



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**HERON MAGALHÃES DA SILVA PENINE**

**A (IN)APLICABILIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO  
DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ÀS MULTAS  
ADMINISTRATIVAS TRABALHISTAS**

Salvador

2019

**HERON MAGALHÃES DA SILVA PENINE**

**A (IN)APLICABILIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO  
DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ÀS MULTAS  
ADMINISTRATIVAS TRABALHISTAS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Salvador  
2019

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**HERON MAGALHÃES DA SILVA PENINE**

**A (IN)APLICABILIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO  
DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ÀS  
MULTAS ADMINISTRATIVAS TRABALHISTAS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e  
instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e  
instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e  
instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2019.

Agradeço a Deus pela oportunidade do estudo, e a minha família por sempre estar ao meu lado, me dando apoio, amor e carinho.

## AGRADECIMENTOS

O primeiro agradecimento é a Deus, por me conceder a oportunidade do estudo, que nos faz crescer a cada dia mais, e, também por colocar pessoas maravilhosas ao meu lado no dia a dia.

Agradeço aos meus pais, Cristovão Penine e Renilce Penine por sempre se fazerem presentes em minha vida, me incentivando ao estudo, me ensinando os valores necessários para ser uma pessoa de respeito e caráter. Faltariam palavras para expressar meu amor e gratidão a esses dois, que espero poder retribuir sempre.

Ao meu irmão Dimas Penine pelo apoio que sempre me deu, incentivando ao estudo. Sei que será um médico humano e de caráter.

Agradeço também a minhas avós, Nilza Penine (*in memoriam*) e Eliacy Magalhães, por sempre me amarem e acolherem com amor e carinho.

Aos meus tios Boaventura, Lucinha e Denise, por sempre estarem comigo, além dos demais familiares.

A Doutora Catarina Uzeda, a qual considero minha madrinha no mundo dos estudos, pelo carinho e apoio, além de sempre compartilhar seu conhecimento, trazendo a mim sempre boas energias e ensinamentos.

Aos meus fies amigos de Nazaré das Farinhas, por sempre estarem ao meu lado, e me acolhendo com amor carinho.

Agradeço do fundo do coração as equipes de segurança (Francisco, Agnaldo, Leandro, Nicolau, Marcão entre outros), do estacionamento (Antônio Orlando, Everson, Glauber, Edinoel, Lamarque, Vitor, Val entre outros) da limpeza, do apoio e da reprografia (Roberto e Mari), além dos demais funcionários da minha faculdade por sempre se fazerem presentes em minha vida, sempre me considerando como parte dessa grande família.

A Prof. Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi, pela ajuda que sempre me deu durante a graduação, especialmente nos momentos em que fui seu aluno.

“Fé não é uma crença infantil em magia. Isso é ignorância ou até cegueira deliberada. Ela é, pelo contrário, a percepção de que as trágicas irracionalidades da vida devem ser contrabalançadas por um comprometimento igualmente irracional com a bondade essencial do Ser.”

Jordan Peterson

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por finalidade a análise da aplicação das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário aos não tributários, mais especificamente direcionado ao tratamento das multas administrativas trabalhistas, explorando o processo administrativo que cria a obrigação e constitui o crédito tributário, especialmente com relação às multas administrativas trabalhistas. Em um primeiro momento realiza-se a análise do processo administrativo que dará ensejo a constituição do crédito, definindo-se o poder polícia estatal, e suas formas de atuação. Nesse contexto, análise a legitimidade na aplicação pelo ente responsável, estabelecendo tais meios com punições, assim como caminhos para evitar o cometimento de novas infrações. Logo após, examinar-se-á os créditos públicos e suas classificações, para com isso definir o regime jurídico a ser aplicado no caso concreto, observando o caráter tributário ou não das relações em questão. Atenção volta-se a análise do procedimento de lançamento, capaz de constituir o crédito, trazendo exigibilidade, certeza e liquidez à obrigação. Visto isso, o presente estudo passa a desenvolver a hipótese da existência da falta de norma com relação as hipóteses de suspensão da exigibilidade dos créditos não tributários, e, se caso verificada, quais os meios podem-se utilizar para alcançar a superação da falta de normas, levando em conta alguns posicionamentos do judiciário. Por fim, discutir-se-á um caminho atualmente levado ao judiciário em que se propõe a adoção do seguro garantia e fiança como meios capazes se suspender a exigibilidade dos créditos públicos, levando-se em consideração as disposições trazidas nas codificações de direito tributário e processo civil.

**Palavras-chaves:** Suspensão da exigibilidade; Multas administrativas; Créditos públicos; Créditos não tributários; Lacuna; Analogia

## LISTA DE ABREVIATURAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
CPC	Código de Processo Civil
EC	Emenda Constitucional
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
ITR	Imposto Territorial Rural
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério da Fazenda
PFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
Nº	Número
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRT	Tribunal Regional do Trabalho
TJ	Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
<b>2 ATIVIDADE PUNITIVA ADMINISTRATIVA</b>	<b>12</b>
<b>2.1 ATO ILÍCITO</b>	<b>14</b>
2.1.1 Ilícito administrativo	16
2.2 PODER DE POLÍCIA	18
<b>2.3 SANÇÕES</b>	<b>20</b>
2.3.1 Proporcionalidade e não confisco	25
<b>2.3.2 Multas Trabalhistas</b>	<b>27</b>
<b>3 CRÉDITOS PÚBLICOS</b>	<b>30</b>
3.1 FORMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO	30
3.2 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	37
3.2.1 Tributos	38
<b>3.3 CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS</b>	<b>50</b>
3.3.1 Espécies de créditos não tributários	52
<b>4 APLICABILIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE AOS CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS</b>	<b>57</b>
4.1 LACUNA E MEIOS DE INTEGRAÇÃO	58
4.2 HIPÓTESES DO ARTIGO 151 DO CTN.	61
<b>4.2.1 O depósito do seu montante integral</b>	<b>65</b>
<b>4.2.1.1 Possibilidade de equiparação do depósito integral a fiança ou seguro garantia</b>	<b>70</b>
5- CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS	76

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos principais meios de arrecadação de receitas pelo Estado, sem sombra de dúvidas, gira em torno dos impostos e cobrança de demais créditos. O Estado posiciona-se de maneira a verter esses recursos cada vez mais, pois notadamente há um aumento de demandas sociais, sendo que essas precisam ser atendidas, já que tal figura não pode se escusar do cumprimento das suas obrigações.

Partindo dessa premissa, temos que os principais créditos a que a fazenda pública direciona sua busca são os créditos tributários. Para o desenrolar dessa atividade a Fazenda realiza o lançamento da obrigação, declarando-a, e por consequência constituindo o crédito. Após observar os critérios legais como o não pagamento, a Fazenda então realiza a inscrição do crédito em dívida ativa, ou seja, quer se dizer que aquele crédito está apto a ser cobrado, primariamente através de execução fiscal, resolvendo então os interesses públicos envolvidos, qual seja, preenchimento dos cofres públicos. Esse tipo específico de crédito tem um tratamento específico sendo dotado inclusive de privilégios e garantias próprias, os quais devem ser obedecidos durante a cobrança da dívida.

Notadamente, participa também desta busca estatal os valores referentes a aplicações de penalidades administrativas. Tais penalidades derivam do exercício do poder de polícia, em que a administração pública fiscaliza o cumprimento das normas legais, estabelecendo como consequência ao descumprimento a autuação administrativa, dando vida a um crédito de natureza não tributária. A partir desse ponto, a atribuição do valor devido pelo sujeito que infringe mandamento legal se dá através do regular andamento de um processo administrativo, que torna então quantificada tal conduta.

Esta penalidade possui um caráter de sancionatório, que se por um lado pune o agente infrator, também evita que outros tendam a praticar a mesma conduta. As multas administrativas, que são créditos devidos ao Estado, por consequência do seu caráter administrativo, não compartilham com créditos tributários o mesmo regime de garantias e privilégios, ou formas de prescrição e decadência, visto que esses créditos, como dispostos no código tributário nacional, merecem mais atenção no seu tratamento.

Ocorre que normalmente quando pretende-se realizar a cobrança ou discutir a legalidade de um crédito não tributário, derivado este de uma multa administrativa, acaba-se por recorrer ao transplante das normas concernentes do regime de tratamento tributário. Isso por sua vez pode gerar uma situação de suposta mudança da natureza jurídica deste crédito, trazendo não só a falta de observação do princípio da legalidade, aplicável tanto na seara tributário quanto administrativa, mas também um choque de sistemas jurídicos.

Neste ponto o contribuinte pode deixar de aproveitar de regime mais profícuo para si, como um prazo menor para o escoamento da prescrição, ou até dos meios de defesa perante a cobrança da fazenda pública.

Nesse contexto, é extremamente necessário o estudo da aplicabilidade das hipóteses de suspensão dos créditos tributários às multas administrativas.

Para tanto insta salientar que o presente trabalho tem como escopo o tratamento das multas por descumprimento de normas trabalhistas, que por sua vez são discutidas na Justiça Federal, no âmbito trabalhista, sob os cuidados da procuradoria da fazenda nacional. Por esse motivo, o foco desta análise será sobre tal jurisdição, voltando-se o olhar à atividade da União.

## 2- ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PUNITIVA

Notadamente atividade de punição pela administração traz como cerne o processo administrativo, o qual se configura junção de atos e fatos jurídicos que antecedem a aplicação da sanção<sup>1</sup>. Desta forma compreende a atuação do poder de polícia estatal e o processo posterior que resulta da definitiva aplicação da multa.

Logo, acompanhando a noção de processo administrativo deve-se ter em mente a referência a um devido processo legal. Apesar de tratarmos do processo administrativo, a doutrina do direito processual civil é extremamente precisa ao discorrer sobre tal assunto, por esse motivo bem anota Fredie Didier Júnior<sup>2</sup> que a expressão devido processo legal não apenas deve transmitir a noção de um processo, seja ele administrativo ou judicial, em conformidade com lei, mas deve denotar a ideia de um processo em conformidade com o direito, de forma abrace todo o ordenamento jurídico, envolvendo inclusive o arcabouço principiológico.

Acertadamente, Oscar Vilhena Vieira<sup>3</sup> demonstra que “Assim, seja em processo administrativo ou mesmo em processo investigatório no legislativo, ninguém poderá ser privado de seus direitos sem o devido processo”. Desta, resta aceitável se submeter a um julgamento, que pode levar a tomada de decisão capaz de restringir liberdades e até propriedades, não por conta da definitiva verdade, mas pelo fato de que os procedimentos acolhidos são tidos como legítimos para o alcance da pretensão da verdade<sup>4</sup>.

Para tanto Irene Nohara<sup>5</sup> trata que no processo administrativo, quando há direcionamento ao princípio do devido processo legal, há revelação de itens essenciais, quais sejam:

---

<sup>1</sup> FRANÇA, Vladimir da Rocha. Processo administrativo sancionador da Lei Federal nº 9.784/1999. *In*: Nohara, Irene Patrícia; Moraes Filho, Marco Antonio Praxedes de. (orgs.). **Processo administrativo: temas polêmicos da lei nº 9.784/99**. São Paulo: Atlas, 2011, p.263-278.

<sup>2</sup> DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. Salvador: Jus Podivm, 2019, v.1, p. 88

<sup>3</sup> VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiras, 2017, p. 413

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 413

<sup>5</sup> NOHARA, Irene Patrícia; Marrara, Thiago. **Processo administrativo: Lei nº 9.784/99 comentada**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 44

(1) exigência de fundamentação legítima e racional dos atos da administração; (2) salvaguarda dos direitos fundamentais dos governados frente aos governantes, quando da revogação e anulação dos atos administrativos; (3) garantia da ampla defesa nos processos administrativos; (4) publicidade das decisões do Poder Público (que inclui o direito de obter vista dos autos dos processos); (5) direito de representação e petição aos Poderes Públicos; (6) vedação às chamadas sanções políticas ou administrativas (formas indiretas de cobrança e cerceamento da liberdade econômica e profissional).

A Lei 9.784<sup>6</sup> trata especificamente do processo administrativo punitivo, e em seu artigo 2º traz os princípios a serem obedecidos diante da relação entre os cidadãos e a administração pública. Temos então a legalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e outros. Porém, convém nesta fase apenas tratar dos princípios acima citados.

