

A EFETIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: TEMOS UMA SOLUÇÃO COM AS REFORMAS CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO?

*The Effectiveness of Tax Credit:
do we have a solution with the
constitutional reforms of the tax system?*

João Paulo Mendes Neto¹

José Jaime Dourado Junior²

ÁREA: Direito Tributário. Crédito Tributário.

RESUMO: O presente artigo aborda o tema “A efetividade do crédito tributário: temos uma solução com as reformas constitucionais do sistema tributário?”. Cuidam-se de breves reflexões sobre a usual forma de exigência do crédito tributário, representada pela execução fiscal, e os atuais “meios alternativos” de cobrança realizados pelo Fisco e seus impactos na órbita jurídica do contribuinte, notadamente à luz da Constituição Federal e do princípio do não confisco. Nesse sentido, deve ser aplicado ou não o incidente de desconsideração da personalidade jurídica – IDPJ na esfera tributária? É constitucional a averbação pré-executória introduzida pela Lei 13.606/2018? Há limite de duração para o protesto de CDA? Como devem ser aplicados os critérios do arrolamento de bens previstos na IN 1565/2015? O ICMS declarado e não pago enseja responsabilidade criminal? Enquanto isso a experiência estrangeira tem servido de exemplo

¹ Advogado. Ex-Conselheiro do CARF. Doutor em Direito Processual Tributário Constitucional pela PUC/SP. Mestre em Direito. Coordenador de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito do Centro Universitário do Pará (CESUPA). Coordenador dos Cursos de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário e em Direito Público da referida Instituição. Professor de Graduação e Pós-Graduação.

² Advogado. Pós-graduando em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário do Pará (CESUPA).

para a desconstrução do que se entende pela indisponibilidade do crédito tributário, revelando que é possível buscar aplicar a cooperatividade para soluções consensuais de adimplemento do crédito tributário por meio de transações e até arbitragem.

PALAVRAS-CHAVE: crédito tributário. meios alternativos de cobrança do crédito tributário.

ABSTRACT: This article addresses the topic “The effectiveness of the tax credit: do we have a solution with the constitutional reforms of the tax system?”. Brief reflections on the usual form of tax credit requirement, represented by tax enforcement, and the current “alternative means” of collection carried out by the Tax Authorities and their impacts on the taxpayer’s legal orbit, notably in the light of the Federal Constitution and the principle of non-confiscation. In this sense, should the incident of disregard of legal personality (IDPJ) be applied or not in the tax sphere? Is the pre-execution registration introduced by Law 13.606/2018 constitutional? Is there a time limit for the CDA protest? How should the criteria for listing assets provided for in IN 1565/2015 be applied? Does ICMS declared and not paid give rise to criminal liability? Meanwhile, the foreign experience has served as an example for the deconstruction of what is meant by the unavailability of the tax credit, revealing that it is possible to seek to apply cooperativeness for consensual solutions for the payment of the tax credit through transactions and even arbitration.

KEYWORDS: tax credit. alternative solution for charging the tax credit.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Do redirecionamento da Execução Fiscal por presunção de dissolução irregular. 3. Do arrolamento de bens. 4. Do incidente de desconsideração da pessoa jurídica. 5. Da averbação pré-executória. 6. Do ICMS declarado e não recolhido. 7. Da disponibilidade do crédito tributário. 8. Conclusão. 9. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo é um recorte de um capítulo do livro *Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras* – por que, para que, para quem e como?, organizado pelos professores Fernando Scaff, Misabel Derzi, Onofre Batista Júnior e Heleno Torres, do qual tivemos a honra de participar.

Sabemos que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, assegura aos cidadãos os direitos individuais basilares que compõem a pavimentação do ordenamento jurídico pátrio. O artigo 6º da Magna Carta, por sua vez, estabelece aos tutelados direitos sociais, coletivos, inerentes à sociedade como um todo, razão pela qual afirma-se que essas garantias são responsáveis por organizar o Estado Democrático de Direito.

Assim sendo, é notório que os recursos do Estado são limitados e regrados pela Lei Orçamentária Anual, cuja função precípua é direcionar os recursos financeiros do país que ficam comprometidos a uma destinação específica pelo período nela definido.

Por certo, são os tributos os maiores responsáveis pela arrecadação do Estado, e é por meio desta receita que o Estado deverá garantir os direitos basilares dos cidadãos, contribuintes, havendo, contudo, limites para esta arrecadação, a qual não pode ser desenfreada, com uma suposta justificativa para “garantir direitos”, nem ser considerada indevida se o Estado deixar de garantir tais direitos.

Nos últimos anos, inúmeros são os estudos que visam demonstrar a ineficiência do instituto da Execução Fiscal no Brasil, e, como suposta resposta, várias medidas alternativas foram adotadas pelo Fisco com a razão última de arrecadar, buscando demonstrar uma maior rigidez aos contribuintes caracterizados como sonegadores ou devedores contumazes.

A pergunta que fica é: E o contribuinte de boa-fé? Aliás, má-fé, dolo, fraude etc, podem ser presumidas a ponto de justificar a mudança de comportamento das autoridades fiscais com o viés de cobrar sem observância dos princípios constitucionais tributários? E o crédito tributário, este pode ser negociado, considerado disponível?

