KIRCHLER Erich. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. New York, Cambridge University Press, 2007, p. 99.

LEME DE BARROS, Marco Antonio Loschiavo; BARROS, Matheus de. **Os desafios e os novos caminhos da pesquisa em direito no Brasil**. *Revista de Estudos Empíricos em Direito*. Brazilian Journal of Empirical Legal Studies vol. 5, n. 1, mar 2018, p. 25-48.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 01, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no Direito Tributário**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, 1998, p. 46.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. [Tese de Doutorado]. Universidade Federal de Pernambuco Centro de Ciências Jurídicas. Pernambuco – Recife. Disponível em:

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/3/arquivo5668_1.pdf.txt>

MACHADO, Celso Cordeiro. **Crédito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 165.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição**. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo: Dialética, 2003, p. 157

MARTINS, F.J.B. **Dignidade da pessoa humana**. Curitiba: Juruá, 2003. P. 78

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica**. Revista dos Tribunais, RT, vol. 969, 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF> Acesso em 15 mai. 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 215

MARQUES, Leonardo Nunes. **A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo código civil**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 111, p. 60-78, 2004.

MATIAS, João Nogueira. **Responsabilidade tributária de sócios no MERCOSUL**. Belo horizonte: Mandamentos, 2001, p.73.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**, 1a ed., v. I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1957.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005, pág. 902/903, apud SILVA, José Afonso da Silva, Curso de direito constitucional positivo, São Paulo, editora Malheiros, 22ª edição, 2003, pág. 91.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Controle judicial dos atos administrativos**. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, 1983, v. 65, p. 27, apud PAUSEN, Leandro et al. Certidões Negativas de Débito, Lael/Esmafe- RS, 1999, p. 83, nota de rodapé nº 33.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Questões Fundamentais de Técnica Legislativa**. In: Ajuris, v. 18, n. 53, p. 114- 138, nov. 1991, p. 116-117.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 204

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. **A Constitucionalização das Políticas Públicas no Brasil**, devido processo orçamentário e Democracia. Renovar: Rio de Janeiro, 2010. P. 9

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**, tomo 1, Coimbra, 1981 p. 93

MORAES, Bernardo. **Sistema Tributário da Constituição de 1969**. Revista dos Tribunais, 1973, p. 213-4.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

NALIN, Paulo. **A autonomia privada na legalidade constitucional**. In: NALIN, Paulo (coord.). Contrato & Sociedade. A autonomia privada na legalidade constitucional. Curitiba: Juruá, 2006, p. 23

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Sanções Tributárias. Revista da Faculdade De Direito Da UFMG, [S.l.], n. 22, p. 385-428, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/876>>. Acesso em: 21 dez. 2020

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p.19-20.

NOGUEIRA Rui Barbosa. **Poder Tributário: Conceito e Autonomia**. Disponível em:
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/28796/27646>>

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Maria das Graças. Patrocínio **Sanções Tributárias e os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade** (Coleção UCB), p. 28. 2020. São Paulo.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.p. 80.

PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

PICO DELLA MIRANDOLA, Giovanni. **A dignidade do homem**. São Paulo: GRD, 1988, p. 22

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Dialética. São Paulo, 2002, p. 38-40

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, **Estrutura e fundamentalidade da norma de imunidade tributária**, Rev. Direito Econ. Socioambiental, Curitiba, v. 9, n. 3, p. 431-454, set./dez. 2018

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Da Necessidade de Apuração da Responsabilidade Tributária no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, p. 147

PIRES, José Santo Dal Bem; Motta, Walmir Francelino. **A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade**. Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006. Disponível em: Acesso em: 20 maio. 2020.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. pp.141/143, item n.o 2.3. apud Min. CELSO DE MELLO, no RE 415015-RS (Relator).

PONTES, Helenilson Cunha. **O direito ao silêncio no Direito Tributário**. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 82.

QUINTANA, Segundo V. Linares. Tratado de interpretación constitucional. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 430.

RAMOS, André de Carvalho e GRAMSTRUP, Erik Frederico, **Comentários à Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2016.

REALE, Miguel. **Parlamentarismo brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1962. P. 110-111.

REALE, Miguel. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**, volume 1, ed. Saraiva, 1990, p. 7/8.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 110 disponível em: <https://aprender.ead.unb.br/pluginfile.php/40071/mod_resource/content/1/Livro%20Miguel%20Reale

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. 9ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 157-158.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 113-114.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SGARBI, Adrian. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). IN: Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Revisão fiscal - São Paulo: Trevisan Editora, 2018. 750 Mb; ePUB.

SERRANO, N. González-Cuéllar. **Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal**, p. 17, *apud* PULIDO, Carlos Bernal. El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005, p. 504.

SOROMENHO-MARQUES, Viriato. **As tarefas da universalidade**. In: KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Porto: Porto, 1995, p. 39.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 481)

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 6ª edição, São Paulo, Dialética, 2005, p. 34.

SOARES, Ricardo Maurício Freire **Hermeneutica Jurídica** (Coleção Saberes do Direito) v.60_ São Paulo – Saraiva, 2013. Cap. 2 Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=xytrDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>> Acesso em: 20 jun 2020

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

TAX JUSTICE NETWORK. **The cost of tax abuse: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide**. 2011, p. 2. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em: 27 jun 2020.

TENÓRIO, Oscar. **Lei de introdução ao código civil brasileiro**. Rio de Janeiro: Borsoi. 1955.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **O cumprimento da sentença**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p.37

TORRES, Heleno Taveira. **Crédito Tributário e Lançamento**. In Curso de Direito Tributário. São Paulo: Celso Bastos. 2002. p.189

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo, **Direitos fundamentais do contribuinte**, São Paulo, RT, 2000, p. 57.

VANONI, Enzo. **Il problema della codificazione tributaria**. Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze, Milano: Giuffrè, 1938, I, p. 448

VIALLE, Maria Izabel de Macedo. **Distribuição de Lucros e Dividendos. Multa Regulamentar. Conceito de "Débito Não Garantido"**. Inédito Posicionamento Jurisprudencial acerca da Matéria. In: Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários. RET N° 86, jul.-ago/2012.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro Ao Longo Do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas*** Rio de Janeiro, janeiro de 1996, IPEA, 1998.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito, humanismo e democracia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.