Notadamente, a noção de um devido processo legal conversa diretamente com a obediência à lei. Por esse motivo a constituição federal disciplina no artigo 5º que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>7</sup>.

Tal imperativo demonstra a essência do princípio da legalidade, do qual depreende-se que aos atos da administração pública serão pautados na observância à legalidade. Porém, tal princípio não direciona uma interpretação literal das regras, pelo contrário, deve-se buscar evitar a exegese<sup>8</sup>. Além disso, não é apenas uma leitura de obediência apenas a lei em si, mas também ao corolário de princípios que cercam tais normas. Há a ideia de interpretação conforme a constituição<sup>9</sup>.

O princípio da legalidade constrói uma barreira, que tende a efetiva limitação a atuação punitiva do Estado<sup>10</sup>, visto que não se poderá conceber uma aplicação de sanções que essas estejam calcadas na legislação, e, ainda sem que exista a extrapolação dos limites normativos.

---

<sup>6</sup> BRASIL. **Lei 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Brasília, DF, 1 de fevereiro de 1999. Disponível em:

<[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm)>. Acesso em: 06 jul. 2019

<sup>7</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>8</sup> DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. Salvador: Jus Podivm, 2019, v.1, p. 106

<sup>9</sup> NOHARA, Irene Patrícia; Marrara, Thiago. **Processo administrativo: Lei nº 9.784/99 comentada**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 46

<sup>10</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, v.1, p. 54

Se é necessário a observância a lei, nada será mais justo que seja dada oportunidade a aquele demandado em processo administrativo para que participe do processo. Embora parte da doutrina ainda diferencie o contraditório da ampla defesa, aduzindo que o primeiro seria o direito de ter ciência, e o segundo venha a ser o direito de questionar os elementos processuais<sup>11</sup>, Fredie Didier<sup>12</sup> demonstra que atualmente ocorre a fusão entre esses princípios, uma vez que o primeiro representa o direito de participar e de influenciar, revelando-se ainda como pressuposto material necessário para do segundo. Assim, ao administrado é essencial que seja dada oportunidade de manifestação diante de um processo administrativo.

## 2.1-ATO ILÍCITO

Noutras searas jurídicas também é perceptível a ocorrência de ato ilícito, inclusive administrativamente. Neste ponto deve-se também verificar a contrariedade ao direito e a imputabilidade do agente infrator. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>13</sup> ensina que no campo administrativo, esse diálogo entre a instituição de infração e o descumprimento da norma referida se submete a princípios limitadores da atuação. Certamente deve haver a submissão ao princípio da legalidade, pois apenas normas administrativas, regularmente instituídas, são capazes de concretizar o suporte fático de um ato ilícito.

Deve-se cumprir o processo de elaboração, aprovação e instituição das normas administrativas. Há que se fazer uma garantia aos administrados em face de um possível uso desmedido do aparelho do estado. Por esse motivo, a instituição dos ilícitos administrativos se dá por lei.

Porém, não há ilegalidade quando uma lei condiciona a configuração de atos ilícitos a análises que apenas serão cumpridas na seara administrativa a exemplo de portarias da ANVISA que atribuem a certas substâncias o caráter de perigo relevante. Além do

---

<sup>11</sup> FRANÇA, Vladimir da Rocha. Processo administrativo sancionador da Lei Federal nº 9.784/1999. In: Nohara, Irene Patrícia; Moraes Filho, Marco Antonio Praxedes de. (orgs.). **Processo administrativo: temas polêmicos da lei nº 9.784/99**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 270.

<sup>12</sup> DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. Salvador: Jus Podivm, 2019, v.1, p. 115

<sup>13</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 871

mais, critério para obedecer ao princípio da legalidade também é a clareza, transparência, das sanções caso haja descumprimento da norma. Caso não se tenha esta clareza, pode haver a declaração da ilegalidade da norma, conforme aduz Celso Antônio<sup>14</sup>. Tal pensamento é reforçado pela doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>15</sup>, a qual demonstra que diante do princípio da legalidade não pode a administração pública conceder direitos, ou criar ou impor obrigações e vedações a direitos, sem a devida referência legal.

Outro notável princípio limitador é o devido processo legal, que exige a ocorrência de todas as filigranas processuais legais tanto para cobrança quanto para instituição do cumprimento de normas administrativas. A importância é devida pois há amparo constitucional deste princípio por força do artigo 5º, LV, da Constituição Federal<sup>16</sup>. Deve-se garantir os meios necessários de contraditório e ampla defesa por parte daquele a quem está se imputando o cometimento de infração.

Por outro lado, Celso Bandeira de Melo<sup>17</sup> ressalta a discussão acerca das multas de trânsito, e explica que nesses casos, a lavratura do auto de infração pelo agente de trânsito faz notar o acontecimento dos fatos, sendo que posteriormente é ofertado ao condutor seu espaço para defesa.

Porém, tem-se como grande exemplo as multas aplicadas pelo ministério do trabalho e emprego, nas quais a lavratura do auto de infração noticia o descumprimento de norma legal, sendo que o *quantum* devido só é ajustado após ocorrer o devido processo administrativo cabível, com julgamento técnico da conduta, e se de alguma maneira há especificações sobre a desconsideração dos ilícitos naqueles casos.

Não pode cair no esquecimento o princípio da proporcionalidade, que exige a relativa proporção entre a ilicitude e a sanção aplicável. Neste ponto, Marçal Justen Filho<sup>18</sup> leciona que as sanções desproporcionais às infrações são tidas como

---

<sup>14</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019

<sup>15</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 91

<sup>16</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>17</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. Cit.*, p. 880

<sup>18</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. Marçal Justen Filho. 11. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 595

inconstitucionais, e caracterizam o dever do legislador em não exacerbar os limites impostos.

### **2.1.1-Ilícito administrativo**

Com o advento do constitucionalismo, que trouxe a limitação dos poderes estatais e a garantia de direitos aos cidadãos, precisou-se de um instrumento escrito, que representasse a submissão do governante às próprias leis por ele editadas. Logo, para fazer valer o compromisso constitucional, o próprio Estado criou meios coercitivos de imposição de suas decisões, com a organização de polícia judiciária e administrativa.

Atendendo a esses aspectos é concedida a instrumentação quanto ao efetivo exercício do poder de polícia, caracterizado por limitar a atuação privada, inclusive observando a dinâmica da supremacia do interesse público sobre o privado. Isso apenas denota a realização do par liberdade e propriedade privada. O Estado nesse caso tem a atuação de condicionar as condutas dos administrados, buscando garantir o pleno exercício dos direitos inerentes à propriedade privada mas sem afetação do bem comum. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>19</sup> cirurgicamente trata do tema estabelecendo que descabe falar em limitação de direitos, uma vez que isso apenas se dá na seara jurídica.

Há que se falar aqui em limitação administrativa a propriedade. Por conseguinte, o ilustre doutrinador faz a diferenciação entre poder de polícia em sentido amplo e em sentido restrito. No sentido amplo, inclui-se a atividade estatal como limitadora das liberdades privadas. É a atuação abrangendo-se os poderes executivo e legislativo. Já, em sentido restrito, abrange apenas os atos do poder executivo que delimita a atuação do próprio ente, como decretos<sup>20</sup>.

Percebe-se que a Constituição trouxe diversas atividades que caracterizam as diferentes acepções tratadas em relação ao poder de polícia, como é o caso da polícia sanitária, polícia do trânsito, polícia de estrangeiros, que caracterizam um poder de

---

<sup>19</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 844

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 846

polícia delegado, restringindo-se a um poder de fiscalização. Isso é demonstrado, por exemplo, no artigo 22 da Constituição Federal<sup>21</sup>, em que é atribuído competência a união para legislar sobre extradição e expulsão de estrangeiros, ou o artigo 30, inciso I, que atribui competência ao município para legislar sobre matérias de interesse local, em caráter de polícia administrativa, relacionadas a construção, transportes e demais. Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>22</sup> traz que para que se caracterize o poder de polícia, deve haver a busca pelo interesse público. A brilhante autora ainda descreve que:

Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. Esse interesse público diz respeito aos mais variados setores da sociedade, tais como segurança, moral, saúde, meio ambiente, defesa do consumidor, patrimônio cultural, propriedade. Daí a divisão da polícia administrativa em vários ramos: polícia de segurança, das florestas, das águas, de trânsito, sanitária etc.

No mais, esse poder é caracterizado por pontuações específicas. Primeiramente, dentre essas cita-se a auto executoriedade, segundo a qual pode a administração levar seus a vinculação dos administrados, sem necessariamente recorrer ao crivo do poder judiciário. Como desdobramento deste surge o atributo da exigibilidade, onde a administração faz uso de meio de coação indiretos.

Porém, há grande preocupação em se debruça sobre nos critérios que limitam a atuação do poder de polícia, pois há necessidade inerente a esta atuação, uma vez que qualquer norma que tinha como cerne a limitação de condutas restringirá o direito de liberdade individual. Nesse quesito, examina-se a discricionariedade e a vinculação a atividade. É a partir da atuação desse poder que surgem as multas administrativas, caracterizadas como sanções a infrações legais.

Nota-se que a natureza jurídica é diversa daquelas que derivam de tributos, e como visto possuem na sua instituição a relevância da solidariedade fiscal e preocupação coletiva. Porém, quando é lavrado o auto de infração sabe o valor aplicado, caso o infrator não pague, esse valor se torna um crédito do Estado<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>22</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 120

<sup>23</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. Marçal Justen Filho. 11. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 220

## 2.2-PODER DE POLÍCIA

Primeiramente deve-se notar que para o estado exercer seu papel de controle, como também proporcionar a mútua convivência, deve lançar mão a meios coercitivos que possam, legalmente, exercer o papel de *longa manus* do estado<sup>24</sup>.

Desta forma deve-se ter a concepção que liberdade e propriedade se diferenciam do direito à liberdade e direito a propriedade. Bandeira de Mello<sup>25</sup> de forma magistral demonstra que tais ideias estão localizadas em polos distintos, de forma que os primeiros estariam envolvidos na seara administrativas, sendo onde o Estado faz limitações no âmbito dos atos administrativos. Por outro lado, os direitos acima transcritos representam a manifestação da liberdade e da propriedade no ordenamento jurídico. É possível alcançar tal diferenciação ao observarmos que o mero conceito de liberdade e propriedade estariam ligados ao poder executivo, enquanto os direitos ao poder legislativo.

Na Alemanha do século XV, onde ainda se tinha a figura dos príncipes, ficou consolidado a ideia do *jus politiae*, que consistia nas normas emanadas por esse líder, que porém não se confundiam com a normas dos tribunais<sup>26</sup>. Isso foi a clássica distinção entre o que hoje pode se conceber como poderes executivo e judiciário.

O Estado interfere na esfera privada tomando como base a supremacia do interesse público sobre o particular, sendo que, com isso incorpora o poder de limitar e restringir o exercício desses direitos, circunscrevendo-os, prevenindo as desordens, assegurando a coexistência entre os cidadãos. É possível conceber que tal atividade é primeiramente baseada em um regime de prerrogativas e sujeições. As prerrogativas constituem poderes dos quais a administração é dotada, e utiliza destes para limitar as liberdades e propriedades. Por outro lado, a sujeições configuram o regime de limitações a que tais poderes da administração pública se submetem<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. José dos Santos Carvalho Filho. São Paulo: Atlas, 2017, p. 151

<sup>25</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 871

<sup>26</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 152

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 151

Modernamente duas acepções são atribuídas ao poder de polícia: primeiramente remete-se ao Estados Unidos, em que esse poder é direcionado ao controle externo, extinção de conflitos, abordando-se uma face mais repressiva. A outra face faz referência a lição europeia de poder de polícia, em que esse instituto é também aplicado à ordem econômica e social, dando origem a visão administrativista do poder. Isso mostra uma dualidade de sentidos, fazendo surgir um sentido amplo e um restrito. O sentido amplo de poder de polícia está relacionado à “atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos”<sup>28</sup> abrangendo os atos do executivo e do legislativo, enquanto o sentido restrito refere-se “unicamente com as intervenções, quer gerais ou abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais as autorizações, as licenças, as injunções)”<sup>29</sup>.