Para que se possa compreender a possibilidade de disponibilidade do crédito tributário, se faz necessário apresentar o atual contexto de cobrança fiscal do crédito tributário e os “modernos meios alternativos” desta cobrança.

Vejamos.

Recentemente, várias questões inerentes aos meios alternativos de cobrança do crédito tributários vieram à tona, como: Deve ser aplicado ou não o incidente de descon sideração da personalidade jurídica – IDPJ na esfera tributária? É constitucional a averbação pré-executória introduzida pela Lei 13.606/2018? Qual a duração do Protesto de CDA há limites? Como devem ser aplicados os critérios do Arrolamento de bens previstos na IN 1565/2015? O ICMS declarado e não pago enseja responsabilidade criminal?

Perceba que se busca demonstrar que estes atos exemplificados, dentre outros, poderão causar em tese, no futuro, uma constrição ao patrimônio do contribuinte de maneira confiscatória ou trazer consequências que afronte a livre iniciativa prevista no artigo 170 da CF. Logo, não é apenas o ato em si de constrição, mas todas as medidas, se forem irregulares, requeridas pelo Fisco que prepararão para um futuro ato confiscatório que devem ser repudiadas, destacando que qualquer ato alternativo de cobrança que não possua amparo legal ou de legitimidade pode representar uma pena capital para o contribuinte (PF ou PJ), algo veementemente inaceitável pelo nosso ordenamento.

A defesa do primado da vedação ao confisco deve ser ampla, geral e irrestrita, desde que demonstrado que houve uma medida desleal no processo ou procedimento tributário. É isto que a Constituição Federal garante.

É isso que defendemos.

Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas, na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias, etc., devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco, podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/processual por ser uma garantia constitucional.

Quanto aos questionamentos hipotéticos acima, a intenção última é promover a reflexão do leitor, mas diante de um recorte metodológico, prudente se faz enfrentar, mesmo que de forma superficial, alguns exemplos ali destacados.

2. DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Quanto ao redirecionamento por presunção de dissolução irregular, poderá ser caracterizado um confisco, devendo o ordenamento proteger os cidadãos que solidariamente contribuem para a manutenção do sistema tributário.

A Súmula 435, do Superior Tribunal de Justiça, e a responsabilização da pessoa física do sócio se devem ter claros os pontos a seguir.

A súmula sedimenta entendimento do tribunal fundado em interpretação do art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal, entre outros, do diretor ou sócio-gerente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A súmula tem o mérito de fazer referência a “sócio-gerente”, afastando a responsabilização do sócio que não influenciava no desenvolvimento das atividades da empresa ao tempo da dissolução.

Além disso, é imprescindível que se considere, como o próprio STJ vem fazendo, ser incabível, em nosso ordenamento, a figura da responsabilidade objetiva, isto é, o fato de a dissolução irregular acarretar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente não implica que este necessariamente será condenado ao pagamento. Não! Apenas se, de fato, tiver agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder na forma do art. 135, III, do CTN é que será condenado. A súmula explícita, todavia, que é ônus dele, sócio-gerente, ilidir a presunção que agora pesa contra si. Deverá ele, portanto, fazer a prova (AgRg no REsp 1091371/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/10/2010, DJe 5/11/2010). Nesse sentido é que se entende que a própria súmula pode ser invocada por ofender o princípio da vedação ao confisco, em tese.

Em outras palavras, a presunção de que se está tratando e a do caso em tela é relativa – comporta prova em sentido contrário; aliás, apenas isto pode garantir a segurança jurídica tão almejada em âmbito tributário.

Por fim, por mais que esteja implícita a ideia, nunca é demais ressaltar: quanto à possibilidade de “redirecionamento” da execução fiscal, significa dizer, por óbvio, que o Fisco deve sempre tentar obter a satisfação de seu crédito, de início, da própria sociedade, que é a devedora principal.

3. DO ARROLAMENTO DE BENS

Já no que se refere ao arrolamento de bens e responsabilidade tributária, tecemos as seguintes considerações.

O crédito tributário representa juridicamente a expressão nominal do direito de crédito que o Estado dispõe contra o sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável), direito este que revela um interesse público especial na medida em que o tributo constitui o preço que a cidadania paga para que o Estado promova a satisfação das necessidades coletivas.

A obrigação tributária, no bojo da qual nasce o crédito tributário, nada mais é que a estrutura formal desenvolvida no âmbito do Direito Privado, tomada de empréstimo pelo Direito Tributário para instrumentalizar o dever tributário de pagar tributos atribuídos a todos no Estado Democrático de Direito.

Criados para reforçar o cumprimento do dever tributário pelo sujeito passivo, os privilégios e garantias compõem a essência do regime jurídico do crédito tributário, são-lhe ínsitos e deles não se apartam. O crédito qualifica-se como tributário, entre outras razões, porque é dotado de privilégios e garantias que a ordem jurídica lhe assegura. Assumem a natureza de privilégios e garantias do crédito tributário todas as normas jurídicas que tenham o objetivo precípua de reforçar a possibilidade de realização do direito de crédito do Estado em matéria tributária. O arrolamento de bens está inserido neste contexto.

O arrolamento consiste em medida acautelatória dos interesses da Fazenda Pública. Trata-se de procedimento administrativo de acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo que visa garantir o crédito tributário, mediante a identificação de possíveis situações de dilapidação patrimonial.