Com todos esses argumentos é notável o conceito atribuído por José Santos Carvalho Filho<sup>30</sup> em que o poder de polícia trata da “prerrogativa de direito público que calcada na lei, autoriza a Administração Pública a restringir o uso e o gozo da liberdade e da propriedade em favor do interesse da coletividade.”

Com tudo isso merece ressalva o entendimento de Celso Bandeira Antônio de Mello<sup>31</sup> ao demonstrar a inadequação técnica no emprego do termo “poder de polícia”. Para tanto, esse termo traz a ideia errônea de um Estado policial, levando a compreensão que Estado seria dotado de poderes que não na realidade não possui. Isso leva a crer que poderia ter melhor aproveitamento o termo utilizado em outros ordenamentos jurídicos, qual seja, limitações administrativas à liberdade e à propriedade.

Com o advento do constitucionalismo, que trouxe a limitação dos poderes estatais e a garantia de direitos aos cidadãos, precisou-se de um instrumento escrito, que representasse a submissão do governante às próprias leis por ele editadas, sendo esse o posicionamento de Dirley da Cunha Júnior<sup>32</sup>. Logo, para fazer valer o

---

<sup>28</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 322

<sup>29</sup> *Ibidem*, *Loc. Cit*

<sup>30</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 343

<sup>31</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. Cit.*, p. 72

<sup>32</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Juspvvm, 2019, p. 29

compromisso constitucional, o próprio Estado criou meios coercitivos de imposição de suas decisões, com a organização de polícia judiciária e administrativa>

Visto isso, a atuação da administração pública relacionada ao poder de polícia pode ser dar de duas formas, podendo ser através de atos normativos ou concretos<sup>33</sup>. Os atos normativos se consolidam como gerais e abstratos, uma vez que geralmente miram o público em geral ou até parte específica deste, porém ainda com ampla abrangência. Por outro lado, os atos concretos são direcionados a alvos específicos, como normalmente são os atos sancionatórios.

Essas formas de atuação representam determinações de ordem pública ou consubstanciam consentimentos<sup>34</sup>. Quando se comportam como determinações, trazem em seu cerne a atuação impositiva estatal, criando ou eliminando deveres ou obrigações. Mas, ao se comportarem como consubstanciação do consentimento afloram como licenças e autorizações<sup>35</sup>.

Esse, então, é um poder dever de agir da administração, e tem como principais características a coercibilidade, que vem acompanhada do auto executoriedade. Sem esses dois direcionamentos é possível perceber que os atos emanados do poder de polícia não seriam respeitados e cumpridos.

### 2.3-SANÇÕES

É fato que os seres humanos necessitam viver em sociedade, seja para por conta de necessidades do ser, seja para facilitar a sobrevivência. Diante disso, a sociedade se organiza por sistema hierarquizado de normas que orientam a condução das atividades rotineiras e facilitam o convívio. Tais normas trazem em seu bojo direitos e deveres, os quais devem ser respeitados reta<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 350

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 350

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 352

<sup>36</sup> R.G. DA SILVA, Sérgio André. Sanções tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: *Dialetica*, v. 92, 2003, p. 57

Porém, não se pode conceber direitos ou deveres absolutos. Por esse motivo, o próprio ordenamento cuida de estabelecer consequências caso ocorra o descumprimento, sendo a forma mais direta de representar o conseqüente normativo. Essas proposições prescritivas estabelecem o que deve ser, não demonstrando então que tais regulamentações serão efetivamente observadas.<sup>37</sup>

“É pressuposto essencial da norma o poder ser violada de fato, que a conduta do sujeito por ela obrigado possa contrariá-la, pois de outra maneira não seria uma norma, mas sim mero enunciado de fato”<sup>38</sup>.

Sendo assim, as proposições prescritivas podem ser violadas. Porém, caso tal evento ocorra, existe uma contra resposta do ordenamento no qual está inserida a norma para que se mantenha a integridade dela<sup>39</sup>. Surge assim a sanção, que representa um ato punitivo como resposta a um descumprimento de imperativo, caracterizado como infração<sup>40</sup>.

Dessa forma, diferentes núcleos organizados de limitação de comportamentos e liberdades, tem em seu seio normas prescritivas e conseqüentes sanções. Nesse ponto, importa saber como fazer a diferenciação.

Antes de tudo, pode-se trazer como referencial para distinção de infrações a observância do dever jurídico inadimplido, ora, se cível, a sanção será cível, se administrativo, a sanção será administrativa<sup>41</sup>. Lembra-se que tal raciocínio não se aplica para a distinção de sanções, que no caso deve ser a finalidade visada com a imputação<sup>42</sup>.

Ainda, Carvalho Filho ressalta a existência das sanções de polícia, que resultam do efetivo exercício do poder de polícia<sup>43</sup>. Essas sanções espelham a atividade repressiva decorrente do poder de polícia, demonstrando uma punição efetivamente

---

<sup>37</sup> R.G. DA SILVA, Sérgio André. Sanções tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 92, 2003, p. 68

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 58

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 58

<sup>40</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017, pg 96

<sup>41</sup> *Ibidem*, *Op. Cit.*, p. 59

<sup>42</sup> *Ibidem Loc. Cit.*, p. 60

<sup>43</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Op. Cit.*, p. 96

aplicada a aqueles que houverem infringido a norma<sup>44</sup>. Tal autor traz como exemplos mais comuns as multas, inutilização de bens privados e embargos de obras.

Bandeira de Mello demonstra que é possível conhecer a natureza administrativa de uma sanção pela autoridade que tem competência para impô-la<sup>45</sup>.

Isso, como bem demonstra o professor, acompanha um dever de sancionar, pois no momento em que a autoridade identifique a ocorrência de uma infração administrativa, tal agente não pode deixar de aplicar a sanção correspondente<sup>46</sup>.

Cumprido destacar que é possível realizar a diferenciação entre as sanções, sobretudo em relação a sua natureza cível, penal ou administrativa.

É devido fazer ressalva neste ponto quanto a inexistência de sanções tributárias. Primeiramente percebe-se que o próprio conceito de tributo trazido no artigo 3º do CTN<sup>47</sup>, exclui da abrangência destes as sanções a atos ilícitos, tendo a norma tributária, sempre, aspecto de cumprimento de ato lícito<sup>48</sup>.

Seguindo tal pensamento, Sérgio André Silva<sup>49</sup> aduz que:

Nessa esteira de raciocínio, não se poderia afirmar, de forma acurada existirem, sanções tributárias, uma vez que deveres jurídicos tributários jamais comporão o consequente de normas sancionatórias, somente estando presente em regras prescritivas de conduta.

Contudo, no presente trabalho há uma relevância maior em haver tratamento daquelas administrativas. Com isso, faz-se necessário diferenciar, de forma patente, a classificação das sanções administrativas.

Tais sanções se caracterizam notadamente entre pecuniárias, de fazer e não fazer. Nessas obrigações de fazer, como o próprio nome faz alusão, estabelece-se um comportamento a ser adotado. Tal consequente normativo pode ser direcionado ao atingimento de um resultado específico, independentemente das condutas de meio

---

<sup>44</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 96

<sup>45</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 31. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 898.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 915

<sup>47</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 12 set. 2019

<sup>48</sup> R.G. DA SILVA, Sérgio André. Sanções tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 92, 2003, p. 61

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 62

que o objetivo pressuponha<sup>50</sup>. Por outra via, existem as obrigações sanções que impõem a mera obrigação de fazer algo, ou seja, exige a prática ou repetição de uma conduta<sup>51</sup>.

Ainda nesta seara, são previstas as sanções impeditivas de direito, as quais impõem uma vedação a prática de determinadas condutas. São as obrigações de não fazer. Representam, pois impedimentos e suspensões de direitos do particular<sup>52</sup>.

Noutro lado, há também previsão de sanções extintivas de direitos, que extinguem o vínculo jurídico entre o administrado e a administração<sup>53</sup>

Tais sanções, impeditivas e extintivas, se diferenciam notadamente pelo grau de afetação do direito objetivado, assim, enquanto uma direciona a rompimento de um vínculo de forma temporária, a outra mira extirpar o mesmo. Pode-se tomar como exemplo uma sanção que prevê a suspensão do direito de dirigir automóveis, e outra que determina “cassação da carteira de habilitação”.

Há que se ressaltar ainda que existem as sanções de natureza pecuniária, mais conhecidas como multas. Essas representam a exigência da administração de um valor pecuniário do administrado, decorrente da prática de ato ilícito.

Para hipótese, deve-se observar algumas divisões, principalmente entre as se limitam ao cumprimento de uma finalidade, outras que visam ressarcir a administração pública conta de algum prejuízo, e aquelas que trazem um caráter cominatório, visando impor ao administrado uma atuação positiva<sup>54</sup>.

É importante ressaltar que não há como falar em sanções tributárias. Paulo de Barros Carvalho é preciso ao trazer que “separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”<sup>55</sup>. Noutro vocábulo, a relação jurídico tributária não comporta uma situação

---

<sup>50</sup> NOHARA, Irene Patrícia; Marrara, Thiago. **Processo administrativo: Lei nº 9.784/99 comentada**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 433

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 433

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 434

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 434

<sup>54</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 914

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 61

que decorra de prática de ilícito, principalmente por força do artigo 3º, do código tributário nacional<sup>56</sup>.

Porém, pode-se conceber sanções às infrações de natureza tributária, pois decorrem do desrespeito às normas tributárias e ensejam uma atuação punitiva estatal, que culminará na imposição desta<sup>57</sup>. Logo, por serem sanções, respondendo ao regime destas, podem ser aplicadas na esfera cível, administrativa e até penal.

Na maioria das vezes a aplicação destas multas são realizadas por órgãos de fiscalização do estado, sendo dessa forma decorrentes do poder de polícia. Por esse motivo devem respeitar os princípios anteriormente citados, como a legalidade.

Ressalta-se que os sujeitos públicos, tais quais união, estados, DF e municípios possuem competência para exercer esse poder de fiscalização, e as punições decorrentes destes atos, se constituídas na forma de multa pecuniária, serão incorporadas ao ativo do estatal, formando então um crédito público.

Um grande exemplo para ilustrar tal atividade é o Procon, órgão responsável por promover a defesa do consumidor, fazendo cumprir, essencialmente, as normas do Código de Defesa do Consumidor. Tal atuação se verifica pela realização de fiscalizações periódicas aos diversos estabelecimentos que participam da relação consumidor-fornecedor, verificando de há devido cumprimento das respectivas normas.

Tais pontos de investigação podem ser estabelecidos a partir de denúncias, via canais específicos, ou também pelo conhecimento através da mídia e outros meios, de que está ocorrendo uma ilegalidade.

Uma vez observado motivo a ensejar aplicação de multa, o fiscal do órgão realiza a lavratura de um auto de infração, o qual demonstra a ocorrência do fato delituoso, abrindo caminho para a instauração de um processo administrativo, com o intuito de estabelecer o *quantum* a pago pelo administrado.

---

<sup>56</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 27 ago. 2019

<sup>57</sup> R.G. DA SILVA, Sérgio André. **Sanções tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 92, 2003, p. 61

### 2.3.1-Proporcionalidade e não confisco

Como o Estado tem sua disposição um instrumento capaz de produzir coerção, num aspecto pecuniário, nada mais justo que o haver um controle, ou seja, meios de defender o cidadão perante uma ação abusiva estatal, principalmente quando estamos nos referindo à pecúnia. Por isso, a aplicação de multas deve obedecer de forma estrita os limites impostos pelos ideais da proporcionalidade e do não confisco.

Destarte tal situação, tem como referencial histórico de primeiras reflexões humanas acerca da proporcionalidade a ideia de justa medida trazida por Aristóteles. Tempos depois, no século XIX, começaram as aplicações, já no seio do direito administrativo, da proporcionalidade como forma de barrar as atuações exorbitantes do Estado, com forte influência de ideias liberais<sup>58</sup>

A proporcionalidade se manifesta notadamente em uma forma principiológica, tratando de coibir atos e condutas de agentes públicos que em qualquer hipótese ultrapasse os limites adequados<sup>59</sup>.