A finalidade da aludida medida é realmente de conferir maior garantia aos créditos tributários da Fazenda Pública, de valor significativo, com o objetivo declarado de garantir a futura suficiência de bens e direitos do sujeito passivo para a satisfação do débito fiscal.

Contudo, o arrolamento de bens só pode ser utilizado quando atendidos os requisitos legais atinentes a presunção de risco do crédito – crédito tributário igual ou maior que 30% dos bens declarados do sujeito passivo, nos termos na IN 1565/15.

O problema que se apresenta é que, uma vez gravados com o arrolamento os bens do sujeito passivo, a substituição fica condicionada a uma análise da RFB e ainda é necessária a feitura de avaliação oficial do valor do imóvel, o que implica em onerosidade totalmente ilegal. É inegável, portanto, a restrição ao direito de propriedade, pois há embaraço e ônus negocial, pecuniário e procedimental, logo uma possível afronta ao não confisco, sem mencionar nas formalidades exigidas pelos cartórios e departamentos de trânsito para o ato de desenvolvimento.

O gravame fica registrado na matrícula do imóvel e exposto na atividade comercial que o contribuinte realiza, havendo, portanto, sérios reflexos negativos em seu direito de propriedade somente pelo fato de estar sendo considerado como responsável de crédito tributário ainda em discussão administrativa. Não se pode admitir *prejuízo real* ao particular em razão de *garantia virtual* de um crédito tributário potencial, que pela própria dicção legal não está em risco.

Um dos elementos de definição do crédito tributário é a caracterização daqueles que devem compor o polo passivo da obrigação, ou seja, a sujeição passiva é elemento indissociável da definitividade do crédito como um todo, e, bem assim, de sua exigibilidade.

Por esse motivo, na aplicação do princípio da tipicidade tributária e com vistas à maior proteção de quem deve pagar o tributo, o sujeito passivo deve necessariamente ser definido em lei (CTN, art. 97, III).

O sujeito passivo direto é o contribuinte (CTN, art. 121, § único, I), ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato típico prescrito na lei, seja vinculado ou não à atividade estatal.

O sujeito passivo indireto – ou responsável na definição legal (CTN, art. 121, § único, II), é aquele que, embora não seja contribuinte, pois não integra a relação contributiva natural, possui obrigação decorrente de disposição expressa de lei calçada em pressuposto fático específico, tendo como consequência responder pelo pagamento de tributo cujo inadimplemento tenha relação com o descumprimento daquele dever.

Nessas hipóteses, havendo ainda uma discussão assegurada constitucionalmente pelo duplo grau, quaisquer ônus, mesmo considerados meras indisponibilidades, já acarreta um confisco ao contribuinte/responsável não compatível com a livre iniciativa e princípios constitucionais.

4. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Quanto ao IDPJ, apresentamos algumas considerações.

O incidente de desconsideração da pessoa jurídica é fruto da construção histórica da *disregard doctrine* e da constitucionalização do direito processual civil promovida pelo Código de Processo Civil de 2015.

É de conhecimento amplo que o Fisco, por intermédio das Procuradorias dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União, mediante simples petição nos autos das execuções fiscais, requer o redirecionamento do feito executivo para a figura dos sócios, em muitas ocasiões sem qualquer fundamento legal ou jurisprudencial para tanto.

É bem verdade, por outro lado, a premissa de que a defesa do *executado*, em regra, deve ser exercida por meio de embargos à execução, após a prévia garantia do juízo executivo – art.16 da Lei nº 6.830/80.

Contudo, falsa é a conclusão supostamente decorrente dessa premissa, isto é, de que o IDPJ não poderia ser aplicado aos executivos fiscais, porque, se o fosse, estar-se-ia permitindo que o *executado* obtivesse a suspensão do processo sem a prévia garantia do juízo executivo e sem o manejo de embargos à execução ou de outra ação de conhecimento.

É necessário esclarecer que o equívoco da conclusão está na indevida definição da condição de executado àquele que consta no pedido de redirecionamento da execução. Isto porque, na verdade, esta pessoa, que poderá vir a sofrer os efeitos da despersonalização, por meio da extensão da responsabilidade tributária, é um mero *terceiro*, conforme exposto na primeira parte deste artigo, e, por não integrar a lide executiva na condição de *parte*, não pode ser previamente qualificado e nem equiparado *ao(s) executado(s)*, que estariam indicados no título executivo extrajudicial (CDA).

Em execução fiscal, a qualificação jurídica de *parte*, formalmente, só pode ser atribuída a quem conste no título executivo extrajudicial (CDA), na condição de *executado* ou *responsável tributário*. Se a pessoa afetada pela eficácia jurídica e patrimonial da desconsideração da personalidade jurídica não figura na CDA, não há título executivo apto a presumir a sua legitimidade passiva.

Trata-se, portanto, de um *terceiro* na lide executiva, que não pode ser equiparado *ao executado*, sob pena de quebra da isonomia, em clara inobser-

vância da exigência de tratamento paritário estabelecida pelo art. 7º do CPC, *in verbis*:

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

No mais, ao que aparenta, um incidente claro e eficiente, tal como o IDPJ, evita **futuras alegações de nulidades**, o que, de resto, corrobora para a maior celeridade na solução do conflito de interesses e maior prestígio daqueles que seriam os macro princípios do processo civil – *Efetividade e Segurança Jurídica* (ÁVILA 2010) -, responsáveis por determinarem a adequada e lógica marcha do processo, tendente a pacificação das relações estremecidas e formação de decisão com o selo do Estado e com interessante caráter prospectivo, protetivo e chancelador dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, vale citar recente posição adotada pelo Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que, no julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas 0017610-97.2016.4.03.0000³, fixou orientação segundo a qual deve ser instaurado o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, como garantia da ampla defesa e do contraditório de quem não figurou no processo administrativo fiscal e vem a responder por débitos de outro sujeito de direito (artigo 133 do CPC⁴). Eis a tese firmada, *in verbis*:

“Não cabe instauração de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, artigo 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados”.

³ <https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7877737>

⁴ Art. 133. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

Em que pese a forte divergência jurisprudencial sobre o tema, inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a posição do TRF da 3ª Região merece destaque pela compreensão alcançada sobre a necessidade de se garantir, na execução fiscal, a partir do IDPJ, os princípios da ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, efetividade e isonomia, tão caros ao Estado Democrático de Direito. Se esse entendimento, para bem dizer vanguardista, firmado pelo referido Tribunal prevalecerá nas instâncias superiores do Judiciário não é possível dizer. Certo, porém, é que a iniciativa de compatibilizar valores e princípios constitucionais incorporados pelo CPC/15 com a Lei nº 6.830/80 é digna de nota.

A intenção última não é defender ou permitir que o IDPJ sirva de escudo ou blindagem ao adimplemento da obrigação tributária, mas que, por meio deste, possa haver maior proteção e garantia às partes da relação jurídica processual e até economizando ao Fisco honorários sucumbenciais de inclusões indevidas no polo passivo.

Pessoa Jurídica é pessoa jurídica. Pessoas físicas são pessoas físicas.

Repetimos, a presunção de responsabilidade só existe pela estrita legalidade tributária, o que não é dizer que se possa presumir condutas dolosas, por ofender todo o arcabouço do princípio de boa-fé e inocência existente no ordenamento jurídico brasileiro.

5. DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Continuando, a título de exemplos se traz à discussão a Lei nº 13.606/2018, cujo conteúdo refere-se a um programa de regularização rural – PRR, mas que, isoladamente, no artigo 25, introduz os artigos 20-B, parágrafo 3º, II, e 20-E à Lei 10.522/2002, que prevê a possibilidade de averbar, mesmo antes da execução fiscal, a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos, tornando-os indisponíveis para aquele contribuinte.

Quanto a este ponto, verifica-se que esta previsão não só é inconstitucional formalmente por estar inadequada à Lei Complementar e seu conteúdo destoar do objeto da Lei Ordinária em questão, mas também materialmente, pois o que se verifica é uma não observância ao princípio da legalidade de se cobrar tributo por meio de uma execução fiscal, sem utilizar de instrumentos que caracterizem sanções políticas ou medidas coercitivas, já amplamente vedadas pelo STF.

Não se desconhece o entendimento adotado pela Suprema Corte nas ADIs 5.881, 5932, 5.886, 5.890, 5.925 e 5.931, permitindo a averbação e obstando a indisponibilidade de bens diretamente pelo Fisco. Todavia, mesmo naquela Egrégia Corte o julgamento não foi unânime, o que demonstra a controvérsia significativa da matéria. Se, por um lado, ao Supremo Tribunal Federal compete dizer qual o Direito em última instância, por outro, no espaço acadêmico prevalece o debate científico.

Nesse passo, inovações legislativas tendentes a albergar de maneira desarrazoada a pretensão do Fisco ou a permitir que a Fazenda Pública atue ao arrepio da reserva da jurisdição são perigosas. O dispositivo questionado em sede de controle de constitucionalidade fez tábula rasa da Constituição ao diminuir a garantia de acesso ao Poder Judiciário, o contraditório e a ampla defesa, de maneira que, em nosso sentir, a tutela promovida pelo Pretório foi demasiadamente comedida.

A Administração Pública não é infalível, longe disso, tanto que a lei lhe permite fiscalizar a correção de seus próprios atos administrativos (Lei nº 9.784/99, artigo 53), isso quando o controle, não raro, é realizado pelo Estado-juiz, mediante pretensão aforada pelo contribuinte lesado. Ao maximizar o exercício da autotutela pelo Estado, como o fez com os artigos 20-B, § 3º, II e 20-E, acrescentados à Lei 10.522/2002, o legislador terminou por transferir para o cidadão o ônus de combater a pesada e muitas vezes injusta mão estatal, com todo o ônus daí decorrente, sobretudo de tempo, de dinheiro, em prejuízo do primado da isonomia e do princípio republicano, por isso se afirma que as normas citadas não tratam de interesse público, mas de arbítrio disfarçado, resultante, em última análise, na odiosa e repugnante prática do confisco – tudo com o fito de se promover a primazia do crédito tributário.

É nesta deslealdade legislativa que o contribuinte se encontra, buscando no Poder Judiciário uma salvaguarda de suas garantias e direitos fundamentais.

6. DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO

Por falar em sanção política, o último ponto a ser destacado é a possibilidade de incriminar sujeito passivo que declare o ICMS e não o recolha.