A noção de proporção dirige-se a uma aplicação em que seus efeitos são limitados por linhas na extensão e profundidade, nada que aplicar apenas o que é merecido<sup>60</sup>. Por esse motivo é prudente ter cuidado ao usar esse instrumento de coerção pecuniária para buscar uma justiça social, ou até para providenciar ações direcionadas a um público específico. A proporção lembra o conceito de equilíbrio e justiça, na forma que todos devem ser tratados igualmente, sendo dado o que é devido a cada um.

Legitimamente, “o excesso, acaso existente, não milita em benefício de ninguém. Representa, portanto, apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual.”<sup>61</sup>

Ao levantar a aplicação do princípio da proporcionalidade, não teria como deixarmos de percorrer os caminhos traçados pela razoabilidade, uma vez que o princípio da

---

<sup>58</sup> CALDIN, Ana Paula. **Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade na Jurisprudência Tributária Brasileira**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. p. 12

<sup>59</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 96

<sup>60</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 113

<sup>61</sup> *Ibidem*, p. 113

proporcionalidade encontra-se em um processo de quase simbiose com este, dificultando até uma distinção.

A razoabilidade nasce conjuntamente com o “due process of law”, na carta magna, no ano de 1215, na Inglaterra.<sup>62</sup>

A razoabilidade então refere-se ao cumprimento de critérios racionais, tornando-os o mais aceitável possível. Serve para podar as condutas extrapoladas da administração pública, pois a partir do momento em que foi dado ao Estado discricionariedade na elaboração dos seus atos, nada mais esperado que conceber critérios que pudessem moldar estes a análise de adequação e ponderação<sup>63</sup>.

Percebe-se que tais noções são essenciais ao referirmo-nos a aplicação de sanções pecuniárias pelo ente público. Porém, os conceitos anteriormente tratados impedem que o Estado não extrapole a conduta, sendo essencial ainda tratar das consequências da aplicação destas. Se por um lado o ente público pode trazer limitações pecuniárias para desestimular comportamentos, ou para forçar a prática de uma ação, por outra viés deve sopesar o valor aplicado em cada situação em concreto, para que com esse ato vem a trazer impacto maior que o desejado.

Para isso concebe-se a aplicabilidade do não confisco na atividade punitiva estatal.

Embora o fim da aplicação de uma multa seja atingir um objetivo específico quanto a prática de atos pelo administrado, deve haver correlação entre a onerosidade destas e a real gravidade dos fatos.<sup>64</sup>

Hugo de Brito Machado Segundo<sup>65</sup> aduz que:

Além de adequada e necessária, a pena, para ser considerada proporcional, há de atender ainda o requisito da proporcionalidade em sentido estrito, representando o prestígio aos valores constitucionalmente protegidos que justificam a sua aplicação sem incorrer, porém, em gravame excessivo aos demais valores igualmente caros ao texto constitucional.

---

<sup>62</sup> CALDIN, Ana Paula. **Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade na Jurisprudência Tributária Brasileira**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. p. 17

<sup>63</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 111

<sup>64</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Multas tributárias, proporcionalidade e confisco**. Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC. Fortaleza: Nomos, v. 32 jan./jun. 2012, p. 63-76

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 63-76

Diante disso, então, fala-se em abuso de poder pelo Estado. Neste ponto, Rogério Lima é feliz ao conceituar tal abuso como expedição de normas administrativas “ilegais, concedentes de liberdade à administração bem acima do que lhe conferiu a lei ou inovadoras da ordem jurídica”<sup>66</sup>.

Tais condutas não apenas são tratadas perante o direito público, também o são em face da seara do direito empresarial.

Como a anunciação da ficção jurídica que possibilita a criação de uma pessoa jurídica, surgem então as empresas. Essas são constituídas em forma de pessoa jurídicas, passando a serem detentoras de direitos e deveres, inclusive de serem multadas pelo Estado, sendo dirigidas pelos seres humanos que estão a sua direção. Com isso, todos que concebem uma empresa depositam nesta, expectativas de sua continuidade, de seu prolongamento pelo tempo. Nasceu assim no seio empresarial o princípio da continuidade da empresa.

Assim, se a atuação do ente público, perante os entes privados, se revela de tal forma descabida e exagera, é notório que possa haver um atingimento frontal a esta concepção de continuidade. Há um choque entre a continuidade da empresa e atuação confiscatória e desproporcional do Estado, pois essas pessoas jurídicas chegam a comprometer seu funcionamento, pagamento a credores e demais deveres a serem cumpridos. Isso tudo pode levar a “morte” desta pessoa jurídica.

Além disso, a aplicação de sanções pelo ente público cumpre também um papel preventivo e educativo. Na medida que educa para o não cometimento de novas infrações, está prevenindo também. Tem-se envolvido um critério inato às penalidades.

### **2.3.2- Multas Trabalhistas**

Normalmente, o Estado tem no seu quadro de trabalhadores, fiscais responsáveis pela análise do cumprimento das obrigações. Deve-se lembrar que os atos praticados por esses gozam de presunção de boa fé e veracidade. Isso ocorre normalmente nos

---

<sup>66</sup> R.G. DA SILVA, Sérgio André. Sanções tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v.67, 2003, p. 126

casos de fiscalizações trabalhistas, exercidas por fiscais do trabalho. Tais profissionais de inteiram do funcionamento das empresas, analisam os documentos necessários, entrevistam funcionários, e, caso cheguem a verificar a ocorrência de algum ilícito, procedem com a lavratura de um auto de infração<sup>67</sup>.

Notadamente, os auditores devem ter bastante cuidado quando da observação e fiscalização, já em certos casos pode-se constatar influência política, que acaba interferindo no andamento e nas investigações. Em determinados casos auditores das repartições chegam a ficar sete meses mergulhados nos ambientes internos das empresas buscando infrações. Em certo ponto esse comportamento é relativamente louvável, porém adentra na seara do perigo quando persegue algo já está pré-estabelecido, ou seja, já predisposto. Lembra-se esses documentos elaborados devem também cumprir as formalidades devidas.

Após a referida lavratura ocorre o processo administrativo que dará liquidez e certeza a obrigação, o qual também especificará o *quantum debeatur*. Essa é uma das fases mais importantes, vez que após a constatação do ilícito ser estabelecido o valor a ser pago. Como dito anteriormente, deve o sujeito passivo estar atento ao atendimento das devidas formalidades ligadas a esse procedimento, uma vez que podem essas causar a nulidade do procedimento administrativo<sup>68</sup>.

Tais multas podem decorrer do descumprimento de contratos firmados, ou das cláusulas, com a administração pública<sup>69</sup>.

A cabe ao órgão responsável pelo crédito instaurar o devido processo administrativo para que apregoe a certeza e liquidez à obrigação. A partir daí, após ter-se dado exigibilidade ao crédito, caberá a outro órgão responsável fazer a inscrição em dívida ativa e realizar os procedimentos de cobrança.

No tocante a competência para impugnação de tais multas, a constituição é categórica em seu artigo 114<sup>70</sup>, ao definir que é competência da justiça do trabalho a análise das ações que discutam penalidades administrativas impostas por órgãos que fiscalizem

---

<sup>67</sup> ARAÚJO, Edmir, Netto de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 96

<sup>68</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 112

<sup>69</sup> GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título Executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). **Execução fiscal aplicada: Análise pragmática do processo de execução fiscal** -Salvador: Juspodivm, 2012, p. 87

<sup>70</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 05 jul. 2019

as relações de trabalho.

Tal mudança ocorreu, sobretudo, com a chegada da emenda constitucional número 45, que trouxe a inovação. Nada mais justo, pois a justiça especializada em julgar lides das relações de trabalho possui uma visão mais acurada acerca dos pontos que podem ou não gerar a precarização das relações.

### 3- CRÉDITOS PÚBLICOS

Antes de tudo, para que este estudo mantenha uma linearidade epistemológica, cumpre estabelecer a forma de surgimento de crédito público.

Percebe-se que as multas administrativas trabalhistas, possuem natureza de crédito público não tributário, vez que não derivam dos tributos. Pelo fato de se tornarem créditos, os titulares destes assumem o direito de realizar a cobrança, que se dá de forma unilateral, sendo interessante que o mesmo ente que constitui o crédito, e inscreve em dívida, criando assim o título executivo, é responsável pela cobrança.

A partir do momento em que é aberta a discussão acerca de crédito públicos, é imperioso tratar das obrigações que dão fundamento a existência de tal crédito.

As obrigações propriamente ditas decorrem de lei, o que, de certo modo, não exige um prévio comportamento do sujeito, ou seja, uma manifestação de vontade, que dê causa a formação desta. Por outro lado, deve-se ter em mente que as obrigações de cunho tributário, prescindem desta manifestação de vontade<sup>71</sup>, que por sua vez representa o momento em que o ato toca a hipótese de incidência da norma, ocorrendo então o fato gerador. Porém, a efetividade para adimplir essa obrigação prescindir do conhecimento deste fenômeno.

O processo de formação da obrigação, e por conseguinte de constituição do crédito é extremamente importante quando da análise da legalidade ou não deste. Dessa forma, passa-se a análise e investigação do surgimento do crédito.

#### 3.1-FORMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

A obrigação não é apenas um dever jurídico, serve também para dar designação a relação jurídica em si. Assim, também representa a ligação entre pessoas que possuem o poder de exigir e outras que tem o dever de prestar a obrigação<sup>72</sup>. Comporta-se dessa forma uma relação que envolve um credor e um devedor, sendo

---

<sup>71</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 278

<sup>72</sup> *Ibidem*, p. 276

ambos vinculados por um ponto de intersecção que é a obrigação.

O CTN<sup>73</sup> trata em seu artigo 113, parágrafo 1º, que a obrigação tributária surge a partir da ocorrência de um fato gerador, que traz como objeto o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária.

É nesse momento que se faz essencial discorrer acerca da crítica trazida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>74</sup>, ao tratar da incoerência de tal artigo por trazer como objeto da obrigação tributária uma penalidade. Tal atecnia legislativa compõe o núcleo do presente estudo.

No artigo supracitado, o legislador cuidou de abarcar como fato capaz de ocasionar o surgimento de uma obrigação tributária, uma sanção administrativa.

Ao realizar uma análise *prima facie* quase não possível fazer uma distinção entre esses dois fatos ensejadores da formação de um obrigação tributária, pois os dois representam a figura de um ente público no polo ativo da relação, sendo que esse possui o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento de dever, que, em ambos os casos é o pagamento.

Porém, em uma análise mais detida, deve-se levar em consideração o disposto no artigo terceiro do código tributário nacional, que ao demonstrar o que seria um tributo, exclui do âmbito dessa atuação as prestações pecuniárias decorrentes de ato ilícito. Tem-se então uma linha distintiva entre as duas figuras. Assim, o fato lícito se incorpora às obrigações tributárias, e os ilícitos a aquelas não tributárias<sup>75</sup>.

Se assim refletirmos, a omissão no recolhimento de um tributo, que enseja aplicação de uma sanção, iria gerar a ocorrência de outra obrigação “tributária”<sup>76</sup>. Assim, é possível notar um erro infantil ao provocar colisão do artigo 113º ao artigo 3º do CTN, uma vez que esse último estabelece as bases para o anterior exista.

Uma vez conceituada a obrigação, resta tratar dos sujeitos que participam desta relação. No que se refere ao polo ativo, sujeito com direito de exigir o cumprimento da obrigação, o CTN, em seu artigo 119, conceitua tal figura como “pessoa jurídica de

---

<sup>73</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2019.

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 328

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 329

<sup>76</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 280

direito público titular de competência para exigir seu cumprimento”<sup>77</sup>. Estamos a falar então do credor da obrigação.

Note-se que o referido artigo dispõe sobre competência para exigir, e tal locução nos leva a fazer uma distinção essencial nesse ponto. Há que se conceber a ideia de competência tributária como aptidão para instituir tributo, mediante um vínculo legislativo necessário<sup>78</sup>, que de certa forma é indelegável, inderrogável. Tal aspecto tem definição e repartição diretamente da Constituição Federal.