Se estivéssemos a tratar de contribuição previdenciária de terceiros, onde a fonte pagadora retém dos seus colaboradores a referida contribuição e recolhe

em nome destes, o não recolhimento, nesta hipótese, configura apropriação indébita, mas dizer que a mesma sistemática se aplica ao ICMS é desconhecer a forma de apuração como conta corrente, onde em um mês pode haver débito, mas nos seguintes créditos. Como conceber responsabilidade criminal, dolo ou fraude nesta hipótese? Mas de forma bastante incoerente, se houver o pagamento a qualquer tempo, mesmo após a coisa julgada, haverá a extinção de punibilidade (STJ, HC 362.478, Rel. Ministro Jorge Mussi⁵), logo não pode ser outra a conclusão a não ser que este tipo de medida representa uma forma coercitiva de cobrar tributo.

No dia 18.12.2019, o pleno do Supremo Tribunal Federal retomou o julgamento do Recurso nº 163.334 em Habeas Corpus, de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, que trata do ICMS declarado e não pago como hipótese de enquadramento no tipo penal de apropriação indébita – art. 2º, II da Lei 8.137/1990. Desde o início do mês, a mais alta Corte do país já formava maioria de votos no sentido do relator, que criminalizou a conduta “quando houver intenção”, isto é, o elemento doloso.

A tese fixada de criminalizar o ICMS declarado e não pago pelos demais ministros equiparou o ICMS ao empregador que retém um tributo de seu empregado deixando de cumprir com seu dever legal de recolhimento em nome deste. Não houve distinção de qual tipo de ICMS foi vinculado à apropriação indébita. Certo é que para o ICMS – ST, onde há uma substituição tributária do recolhimento deste tributo por um sujeito da cadeia econômica que tem o dever legal de assim agir, há possibilidade de enquadramento no tipo penal do art. 2º, II da Lei 8.137/1990.

E o ICMS próprio? Pode ser tratado com este mesmo entendimento?

Pensamos que não e ousamos discordar com a máxima vênica da decisão proferida neste julgado do STF.

Me reconforto em ver que não estou só e mal acompanhado nesta forma de pensar. Muitos juristas e professores também discordaram do STF neste ponto.

O Professor Fernando Facury Scaff (SCAFF, 2019), em recente manifestação sobre o tema do ICMS próprio, assim destacou: “A apuração do *ICMS próprio* se assemelha a uma *conta corrente* com o fisco. Não existe certeza de que ao final do mês haverá ICMS a pagar – em um mês pode ser ter um débito e no seguinte um crédito que supera o débito do mês anterior”.

⁵ https://www.stj.jus.br/sites/portalt/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2017/2017-09-27_08-31_Pagamento-a-qualquer-tempo-extingue-punibilidade-do-crime-tributario.aspx

E continua, “Acredito nas boas intenções de todos os ministros que votaram pela criminalização da conduta, porém a norma existente desde o remoto ano de 1990 (artigo 2º, inciso II) jamais contemplou esse tipo de interpretação acerca do ICMS próprio, e sua estrutura não permite a análise incriminatória neste regime tributário”.

A bem da verdade, entendo que este julgado do STF formalizará uma medida atípica e coercitiva de cobrar tributo. O inadimplemento pelo contribuinte de ICMS declarado abrirá a possibilidade de o Fisco encaminhar a cobrança para uma representação penal, onde o contribuinte, para não ser preso, terá a opção de suspender a medida com um parcelamento ou extinguir a punibilidade com o pagamento integral do tributo. Ora, se o pagamento do ICMS extingue a punibilidade, o que temos é um meio arbitrário de se cobrar tributo.

Muito embora o STF tenha destacado a necessidade de comprovar o dolo, nos questionamos se neste caso poderá haver uma presunção da conduta dolosa do contribuinte para enquadramento no referido tipo penal?

Já pensou?

No nosso entender a mera declaração do ICMS e o seu não recolhimento não gera o lançamento do crédito tributário (forma de constituir o valor a ser cobrado), mas, agora, gerará uma pena de detenção de 6 meses a 2 anos e multa.

Fato é que se precisa de maior segurança jurídica, pois a criação, pelo STF, de um tipo penal que inexistente só trará consequências negativas ao “devido processo tributário” e às relações comerciais no país.

Como apresentou o Professor Saul Tourinho Leal, “é necessário preservar o estatuto constitucional de proteção dos contribuintes” (LEAL, 2019) - e a novela parece longe do fim; esta matéria, certamente, será rediscutida no Supremo.

7. DA DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Até aqui se buscou demonstrar os problemas que existem com a cobrança fiscal “tradicional”, por meio da execução fiscal, e a insegurança jurídica que surge com os “meios alternativos” de se cobrar tributo.

Infelizmente a PEC 45 em trâmite na Câmara dos Deputados e a PEC 104, discutida no Senado Federal, ou as mais atuais que estão surgindo não se debruçam sobre estes pontos tão delicados e importantes. O que se veem são propostas

de mudança de competência, simplificação, unificação de tributos com o teórico fundamento de eficiência, mas de que adianta buscar mudar ao arrepio do federalismo fiscal que deveria ser resguardado no atual sistema tributário brasileiro juntamente com princípios fundamentais?