Noutro viés, a capacidade tributária se refere a aptidão de estar como titular no polo ativo. Mais especificamente, trata da aptidão para arrecadar e fiscalizar a arrecadação de tributos<sup>79</sup>. Tais conceitos são distintos e exigem a correta diferenciação, pois a utilização de maneira errônea pode conduzir uma análise também equivocada da constituição federal.

Porém, diante dessa distinção, e ainda levando em consideração o conceito anteriormente trazido sobre quem pode figurar no passivo das obrigações aqui estudadas, é necessário tomar toda análise como cuidadosa, pois existem casos em nem sempre o sujeito ativo será necessariamente entidade pública<sup>80</sup>. Nesses casos específicos estaremos diante da parafiscalidade.

Tal figura “traduz a delegação, pela pessoa política, por meio de lei, de sua capacidade tributária ativa”<sup>81</sup>. Note-se que há referência a capacidade, logo transmite-se apenas a situação de estar no polo ativo para arrecadar e fiscalizar a arrecadação.

Após realizarmos a análise do sujeito ativo desta relação obrigacional, resta concebermos o sujeito passivo.

Sem muitos mistérios, o sujeito passivo de uma obrigação tributária é aquele deve adimplir a obrigação, o devedor. O CTN bem conceitua tal figura, informado que se trata da “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”<sup>82</sup>. Diferencia-se que o polo em que se encontra o sujeito passivo comporta também a

---

<sup>77</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2019

<sup>78</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 74

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 181

<sup>80</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 322

<sup>81</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, p. 81

<sup>82</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2019

sujeição passiva, que são os casos em que nesse polo não teremos o contribuinte que realizou o fato gerador ou praticou ato ilícito, mas sim um responsável, que atenta-se aos deveres daquele que não está no polo. O contribuinte deve participar do evento que realiza o fato gerador, sendo que tal presença se dá num aspecto jurídico, e, não físico<sup>83</sup>.

Paulo de Barros Carvalho atenta que a capacidade tributária é a aptidão que uma pessoa adquire para se tornar sujeito passivo ou ativo na relação tributária<sup>84</sup>. Deste modo a capacidade tributária passiva é aptidão para ocupar o polo passivo desta relação.

A sujeição passiva anteriormente tratada remete aos casos em que um responsável, mediante instrumento da capacidade tributária passiva, passa a ocupar o polo passivo da relação obrigacional. Logo, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação”<sup>85</sup>.

Relembrando a crítica anteriormente feita, cabe o papel de sujeito passivo também a quem cometeu infração e está compelido a pagar multa. Nesse sentido, poder-se-ia conceber a figura de um responsável neste polo passivo. Porém, mais uma vez a lei tributária demonstra incoerência ao tratar de praticantes de ato ilícito vinculados às obrigações tributárias. Podemos até falar em um responsável no pagamento de tributo, ainda que este não seja o contribuinte, mas, é possível notar a confusão ao examinar a hipótese de pessoa que pague uma multa, e está não tenha praticado o ato ilícito ali sancionado.

Mais uma vez o código demonstra que a relação tributária foi pensada pela ótica do pagar de tributos, e obviamente tal caminho é mais prudente e técnico, não cabendo misturar tributo e ato ilícito<sup>86</sup>.

Visto isso, cabe explicar que formada a obrigação, está deve percorrer um caminho até que se torne um crédito, sendo, nesta última forma, dotada de liquidez e exigibilidade. A ponte responsável por fazer essa transformação é o lançamento.

---

<sup>83</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 332

<sup>84</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 339

<sup>85</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 333

<sup>86</sup> *Ibidem*, p. 335-336

Tal ato de lançar, tem natureza administrativa plena, indicando então que apenas pode ser realizado por uma autoridade administrativa. Trazendo a realidade, o lançamento representa o momento em que se concede à a obrigação um caráter mais concreto, ou seja, o lançamento torna a obrigação tributária certa, líquida e exigível, podendo então ser devidamente cobrada pelo Estado<sup>87</sup>. Desta forma é necessário para que seja possível falar em exigibilidade do crédito.

Antes, a título de curiosidade, cumpre destacar a opinião de Luciano Amaro, que levanta a diferenciação entre lançamento como ato ou como procedimento. O professor traz o lançamento como ato, ainda que derive de um procedimento, sucessão de atos<sup>88</sup>.

O lançamento prevê a análise formal de um fato jurídico, para estabelecer a quantificação do montante devido<sup>89</sup>.

É necessário entender que este lançamento possui dupla atuação: declaratória e constitutiva. Sob o aspecto declaratório, o lançamento declara a obrigação, e sob o outro prisma, constitui o crédito tributário. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>90</sup> demonstra que:

Concluído o procedimento preparatório do lançamento, a autoridade competente leva então o ato administrativo de lançamento, através do qual constitui o crédito tributário. Muito se tem discutido, no plano acadêmico, a respeito dos efeitos do lançamento, se constitutivos, ou meramente declaratórios, sendo hoje pacífica sua natureza declaratória em relação à obrigação tributária, mas constitutiva do crédito tributário enquanto realidade formal autônoma.

Ainda, Hugo de Brito Machado<sup>91</sup>, ao tratar de tal ponto descreve que:

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente. Por isso, solvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 143).

---

<sup>87</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 429-430

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 374

<sup>89</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 641

<sup>90</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 80

<sup>91</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 178

É importante ressaltar que tanto Luciano Amaro quanto Alberto Xavier discordam do termo “constituir”, pois o lançamento deve ser observado em si, e não a partir de suas consequências<sup>92</sup>.

Surge para o Estado, o qual assume papel de sujeito ativo diante da obrigação, o direito potestativo de constituir o crédito com o lançamento e a partir daí realizar a cobrança.

Este deslinde é atividade administrativa, de caráter “vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional”, como preleciona o artigo 142, do CTN<sup>93</sup>. Lembra-se que como ato administrativo, o sujeito passivo não pode realizar<sup>94</sup>. No tocante a ser vinculado, tem-se que deve seguir o disposto na lei, assim, respeitar os mandamentos legais para sua realização.

Nessa seara, Paulo de Barros refere-se a “poder-dever”, relacionado ao agente que pratica, e “dever-poder” em relação a administração para atuar o lançamento<sup>95</sup>.

Como exemplo é possível trazer o procedimento de autuação e aplicação de das multas. No momento da autuação, com a identificação do sujeito passivo, quem praticou o ato ilícito, forma-se a relação obrigacional. Porém, em tal momento a mesma ainda não é exigível, uma vez que não o *quantum* a pago, nem vencimento de prazo. Passa-se então ao processo administrativo que irá quantificar, desta forma dando liquidez ao valor exigível, tornando a obrigação certa. Após finalizado este procedimento fala-se em crédito tributário.

Porém, como demonstra José Souto Maior Borges, o lançamento deve estar em cadeira distinta do auto de infração, sendo então tendente a verificar a ocorrência do fato, determinando então a matéria tributável, e calculando o montante devido<sup>96</sup>. Esse deve ser o caractere interno do lançamento, logo, como consectário lógico, não abarca o auto de infração.

As modalidades de lançamento estão dispostas do artigo 147 ao 150 do CTN. Desta forma temos o lançamento de ofício, sendo aquele realizado pelo ente administrativo

---

<sup>92</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 374

<sup>93</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 27 ago. 2019

<sup>94</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 376-377

<sup>95</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 398

<sup>96</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 19-20

que já está munido de todos elementos necessários do tributo ou auto de infração. Hugo de Brito<sup>97</sup> lembra que esse o lançamento característico dos autos de infração, e que essa modalidade se aplica a quaisquer tributos sujeitos às demais modalidades de lançamento, nas situações em não sejam realizadas. Caracteriza-se uma “garantia” de que haverá o lançamento.

Note-se que o auto de infração difere do lançamento, sendo dois elementos distintos, em que o primeiro é a descrição fática do ocorrido que ensejou a lavratura. Já o lançamento é o procedimento administrativo que visa a formalização do crédito<sup>98</sup>.

A outra modalidade de lançamento é misto ou por declaração, configurando-se quando há a participação tanto no contribuinte quanto do ente responsável, sendo que apenas essa conjunção autoriza o lançamento<sup>99</sup>.

Por fim, há o lançamento por homologação, no qual o lançamento é realizado pelo próprio contribuinte. A legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o quanto é devido, e realizar o pagamento.

No mais, a doutrina e a jurisprudência ainda são pouco desenvolvidas em relação a separação dos créditos públicos, o que dificulta uma análise mais extensiva, já que cabe a cada um o dever de conceber a separação. Também por esse motivo o presente trabalho acaba por se estender um pouco em relação ao tratamento dos créditos tributários, mas isso serve para que seja possível no desenrolar do tema, fazer a aplicação analógica devida, pois é necessário conhecer bastante o instituto dos créditos tributários para que possa comparar e aplicar a aqueles não tributários.

Tem-se com isso a formação dos créditos públicos. Porém, nota-se que tais institutos podem assumir naturezas distintas, sendo que essas classificações são essenciais para se definir o tratamento a ser dado no caso concreto, se mais fechado, quando estar-se-á a falar em solidariedade fiscal, ou não. Visto isso, segue-se a análise de cada classificação dos créditos.

### 3.2-CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

---

<sup>97</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019 p. 182

<sup>98</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 259

<sup>99</sup> *Ibidem*, p. 260

O Estado para cobrir suas demandas estabelece valores a serem cobrados dos cidadãos, sendo tais valores denominados tributos, que podem ter natureza de imposto, taxa ou contribuição. Diante disso, quando se tem uma obrigação devida ao Estado, este irá lançar mão a cobranças. Gerou-se para este um crédito, e como deriva de um tributo terá natureza de crédito tributário.

Notavelmente, a legislação brasileira atribui a esses créditos um tratamento diferenciado, justamente pela sua origem, conferindo uma série de garantias e privilégios, como por exemplo a preferência em relação a todos outros créditos, com exceção dos decorrentes da legislação trabalhista e de acidentes de trabalho, conforme o artigo 186 do CTN. Tais créditos logicamente devem ser mais protegidos que os demais justamente pela sua origem.

A cobrança de créditos notadamente serve como um dos maiores meios do Estado arrecadar provimentos, sendo que grande parte desses créditos advém das relações entre particulares, como sujeitos passivos, e o ente público, como sujeito ativo dos tributos. Além disso, outra grande fonte, observando-se do prisma financeiro, são os proventos derivados do exercício do poder polícia estatal, nesse caso fiscalizando-se a cumprimentos das leis e mandamentos constitucionais, e, por consequência, como sanção, aplicando multas.

Com a criação do Estado, e colocando-se essa figura como regulador e interventor na atividade humana para que se fosse possibilitado a convivência em comunidade, viu-se a necessidade de recursos para manter a atividade da máquina estatal em funcionamento. Regina Helena Costa<sup>100</sup> aduz que:

O surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada, porquanto registra-se sua existência desde os primórdios da História da humanidade, como no Egito e nos povos do Oriente. Originalmente, os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas eram instituídos como intuito de gerar arrecadação para financiar determinados propósitos, especialmente as guerras. Supõe-se, mesmo, que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias e feitas em forma de presentes aos líderes tribais por seus serviços prestados à comunidade.

Com o passar dos anos, com o advento de uma maior organização da sociedade, os tributos passaram a forma mais eficiente do Estado, através da outorga, prover e

---

<sup>100</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p. 31

preservar sua soberania, na medida era feita a tomada dos valores da população para financiar os exercícios de guerra.

Mas, essa maneira de tomada dos valores da população caracterizava um Estado perseguidor e brutal. E isso, de certa forma, causava à população uma ojeriza em relação à figura de quem detinha o poder. Logo, fez necessário tornar inerente à figura do Estado a criação de um instituto que possibilitasse essas cobranças, nascendo daí o tributo.

Por outro lado, com a cobrança de valores à população surge também o não pagamento. Alguns não pagam porque não viam razão e outros não o faziam por mero deleite. Surge nesse momento a necessidade desse mesmo Estado criar ferramentas de ofensas para a perseguição dos tributos devidos por pessoas, jurídicas ou naturais, pois isso levava a surgir um crédito para o Estado, mais precisamente um crédito tributário.

Há que se lembrar que as pessoas jurídicas, que são ficções jurídicas, também são devedoras do Estado, uma vez que contraem obrigações para com esse e com as demais pessoas, podendo inclusive serem responsabilizadas e penalizadas<sup>101</sup>.

Os créditos tributários derivam de obrigações de pessoas para com o Estado, e esse para a ser titular do direito de cobrança. Após haver a constituição do crédito, ou seja, seu regular processamento para que seja cobrado, tornando esse crédito certo, líquido e exigível, com a consequente inscrição em dívida ativa, o ente estatal lança mão dos aparatos para que a cobrança seja efetivada.

Nisso, para Paulo de Barros Carvalho<sup>102</sup>, crédito tributário representa um “direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação e que lhe permite exigir o objeto da prestação, representado por uma importância em dinheiro”.

### 3.2.1-Tributos

---

<sup>101</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva educação, 2019, p. 33

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 389

De acordo com o código tributário nacional, em seu artigo 3º, tributo nada mais é do que uma “prestação pecuniária compulsória, não decorrente de sanção de ato ilícito (não sancionatória), em moeda corrente ou valor que nela possa se exprimir”<sup>103</sup>. Dessa maneira, relação tributária é uma relação jurídica pois advém dever jurídico, e não de um dever de solidariedade fiscal.

Neste ponto, os tributos derivam de uma atividade vinculada do Estado, na qual seus interesses são notadamente superiores aos das pessoas, para com isso instituir meios de garantir o funcionamento da sociedade. Essa atividade advém do poder de tributar dos entes federativos, sendo que a cada um desses entes a constituição federal atribui uma competência para instituir uma espécie de tributo.

Os tributos são forma de custeio das atividades estatais, em que através de uma solidariedade fiscal, aos particulares arcam com demandas sociais, conforme Hugo de Brito Machado<sup>104</sup>. Temos como grande exemplo as contribuições sociais, que configuram uma garantia dos recursos da previdência, para o atendimento do público contribuinte.

A instituição de um tributo advém do exercício da atividade legislativa, uma vez que tal poder é o único capaz de traduzir a vontade dos cidadãos de maneira democrática. Por esse motivo, havendo uma vinculação à solidariedade fiscal, os tributos estão condicionados à atuação do legislativo, que passa a ter uma atividade intrínseca.

Por outro lado, o poder executivo está ligado à arrecadação e a fiscalização desses institutos, tendo como exemplo a atividade da receita federal e do ministério da fazenda. Dessa maneira, deve haver o cumprimento expresso ao princípio da legalidade, que é representação basilar no direito tributário. Tal princípio, como basilar dos pilares tributários, é o mais importante pois apenas ao poder legislativo é dado o poder de instituir ou majorar tributos, segundo Roque Antônio Carrazza<sup>105</sup>.

Os tributos, em que pese, derivam de fatos geradores, que representam gatilhos em fatos da vida comum, que quando praticados por particulares dão margem a incidência

---

<sup>103</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 27 ago. 2019

<sup>104</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 50

<sup>105</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30.ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 288

tributária. Mais especificamente há que se falar primeiramente em uma hipótese de incidência, que segundo Geraldo Ataliba<sup>106</sup> representa descrição fática, se dando de maneira genérica e prevista em lei, sendo então um conceito abstrato.

Ou seja, tal hipótese representa os contornos dos mandamentos da atividade legiferante estatal. Por outro lado, há que se contemplar a figura do fato gerador, que nada mais é do que o atingimento dessa hipótese prevista na norma pela prática do fato da vida.

Geraldo Ataliba<sup>107</sup> denomina esta figura como fato imponível, sendo que pode ser identificado no tempo e no espaço, representando então a materialização da hipótese. Dessa maneira, podemos citar como exemplo o IPTU, que é uma espécie de tributo, tecnicamente um imposto, e deriva da propriedade/posse de imóvel. Os tributos por sua vez, apenas incidem naquilo que for acréscimo patrimonial, não recaindo em indenizações, pois essas são preenchimento de vazios existentes, ou seja, uma reposição.

A competência tributária delegada a certos entes traz algumas características peculiares. Dentre essas tem-se a irrenunciabilidade, segundo a qual, tal competência de tributar é irrenunciável, ou seja, não pode ser denegada. Aqui, nada impede que um ente se mantenha inerte quanto ao exercício desta.

É também característica intrínseca dos tributos a intransferibilidade, na qual a competência não pode ser transferida. Não pode um haver uma transferência pois haveria uma grave violação do princípio da legalidade. A responsabilidade para a instituição é conferida expressamente pela constituição federal, a qual denota os meios plausíveis de instituição deste.

A constituição por trazer princípios constitucionais, acaba por trazer limitações ao poder de tributar. Os tributos por sua vez, em razão do interesse social imbuído, obedecem ao princípio da seletividade, pois sua incidência será maior naqueles produtos ditos menos essenciais, porquanto terá uma incidência menor nos produtos mais essenciais à coletividade.

---

<sup>106</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 58

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 68

Esse posicionamento mira atender a diversidade da população, uma vez que nem toda sua maioria detém acesso às necessidades básicas, conforme Luciano Amaro<sup>108</sup>. Há que se falar em uma justiça social, ou melhor, o atendimento e satisfação do bem comum. Outrora, tal princípio desemboca na qualidade dos tributos de além de visarem a arrecadação, corrigirem e orientarem a realização de comportamentos, através da extrafiscalidade.

A atuação estatal também é balizada pela capacidade contributiva de cada cidadão, dessa maneira aqueles que podem contribuir mais, teoricamente, são mais cobrados, sendo a recíproca verdadeira. Hugo de Brito Machado<sup>109</sup> preleciona que:

A constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Assim, segundo expressamente estabelece o seu art. 145, §1º, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Mostra-se com isso o caráter de individualização dos tributos, e a certeza da especificação. Há a gradação da cobrança em razão das possibilidades econômicas de cada um. Isso faz como o imposto de renda da pessoa física seja progressivo em si mesmo, pois em cada parcela estipuladas no ganho do contribuinte há aplicação de uma alíquota.

Dentre os mais significativos créditos do Estado destacam-se os créditos tributários. Tais créditos derivam da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o ente estatal. Quando um contribuinte deixa de repassar para o fisco um tributo, ou até recolher a menor a parcela, nasce para administração público um crédito, configurando-se como pretensão a busca pelo ressarcimento. Essa atividade de cobrança representa o Estado buscando algo que lhe pertence.

Tais créditos, devido ao grande interesse público na sua satisfação, são dotados de preferências ou privilégios na sua cobrança. A supremacia do interesse público sobre o interesse privado por sua vez atribui a tais créditos essas preferencias.

---

<sup>108</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 134

<sup>109</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 39

Luís Eduardo Schoueri denota que “procura-se resguardar o crédito tributário com um conjunto de medidas que objetivam sua satisfação quando cotejado com os créditos comuns”<sup>110</sup>. Justamente pelo caráter de grande envolvimento da sociedade nas atividades tributárias, se confere um interesse maior, na verdade a proteção de um interesse social. O acolhimento dessas normas traz de maneira clara a defesa da supremacia do interesse público sobre o privado e o atendimento à legalidade estrita.

Tecnicamente, as garantias configuram medidas assecuratórias, pelas quais a Fazenda Pública assegura a cobrança dos créditos, e por outro lado, os privilégios constituem uma posição favorável em relação aos demais créditos.

A partir do momento que o ordenamento jurídico brasileiro adota como norte a proteção das atividades estatais, já que essas estão vinculadas a um interesse coletivo, torna-se de suma importância o controle de tais atividades, seja por mecanismos internos ou externos. É notório que inclusive a população é responsável por realizar essa função, uma função de vigilância e proteção.

A constituição se revela como instrumento de interpretação dos ditames legais, direcionando comportamentos e fixando parâmetros normativos. Diante dessa visão hierarquizada deve-se direcionar a maneira como Estado atua na persecução de seus fins à forma de respeito aos princípios e demais meios de garantia dos direitos dos contribuintes<sup>111</sup>.

Diante disso podemos observar a classificação dos tributos. O código tributário, no artigo 5º, é enfático ao trazer tributos como os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Primeiramente, os impostos apresentam fatos geradores que estão ligados a uma situação, como por exemplo ter propriedade de determinado bem. Nesse sentido, não se refere a uma atividade do Estado direcionada de forma específica ao contribuinte<sup>112</sup>. Por esse motivo o artigo 16 do código trata o imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relacionada ao contribuinte.”<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 843

<sup>111</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: JusPovm, 2019, p. 123

<sup>112</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 52

<sup>113</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 out. 2019

Percebe-se então principal característica capaz de diferenciar o imposto das demais espécies tributárias, que é a vinculação. Em si, o imposto não é vinculado, ou seja, não exige nenhuma ligação direta, contraprestação, do Estado para com o contribuinte para ensejar a cobrança deste. Apenas, verificada uma situação trazida na lei como competente para cobrar o imposto forma a relação jurídica tributária. Essa é uma das maiores expressões do poder de mando do Estado.

Nessa linha, Luciano Amaro escreve que “os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação a esta ou àquela atuação do Estado que, de algum modo, possa ser referida ao contribuinte”<sup>114</sup>.

Os impostos, como espécies tributárias, estão imersos no mar da solidariedade fiscal, na qual a sociedade como um todo é responsável. Por mais que a cobrança desta espécie possa ser individualizável, ainda assim todos são responsáveis pelo pagamento. A constituição no artigo 3º, inciso I, determina a construção de uma sociedade “livre, justa e solidária”, e, isso conduz diretamente o balizamento quando da criação e instituição de um imposto.

Insta salientar uma classificação atribuída aos impostos divididos entre diretos e indiretos. Os diretos são aqueles em que o contribuinte absorve o “impacto econômico da exigência fiscal”<sup>115</sup>. Já os indiretos são aqueles em que contribuinte direto repasse tal impacto ao contribuinte de fato, o consumidor final, como é caso do ICMS. Estamos diante da divisão entre quem primeiro deve arcar com o ônus do imposto.

Também é essencial distinguir os impostos fiscais e extrafiscais. Os primeiros visam primariamente o preenchimento dos cofres públicos, ou seja, seu intuito é a arrecadação. Por outro lado, aqueles extrafiscais visam o estímulo a comportamentos da sociedade, uma espécie de condução dos a serem tomados pela sociedade por parte do Estado<sup>116</sup>.

Por exemplo, o Imposto de Importação apresenta forte caráter extrafiscal, isso porque é de extrema importância na composição de uma política estatal, desta forma caso o Estado busque uma forma de fortalecer o mercado interno, pode aumentar a alíquota de tal imposto, que conseqüentemente reduzirá o número de importações,

---

<sup>114</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 104

<sup>115</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.145

<sup>116</sup> *Ibidem*, p.146

aumentando a retenção de capital no mercado interno.

Seguindo a lógica proposta, o código tributário adota como segunda espécie tributária as taxas.

Segundo o CTN, no artigo 77, as taxas derivam do poder de polícia ou da utilização de serviço público específico e divisível. Logo nesse ponto já é perceptível um fator de distinção em relação aos impostos. Nas taxas, diferentemente da espécie anterior, o fato que enseja sua cobrança é do Estado, e não do contribuinte.

Isso caracteriza a taxa como tributo vinculado, dessa forma seu fato gerador vincula-se a uma atuação estatal, ligada ao exercício do poder de polícia ou serviço público<sup>117</sup>. Esse é seu caráter contraprestacional, sendo mais notável a referibilidade exigida em relação as taxas. Porém, nesse caso, não se deve fazer uma relação ao valor ou vantagem obtida a partir do fato gerador em questão.

Por condicionar a cobrança de taxa ao poder de polícia, merece destaque que este não é uma mera atividade exercida pelo Estado, mas um poder deste, que será praticado diante de produção legislativa<sup>118</sup>. Deve-se ressaltar que todo o tratamento devido a este item foi dado no início desta produção. Contudo, destaca-se a definição atribuída pelo código tributário ao poder de polícia, de acordo com o artigo 78<sup>119</sup>:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Partindo dessa premissa, cabe ressaltar que a legislação exige serviço específico, aquele que possa ser destacado em unidades autônomas de intervenção<sup>120</sup>, e não geral, de forma que não pode esse ser substituível. Assim, o serviço aqui tratado é aquele prestado apenas pelo Estado, como segurança pública.