Reformas infraconstitucionais, pontuais e diretas, direcionadas onde mais se precisa trarão maior eficiência para o Fisco e segurança aos contribuintes.

Nesse sentido, questiona-se sobre a possibilidade da disponibilidade do crédito tributário privilegiar o “bom contribuinte” e tornar a cobrança mais eficaz.

Pensamos que a resposta deva ser positiva e de fundamental importância.

Para que se possa compreender este cenário, importante tecer algumas considerações sobre o ato de se negociar ou transacionar.

No entendimento de Marcelo Polo (POLO, 2017),

Transação é instituto jurídico dito plural, porquanto previsto ou aplicável nos mais diversos ramos ou sistemas (e microssistemas) do Direito, tendo como origem e campo de excelência o Direito Privado, diante dos cânones da autonomia privada e da disponibilidade do direito de crédito. É conceituada, de modo amplo, como o acordo das partes para a resolução de um conflito, conflito esse que pode envolver direitos ou situações jurídicas de qualquer natureza. Deve, pois, haver conflito, ou seja, litígio, direito de uma parte que encontra resistência na observância (direito real), na submissão (direito potestativo) ou no cumprimento da prestação (direito obrigacional) pela outra parte. Não é necessário que o litígio esteja judicializado: a transação pode ser extrajudicial. Se ocorrer no âmbito do processo judicial, será objeto de homologação pelo juiz da causa, provocando a solução da lide com resolução de mérito (art. 487, inciso III, alínea “b”, CPC).

Nesse sentido, a transação tributária nasce com a previsão de norma geral, observada a exigência do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88, e do artigo 171 do CTN, possibilitando a criação de lei específica para estabelecer requisitos e critérios desta transação.

A título de reflexão, Mello Filho, 2016, expõe a realidade federal nos Estados Unidos:

Há estudo estatístico do IRS que demonstra, quanto às ofertas recusadas pelo Fisco norte-americano que, em 44% dos casos, arrecadou-se menos que 50% do valor ofertado; em 31% dos casos, a arrecadação pelos meios

ordinários foi inferior a 10% do valor ofertado em transação não concluída; ao passo que nada foi arrecadado em 21% dos casos de recusa de proposta transaccional.

Quanto à disponibilidade do crédito tributário, destaca-se a verificação do porquê um bem tutelado se torna “indisponível”. O crédito tributário, isto é, um meio para garantia de direitos fundamentais, conforme exposto acima, pode ser considerado indisponível ou é o direito fundamental que este deve assegurar ao verdadeiro bem jurídico que poderia gozar de uma indisponibilidade?

Não se defende que um agente fiscal possa negociar o crédito tributário como se estivesse em um leilão ou feira de mercado, mas que este possa dispor para transaccionar o crédito em si para aperfeiçoar os meios de arrecadação, ao mesmo tempo que o contribuinte-devedor tenha uma forma mais justa e segura de se pagar tributo.

Se poderia, então, pensar em dispor do crédito tributário para conceder descontos para o contribuinte que recolha em dia o tributo. Será que isso não privilegiaria a tão almejada livre concorrência, segurança no valor a ser pago e incentivo à adimplência ou boa-fé na relação Fisco – Contribuinte?

Nossa história desde 2009, em âmbito federal, com os parcelamentos especiais (REFIS) privilegia o contribuinte inadimplente e torna a vida do Fisco mais complicada, pois são inúmeras regras pontuais destes parcelamentos sem o sistema da SRFB ou PGFN que os acompanhem, gerando inúmeros problemas operacionais e de segurança para ambas as partes.

Até quando se privilegiará o conseqüente ao invés do antecedente, isto é, até quando se dará descontos para o inadimplente pagar o seu atrasado com condições mais benéficas daquele que paga em dia?

Pensamos ser mais interessante beneficiar o pagamento em dia do tributo ou o pagamento antecipado, concedendo descontos do principal. Será melhor ter uma adimplência de 90% do tributo por um eventual desconto de 10% concedido ou uma inadimplência de 75% do tributo, pois apenas 25% dos contribuintes pagam 100% daquilo que era devido?

Este ponto merece maiores reflexões e não é em um breve artigo que se busca exauri-lo, mas um alerta deve ser deixado, pois as Reformas Constitucionais não passam sequer de longe nesta temática.

Apesar de inexistir expressa conceituação legal no ordenamento brasileiro a respeito da locução “direitos indisponíveis”, pode-se dizer que existe uma compreensão generalizada no sentido de se tratar de uma especial categoria de direitos cujo interesse público de efetiva proteção torna irrenunciáveis, inalienáveis e intransmissíveis por parte de seus próprios titulares. A marca da indisponibilidade, assim, revelaria uma legítima opção intervencionista do Estado no campo das liberdades individuais e sociais no sentido de, paradoxalmente, por via de vedações ou restrições do exercício de certos direitos ou interesses, protegê-los contra lesões ou ameaças provenientes de seus próprios titulares ou de terceiros (VENTURI, 2016).

Corroborando a isto, os autores Antônio Américo Junior, Clarice Santos e Matheus Ferreira defendem:

Há entendimento, inclusive, de que mesmo tratando de negócio processual que envolva aspectos de direito material, como, por exemplo, em uma transação envolvendo a Fazenda Pública, esta não estaria dispondo do interesse público, mas, em verdade, da tutela jurisdicional deste, buscando uma via alternativa para protegê-lo (TALAMINI, 2018, p. 293).