Exige-se também que tal serviço divisível, de forma que possa identificar que utiliza

---

<sup>117</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 437

<sup>118</sup> *Ibidem*, p. 439

<sup>119</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 27 ago. 2019

<sup>120</sup> *Ibidem*. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2019

ou não. Nota-se que um serviço público não ser divisível sem ser específico. Porém, note-se que em razão da solidariedade fiscal, nenhum tributo é individualizado, mas individualizável. Sendo assim, nos casos da oferta de serviço público em que não seja possível individualizar o uso, não estaremos diante de taxas.

Grande exemplo a ser citado nesse caso foi a cobrança de “taxas” de iluminação pública. Chegou-se à conclusão da impossibilidade dessa pois no caso de iluminação pública não podemos medir, individualizar o uso, o que leva a descaracterização completa do tratamento como taxa.

O CTN traz como outra espécie de tributo as contribuições de melhoria. Apesar do código não trazer o conceito desta figura, o artigo 81 estabelece características essenciais, capazes de estabelecer uma diferenciação das demais espécies. Essa contribuição por sua vez depende de uma valorização imobiliária efetiva que o contribuinte obtenha a partir de uma obra estatal, limitando-se, porém ao valor investido naquela obra, e individualmente ao acréscimo do valor.

Importa ressaltar que alguns autores fazem o tratamento conjunto entre todas as contribuições, e, não apenas as de melhoria. Dentre esses podemos citar Luciano Amaro<sup>121</sup>, que faz, por exemplo, o tratamento conjunto entre contribuições de melhoria, sociais, de intervenção no domínio econômico.

Com relação a sua função, primariamente é fiscal, porém possui função redistributiva. Busca-se com isso o alcance da equidade, do tratamento igualitário<sup>122</sup>. A destinação dos recursos arrecadados geralmente se destina ao custeio daquela obra, porém devemos lembrar que tal destinação não é relevante para a caracterização deste tributo.

Cumprido demonstra que também possui caráter tributário os empréstimos compulsórios. Tal espécie representa ingresso temporário de receita nos cofres públicos, que devido a sua compulsoriedade exige a devolução desses valores<sup>123</sup>. Nesse sentido, parágrafo único do artigo 15, o qual disciplina os empréstimos compulsórios no CTN, aduz que caso seja respeitada tal devolução caracterizar-se-á

---

<sup>121</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 112

<sup>122</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 450

<sup>123</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p.74

confisco, o que é vedado<sup>124</sup>.

Empréstimo compulsório será restituível, com base na temporalidade, com juros, difere da restituição de outro qualquer imposto, pois este quando é restituído o que se tem de fato é a restituição do indébito, que ocorre mediante uma tributação a maior, mas veja que não é devido porque o tributo é passível de restituição, mas sim porque não era de direito, o que se devolve no empréstimo é o principal.

Para Tanto, a Constituição Federal, em seu artigo 18, elege com situações capazes de ensejar empréstimos compulsórios as despesas extraordinárias, que decorrem de calamidade pública e guerra externa, e investimentos públicos de caráter urgente, e que possuam relevante interesse nacional.

Luciano Amaro é categórico ao descrever que as tais receitas que ingressaram temporariamente, devem ser destinadas ao atingimento daqueles fins que as ensejaram<sup>125</sup>. Porém, o autor ainda ressalva que apesar da constituição trazer a situações que condicionam o exercício daquela competência, essa não denota os fatos geradores.

Nota-se que apesar da doutrina, trazer como espécies de tributos outras além dessas aqui tratadas, o presente trabalho tem atenção às espécies mais tratadas e inspecionadas pela doutrina.

Após serem tratadas as espécies tributárias, devemos tem em mente que existem certas matérias que não podem ser tributadas, pois coloca-se em jogo outros interesses sociais, levando-se então a criar um arquétipo jurídico de defesa contra a tributação.

Dessa forma, pode-se caracterizar com limitantes à instituição de tributos os princípios, já formam um conjunto de valores que direcionam o ordenamento, como também demais regras do ordenamento.

Nesse passo, a constituição está criando limites à atuação do poder legislativo. Quanto a isso, tais limites podem ser formais ou materiais. Os primeiros direcionam a restrição em relação a competência para criar normas jurídicas e procedimentos, e, o

---

<sup>124</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 161

<sup>125</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 74

segundo restringe o conteúdo da norma futura<sup>126</sup>.

Tanto a constituição federal, quanto as leis ordinárias, são capazes de blindar determinadas matérias da cobrança de tributos. Primeiramente, como forma inicial de diferenciação tem-se que quando essas restrições forem trazidas em normas constitucionais estaremos diante de uma imunidade. Por outro lado, quando estiver diante de uma lei, falar-se-á em isenção. Note-se que as imunidades versam sobre competência, já a imunidade a pressupõe, sendo que através da criação desta lei ordinária afasta-se a exação<sup>127</sup>.

A imunidade é uma restrição de competência de atuação de lei, visto que apenas as leis ordinárias podem instituir tributos, tratada especificamente na carta magna. “Imunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidas pelos contornos das regras de competência tributária”<sup>128</sup>.

Pode-se afirmar então que nessa hipótese estamos diante de uma supressão da competência tributária, pois a competência tributária, desde o nascedouro, já apresenta barreira imposta por limitação constitucional<sup>129</sup>.

Ora, trazendo ao campo da classificação da eficácia das normas, tais limitações constitucionais possuem eficácia plena, com aplicabilidade imediata, visto que não necessitam de outras normas para a aplicação dos seus efeitos<sup>130</sup>.

Contudo, a constituição, no artigo 150, início do tópico sobre limitações ao poder de tributar, no inciso VI, ao trazer o rol das imunidades, traz a vedação a instituição de impostos. Isso pode remeter a ideia de que as imunidades apenas recairiam sobre os impostos, porém tal ideia não apresenta fundamentação sólida.

A constituição, a exemplo do artigo 5º, inciso XXXIV, alíneas “a” e “b”, trata da exclusão do pagamento de taxas em relação ao direito de petição aos poderes públicos no combate às ilegalidades e abuso de autoridade<sup>131</sup>. Também, no artigo 5º, inciso LXXIII,

---

<sup>126</sup> JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 18

<sup>127</sup> *Ibidem*, p. 28

<sup>128</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 112-113

<sup>129</sup> SILVA, José Romeu da. **Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 2017. Dissertação (Mestrado em direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, p. 38

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 40

<sup>131</sup> JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Op. Cit.*, p. 37

exclui-se o pagamento de custas iniciais quando da interposição de ação popular. Percebe-se então que nesses casos foi estabelecida uma desoneração tributária pela constituição, pois há a prestação de um serviço público específico e divisível, que ensejaria a cobrança de taxa<sup>132</sup>.

Outro exemplo a ser citado é a prestação de assistência social sem a necessidade de analisar se houve contribuição social à seguridade social, sendo que tal designação está presente no artigo 203 da constituição federal.

Logo, pode-se concluir que a imunidade os tributos em geral, e, não apenas os impostos.

A primeira classificação das imunidades pode ser feita entre genéricas, a qual trata incidência de imposto sobre bens e patrimônio de certas entidades, e específicas, que tratam da incidência de tributos em relação a pessoas específicas<sup>133</sup>.

As genéricas são descritas no artigo 150 da constituição<sup>134</sup>. A alínea “a” relativiza a incidência de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos entes federativos, sendo essa chamada de imunidade recíproca. Ainda, o parágrafo segundo do artigo estende restrição a autarquias e fundações mantidas pelo poder público. Tal tratamento diferenciado é associado ao princípio federativo, que estabelece a igualdade das pessoas políticas.

É notável nesse artigo a busca pela defesa ao pacto federativo, a impedir a cobrança recíproca de impostos entre os entes da federação<sup>135</sup>.

Trata-se também da imunidade genérica a templos de qualquer culto, na alínea “b”, do artigo acima citado. A origem desta regra tem relação com o processo de laicização do Estado, com a separação da igreja deste. Note-se que a renda a ser imune é aquela de deriva da prática daquele culto<sup>136</sup>. Ainda, podem ser considerados templos não apenas os edifícios em que se realizam as cerimônias públicas, mas também os locais

---

<sup>132</sup> JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, p. 37

<sup>133</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 113

<sup>134</sup> BRASIL, **Constituição Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 01 out. 2019

<sup>135</sup> SILVA, José Romeu da. **Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 2017. Dissertação (Mestrado em direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, p. 33

<sup>136</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, p.118

onde os cultos são professados<sup>137</sup>.

Dessa forma, não incidirá IPTU sobre o local no qual o culto se realiza, ISS em relação ao serviço prestado no culto, dentre outros.

Ainda, a Alínea “c” trata da imunidade ao patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos. Inclui-se aqui as fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, ligadas a esses partidos.

Quanto às instituições de educação, devemos ter em mente que essas exercem papel que está direcionado ao Estado, buscando então alcançar fins sociais. Esta imunidade assemelha-se a uma contraprestação ao trabalho exercido por essas instituições<sup>138</sup>.

Porém, exige-se para tanto dois requisitos, quais sejam, a ausência de finalidade lucrativa e patrimônio, renda e serviços relacionadas às suas finalidades essenciais<sup>139</sup>.

A alínea “d” aborda a imunidade a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Percebe-se que a busca é pela conservação da liberdade de comunicação, pensamento, incentivo à cultura e a leitura.

Por último, contempla-se a imunidade certos fonogramas e videofonogramas de autoria de artistas brasileiros, com o intuito de incentivar a produção musical, além de proteger, como trazido na alínea anterior, a liberdade de comunicação, manifestação e expressão artística.

Com relação às imunidades específicas, sendo essas dirigidas a determinadas pessoas políticas e restritas a um único tributo, podemos entender que tais limitações apresentam caracteres mais específicos em relação às anteriores.

É possível notar no artigo 153, §3º, III, que traz imunidades de IPI, §4º, II, do mesmo artigo, que trata da imunidade em relação ITR.

Outro exemplo é o artigo 195, §7º, dizendo que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Ainda, ressalva-se nesse ponto uma atecnia do

---

<sup>137</sup> SILVA, José Romeu da. **Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 2017. Dissertação (Mestrado em direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, p. 47

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 102

<sup>139</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.119

constituente ao tratar do termo “isenção”, porém, percebe-se que trata de imunidade, devido a sua natureza constitucional<sup>140</sup>.

### 3.3- Créditos não tributários

Como especificado anteriormente, os créditos tributários são aqueles que demandam uma relação jurídica tributária, tendo como principais sujeito desta relação o contribuinte e o Estado.

Por outro lado, os créditos não tributários derivam, como o nome já aduz, de uma relação jurídica não tributária, como por exemplo multas de qualquer origem, administrativas, trabalhistas, multas de pelo exercício do poder de polícia dentre outras.

Ressalta-se que a multa apresenta um caráter *sui generis*, pois a depender da sua origem pode comportar característica de dívida tributária ou não, exigindo atenção quando do seu tratamento<sup>141</sup>.

Também, um ponto a ser esclarecido é o rol que compõe as dívidas ativas não tributárias, trazido no parágrafo segundo da lei 4.320/64. Tal regra dita que<sup>142</sup>:

Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Porém, tal rol resta superado há muito tempo pela jurisprudência do Supremo<sup>143</sup>. Uma das razões de tal conclusão gira em torno do fato das relações não tributárias não

<sup>140</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 135

<sup>141</sup> MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos não tributários da União**. Salto, SP: Schoba, 2011, p. 30

<sup>142</sup> BRASIL. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, 23 de mar. 1964. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 01 set. 2019

<sup>143</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1378 MC. Requerente: Procurador Geral da República Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 30/05/1997 . Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1629559>>. Acesso em: 10 set. 2019

envolverem um mando estatal, como o exercício de *jus imperium*<sup>144</sup>. Por exemplo, o rol citado abarca os empréstimos compulsórios, que, devido as condições de exigibilidade e caráter de necessidade e exigência do Estado, assumem característica tributária, diferenciando-se então das parcelas aqui tratadas.