Ainda sobre a dicotomia entre direitos que admitam autocomposição e a polêmica indisponibilidade do interesse público, afirma-se que a adoção desta última como parâmetro para limitar as convenções processuais se mostra cada vez mais insuficiente em razão do seu caráter abstrato. Portanto, há uma tendência de superação do antagonismo entre público e privado no modelo de processo cooperativo (CABRAL, 2018, p. 217), de forma que as hipóteses nas quais não cabe autocomposição estão cada vez mais restritas.

Destaca-se, portanto, a conclusão de que a problemática relativa à celebração de negócios processuais pela Fazenda Pública não mais deve ser pautada na possibilidade, mas sim no modo como será exercida a liberdade negocial concedida pelo art. 190 (CIANCI; MEGNA, 2017, p. 672). Tal afirmação se reflete, como visto, na existência de diversos atos normativos editados pela própria Fazenda, disciplinando exatamente o modo como serão confeccionados os negócios processuais pelos seus membros, sequer questionando a possibilidade de realização destes. (AMÉRICO JÚNIOR, 2020).

Para evidenciar a real situação do Brasil, quanto ao tema, a Professora Lilliane Cisotto ensina:

De acordo com dados extraídos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Brasil tem R\$ 1,5 trilhão de reais em créditos tributários estacionados na dívida ativa que necessita de respostas às demandas para os contribuintes e, por conta disso, empresas deixam de ter lucros, comprometem suas provisões e, inclusive, travam possíveis vendas para investidores. Fazendo um comparativo, verifica-se que o atual cenário econômico brasileiro é semelhante ao de Portugal quando aquele país instituiu a Arbitragem Tributária, em 2011. Naquela época, Portugal tinha endividamento de 93% do produto interno bruto (PIB), conforme dados apresentados pela professora portuguesa Tania Carvalhais Pereira, no evento Arbitragem tributária – Experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil, ocorrido em 19 de setembro de 2017 na Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, e detalhado por Thatiane Piscitelli no jornal Valor Econômico. No Brasil, relatam, há endividamento de 74% do PIB. Àquela época, em Portugal havia também a impossibilidade de obtenção de empréstimos internacionais e a necessidade urgente de reduzir despesas e arrecadar receitas. Assim, verificaram que uma forma de contribuir para a melhora desse cenário seria pela flexibilização da relação entre o fisco e os contribuintes por vias alternativas para dirimir problemas; assim, elegeram a Arbitragem por sua celeridade, seriedade e pelo fato de seus árbitros serem técnicos altamente qualificados, observando que não necessariamente deveriam ter formação jurídica.

No Brasil, o administrador não tem a faculdade de concretizar transações com qualquer bem público, e o próprio conceito trazido por Hely Lopes Meireles e por Paulo de Barros Carvalho inclui nesses bens o crédito. Ademais, diante do princípio da indisponibilidade advindo do Direito Administrativo e nos termos dos artigos 141 e 1717 do Código Tributário Nacional, só haveria flexibilidade de discussão caso existisse lei permissiva, o que ainda não há em nosso ordenamento. Doutrinadores como Heleno Taveira Torres entendem que deve haver disponibilidade do crédito tributário pelo fato de poder haver redução por decisão judicial, e há também os que entendem que seria dispor do crédito o fato de a administração utilizar-se de parcelamentos especiais com grandes descontos em multas e juros; nesse contexto, estariam abrindo mão do crédito? Parece-nos que não. (CISOTTO,2019).

A experiência de outros países é ainda mais interessante e eficaz. Na França e Portugal, por exemplo, se fala em arbitragem tributária como um meio alternativo de se cobrar tributo.

A professora e Conselheira do CARE, Thais Laurentis (LAURENTIS, 2019), defende:

Nesse cenário, embora possa ser interessante, em termos de segurança jurídica dos gestores, a edição de lei ordinária para regular a arbitragem entre contribuintes e Fazenda Pública, formalmente ela seria desnecessária, uma vez que, não havendo regra específica que proíba a arbitragem para as questões aqui vislumbradas, não pode o Estado ficar impedido de utilizar a arbitragem 81. Essa, sublinhe-se, é uma dentre as várias formas de solução de controvérsias que podem ser adotadas, não só podendo, mas devendo ser utilizada pela Administração Fiscal para as situações que entender adequadas, mediante a devida motivação para tanto.

Elton Venturi (2016) corrobora:

De tudo o quanto exposto, concluímos que solução interessante para o entrave acerca a arbitrabilidade objetiva no bojo do direito tributário seria submeter ao juízo arbitral não as questões propriamente tributárias (sujeito passivo, base de cálculo etc.), mas sim questões prejudiciais que sejam determinantes à solução das demandas fiscais, geralmente afetas às outras áreas do conhecimento jurídico (civil, comercial etc.) ou extrajurídico (contábil, econômico etc.). Estas últimas, mais distantes do núcleo da ordem pública, não oferecem empecilho à contratação da arbitragem, como bem observado pela doutrina francesa. Não buscamos com essa proposta solucionar definitivamente a discussão relativa a toda a extensão do “direito público disponível em matéria tributária” que poderia ser objeto de arbitragem, que ainda é passível de ampla evolução doutrinária, jurisprudencial e legislativa. O nosso foco é, isso sim, trazer nova proposta de solução e contribuir com o debate, indo além dos trabalhos que se esgotam na discussão conceitual sobre a possibilidade ou não da utilização da arbitragem no campo fiscal, muitas vezes tendo como mira a experiência bem-sucedida do ordenamento jurídico português.

Assim sendo, é natural que a mudança de paradigma e do próprio sistema tributário forneça fundamentos mais fortes para a consensualidade ou cooperatividade no âmbito processual judicial e administrativo ou até de cobrança sem o efetivo litígio, onde já se vislumbram inúmeras possibilidades de transação em diversas searas do Direito Público (SCHENATO JÚNIOR, 2019).

Continua Schenato Júnior,

A consequência lógica é a de que a adaptação do processo em função das peculiaridades dos casos concretos, das condições econômicas do contribuinte, da região e da ponderação de interesses é meio adequado para

facilitar a recuperação de créditos inscritos em dívida ativa e promover, por fim, a pluralidade de interesses públicos.

8. CONCLUSÃO

A finalidade central deste artigo, após demonstrar o atual contexto utilizado pelo Fisco como meios alternativos para a cobrança de tributo, foi buscar apresentar e defender que o crédito tributário não pode ser limitado por uma suposta indisponibilidade deste. É dever do Estado e direito dos contribuintes se buscar aplicar a cooperatividade para soluções consensuais de adimplemento do crédito tributário por meio de transações e até arbitragem, amplamente previstos com o Código de Processo Civil de 2015.

Mesmo havendo uma ineficiência de prestações positivas pelo Estado para garantia dos direitos fundamentais, por uma desorganização arrecadatária tributária, não poderá este mesmo Estado deixar de observar as garantias constitucionais da vedação ao confisco que deve ter ampla extensão e proteção, ainda assim considerando as inovadoras medidas alternativas de cobrança do crédito tributário que podem ser mais eficazes e legítimas com a efetiva participação dos contribuintes, tornando o procedimento e o processo mais leal e de boa-fé para credor e devedor.

Estamos bastante otimistas com o recente cargo (em 24/05/2022) como Presidente da PEC 007, assumido pelo deputado paraense Joaquim Passarinho, que visa a alteração do Sistema Tributário Nacional, na esperança de que pontos relevantes como estes, dentre outros, serão debatidos e colocados em pauta para o aperfeiçoamento da relação fisco-contribuinte.

Entendemos, contudo, que o sistema tributário, para se tornar eficaz, não precisa de reformas constitucionais abrangentes - seria excelente se conseguíssemos -, mas de reformas pontuais em institutos e processos, como os apontados neste artigo, a fim de se privilegiar, ambos, Fisco e Contribuinte, que devem convergir a um fim de justiça social fiscal comum.

Este cenário já seria promissor.

Qualquer outro olhar que não considere as peculiaridades regionais e a necessidade do país de se desenvolver não passará de uma deforma do sistema tributário como todo.

REFERÊNCIAS

AMÉRICO JÚNIOR, Antônio.; SANTOS, Clarice; FERREIRA, Matheus. A Fazenda Pública Diante dos Negócios Jurídicos Processuais. In. BOTINELLY, Luhana e NÓVOA, Victor. (Orgs.). *LAJUPA, 5 anos de um novo ensino jurídico: coletânea de artigos de membros da liga acadêmica jurídica do Pará*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CISOTTO, Liliane. A experiência portuguesa na Arbitragem Tributária e a viabilidade de replicá-la ao Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* | vol. 18/2019 | p. 89 - 117 | Maio - Jun / 2019 DTR\2019\32091.

LAURENTIIS, Thais. Arbitragem de Questões Prejudiciais aos Litígios Tributários: Uma Solução com base no Direito Brasileiro e Francês. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* | vol. 17/2019 | p. 79 - 113 | Mar - Abr / 2019 DTR\2019\26081.

LEAL, Saul Tourinho. *Sobre o Julgamento do Recurso nº 163.334 em Habeas Corpus no STF*. Disponibilizado no portal eletrônico LinkedIn. < https://www.linkedin.com/posts/saul-tourinho-leal-13691393_quarta-feira-1812-a-partir-das-14h-o-activity-6612313396375244801-fDP3. > Acessado em 18 dezembro 2019.

MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários*. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. Santo Ângelo, 2016.

POLO, Marcelo. A transação no contexto da cobrança do crédito tributário: possibilidade e limites. *In Justiça Fiscal. Revista eletrônica SinproFaz*. Agosto 2017.

SCAFF, Fernando Facury. *O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita*. Disponibilizado no Portal Jurídico Consultor Jurídico. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. > Acessado em 18 dezembro 2019.

SCHENATO JUNIOR, Carlos Alberto. *Perspectivas sobre a negociação jurídica processual pela Fazenda Pública Nacional: Alternativas pela autocomposição processual na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa*. Arquivo Virtual do PPGD CESUPA. Acessado em 28 dezembro 2019.

VENTURI, Elton. Transação de direitos indisponíveis? *In Revista de Processo* | vol. 251/2016 | p. 391 - 426 | Jan / 2016 DTR\2016\63.

Submissão: 30.setembro.2022

Aprovação: 19.outubro.2022