Reforçando-se essa ideia percebe-se que o início do parágrafo supracitado descreve que “Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas”<sup>145</sup>. Dessa forma percebe-se que tal trecho entra em conflito com restante, de forma que desconsidera empréstimos compulsório do rol dos tributos, e concede caráter tributário às multas.

Ainda, como lembrado no tratamento do crédito tributário, a lançamento é procedimento que declara a obrigação e constitui o crédito. Com isso, na seara dos créditos não tributários o mesmo pensamento se aplica. O lançamento nesse caso se dá pelo processo administrativo que julga a obrigação não tributária.

Por exemplo, com a aplicação de uma multa, depois da devida lavratura do auto de infração, temos então uma obrigação. Esta apenas se transformará em crédito quando houver um processo administrativo que julgue a procedência do auto de infração, estabelecendo então o prazo e o *quantum* a ser pago. Só a partir do vencimento do prazo tal multa passa a ser exigível.

Por último, é necessário lembrar que como o presente trabalho tem como foco as multas trabalhistas, as quais possuem natureza não tributária, notadamente a concentração da discussão se desenrola em torno da atuação da União, já que tal dívida compõe sua competência de tratamento, assim como a seara a ser discutida é da justiça federal no âmbito trabalhista, sob os cuidados da procuradoria geral da fazenda nacional. Também, por esse motivo, o tratamento aqui feito será, preferencialmente, dado aos créditos não tributários da União.

### 3.3.1-Espécies de créditos não tributários

---

<sup>144</sup> MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos não tributários da União**. Salto, SP: Schoba, 2011, p. 25

<sup>145</sup> BRASIL. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, 23 de mar. 1964. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 01 set. 2019

As multas eleitorais surgem a partir um processo em que se condena um infrator pelo descumprimento de normas eleitorais. Normalmente por ter esse caráter são aplicáveis a partidos políticos e candidatos, assim eleitores. O juiz já constitui o crédito, e envia para a inscrição em dívida ativa<sup>146</sup>.

Nesse sentido o código eleitoral estabelece que “a cobrança judicial da dívida será feita por ação executiva na forma prevista para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, correndo a ação perante os juízos eleitorais”<sup>147</sup>.

Ainda, o código eleitoral orienta que se houver imposição de multa, e mesma não seja quitada no prazo de trinta dias, tendo como termo inicial o trânsito em julgado decisão que a impõe, essa será considerada líquida e certa, devendo ser executada pela procuradoria da fazenda nacional<sup>148</sup>.

Dessa forma, no caso de tais multas a inscrição fica a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional, possuindo essa também competência para ajuizar execução de cobrança, nos moldes da lei 6830/80. Aplica-se também a portaria 502/MF, de 12 de maio de 2016, que determina o limite mínimo para inscrição em dívida e ajuizamento de execução fiscal, quais sejam, hum mil e dez mil reais.

É interessante anotar que a execução dessas multas dar-se-á na Justiça Eleitoral, conforme disposição do código eleitoral. Porém, percebe-se que esse posicionamento está adequado àquele adotado pela constituição de federal, no artigo 109<sup>149</sup>, quando dispõe acerca das causas que tramitarão na justiça federal, excluindo-se expressamente as de competência da justiça eleitoral.

É imperioso anotar que o posicionamento presente na jurisprudência eleitoral se dá no caminho da execução dessas multas ocorrerem na primeira instância, ainda que a multa tenha sido aplicada pelo tribunal regional eleitoral<sup>150</sup>.

As multas processuais também constituem créditos da União. Grande exemplo a ser

<sup>146</sup> MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos não tributários da União**. Salto, SP: Schoba, 2011, p. 93

<sup>147</sup> BRASIL. **Lei 4.737**, de 15 de julho de 1966. Brasília, DF. 19 de jul. 1965. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4737.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4737.htm)>. Acesso em: 03 set. 2019

<sup>148</sup> BRASIL. **Lei 4.737**, de 15 de julho de 1966. Brasília, DF. 19 de jul. 1965. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4737.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4737.htm)>. Acesso em: 03 set. 2019

<sup>149</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988

<sup>150</sup> BRASIL. Ministério da Economia. **Manual de atuação da PGFN na justiça eleitoral**. 01 de out. de 2009. Dispõe sobre a atuação dos procuradores da fazenda na justiça eleitoral.

citados são as multas por litigância de má fé, previstas no código de processo civil, estabelecidas diante da não observância do dever de “cumprir com exatidão as decisões jurisdicionais, de natureza provisória ou final, e não criar embaraços à sua efetivação”<sup>151</sup>.

Tais multas aparecem diante do exercício de um poder de polícia atípico exercido pelo magistrado, que ao verificar o comportamento de alguma das partes no intuito de criar embaraços e postergar a duração do processo a aplica. Percebe-se que tal multa tem caráter administrativo<sup>152</sup>. Isso também se dá diante de uma deve do juiz, pois o CPC impõe que o magistrado deverá dirigir o processo buscando uma duração razoável<sup>153</sup>.

Quando são analisadas as multas discutidas na justiça do trabalho as mais recorrentes são aquelas por infração a legislação trabalhista. Tais infrações constituem créditos da União.

Notadamente a origem dessas multas são autos de infração lavrados pelas superintendências regionais do trabalho, que através dos seus membros fiscalizam a correta observância das normas de caráter trabalhista pelas empresas. No mais, os fiscais escolhem empresas a serem analisadas, e realizam o levantamento através dos documentos solicitados.

Quando verificada a ocorrência de uma infração, o auditor responsável realiza a lavratura do auto de infração, o qual é um ato administrativo revestido de presunção de veracidade e legitimidade.

Frisa-se que o auto de infração representa a descrição fática do ocorrido em se verificou a ocorrência do ilícito, ou seja, representa a visão do auditor fiscal em relação a aquele momento. Somente com o processo administrativo será o *quantum* a ser pago, de forma que, caso se reconheça a nulidade do auto de infração, seja por vício formal ou material, não haverá a constituição do crédito.

A partir deste o acusado será notificado a abertura do processo administrativo, sendo ofertado prazo para oferecer resposta. Chegando ao final, e o processo sendo julgado procedente, estar-se-á diante da constituição daquele crédito, que não possui

---

<sup>151</sup> BRASIL. **Lei 13.105**, de 16 de março de 2015. Brasília, DF, 17 de mar. de 2015. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019

<sup>152</sup> MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos não tributários da União**. Salto, SP: Schoba, 2011, p. 115

<sup>153</sup> BRASIL. **Lei 13.105**, de 16 de março de 2015. Brasília, DF, 17 de mar. de 2015. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019

natureza tributária, mas sim administrativa. Então, superintendência encaminha o PAF para a procuradoria da fazenda nacional para que essa realiza a inscrição em dívida ativa. Desta forma a competência para discutir esses créditos inscritos em dívida é dessa procuradoria.

Outras multas também tidas como créditos públicos são aquelas decorrentes do exercício do poder de polícia da administração pública, que representa função típica. Tais multas possuem natureza administrativa, sendo aplicáveis diante do descumprimento de normas legais.

Outros tipos de créditos são aqueles derivados de ilícitos administrativos cometidos por servidores públicos.

A lei 8.112/90<sup>154</sup>. cuida de estabelecer a legalidade da reposição ao erário em caso de ilícitos praticados por servidores estabelecendo que tais reposições e indenizações ao erário serão previamente comunicadas ao servidor ativo, aposentado ou ao pensionista, para pagamento, podendo ser parceladas.

Nota-se nos casos de cometimento de crime pelo servidor público, em que o mesmo toma para si bem do Estado. Nesse caso, em sendo descoberta a ilegalidade, esse servidor responderá a um processo administrativo disciplinar, podendo ser condenado a restituir o bem, ou até o valor correspondente a este<sup>155</sup>.

Outro crédito incluído nesse rol é o crédito rural. Tais créditos são “oriundos do inadimplemento de financiamentos contratados no âmbito de programas governamentais de apoio à agropecuária”<sup>156</sup>.

A lei 9138/1995 diz que as instituições financeiras são facultadas a oferecer financiamento rural na modalidade de crédito rotativo<sup>157</sup>. Logo, percebe-se que tais créditos advêm da atuação das instituições financeiras, quando ofertam financiamentos agropecuários.

Dessa forma, há uma cessão de crédito, com base nos ditames do código civil,

---

<sup>154</sup> BRASIL. **Lei 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Brasília, DF, 12 de dez. de 1990. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8112cons.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019

<sup>155</sup> BRASIL. **Lei 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, DF, 01 de fev. de 1999. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019

<sup>156</sup> BRASIL. Ministério da Economia. **Manual Básico da Dívida Ativa PGFN**. Dispõe sobre atuação fazendária para com as dívidas ativas da União, 2014, p. 108

<sup>157</sup> BRASIL. **Lei 9.138**, de 29 de novembro de 1995. Brasília, DF, 30 de nov. de 1995. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9138.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9138.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019

consistindo numa operação em que as instituições financeiras cedem seus créditos dessa natureza a União, sendo essa responsável pela execução. Tem-se em discussão um interesse do Estado em promover as atividades agropecuárias, sendo que o aderente nessa relação se compromete à aquisição de certificados do tesouro nacional<sup>158</sup>.

Cabe explicitar que nesses casos, geralmente através do meio normativo, o Estado possibilita que as instituições privadas efetuem empréstimos em nome de programas específicos que visam a alavancar algumas atividades. Sendo assim, tais operações são caracterizadas em certos graus de risco, podendo a condução da execução, em caso de inadimplência, ser exercida pela própria instituição, ou, em outros casos, está transfere o crédito para a União, que inscreverá em dívida ativa, promovendo então a execução com base na lei 6830/80.

Vistos esses créditos percebe-se que as procuradorias da fazenda possuem o dever de atuar visando os interesses do ente federativo ao qual estão vinculadas. Dessa forma, existem procuradorias em âmbito municipal, estadual e federal.

No caso dos créditos acima tratados cabe a procuradoria da fazenda realizar a inscrição desses em dívida ativa, cobrindo-os então com o manto da proteção dos créditos públicos.

Ainda, as procuradorias devem ter atenção quando do tratamento de cada espécie de crédito, pois na esfera administrativa pode-se ensejar um tratamento diferenciado daquele alcançando via tutela jurisdicional, pois o magistrado pode, através de suas atribuições reconhecer a falta de norma acerca do tema, e com isso aplicar tratamento similar de outro instituto, para com isso trazer completude ao sistema normativo, e leva o direito as partes.

---

<sup>158</sup> MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos não tributários da União**. Salto, SP: Schoba, 2011, p. 161

#### 4- APLICABILIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE AOS CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS

Como visto anteriormente, o lançamento é responsável por constituir o crédito, tributário ou não, tornando-o certo, líquido e exigível. Assim, após ultrapassado esse caminho administrativo, e, o contribuinte não realizando o pagamento, o Estado poderá iniciar sua cobrança, através da certidão de dívida ativa, que constitui título executivo.

Temos por exigibilidade o direito do credor de exigir o objeto da obrigação. Porém, tal exigibilidade pode ser suspensa. Por esse motivo o código tributário nacional traz um rol das hipóteses que podem ensejar ou não tal suspensão.

Porém, antes disso, é importante anotar a ressalva feita pelo professor Luciano Amaro, em relação ao momento de atingimento dessas hipóteses. Para o professor caso ocorra a incidência de alguma dessas hipóteses antes de ter havido o lançamento, esta vai obstar a ocorrência deste<sup>159</sup>.

Considerando este momento específico, anterior ao lançamento, Hugo de Brito ressalva que seria mais técnico denominarmos de impedimento, pois a autuação é anterior à formação da exigibilidade<sup>160</sup>. Por esse motivo, a interposição de um recurso ou reclamação constitui hipótese de suspensão prévia, ou melhor, impedimento, já que ainda não foi constituído o crédito, e por isso não se tornou exigível, sendo que suspende o dever de cumprimento da obrigação<sup>161</sup>.

Porém, em regra, essa suspensão diz respeito aos atos relacionados à obrigação principal, não alcançando as obrigações acessórias, que ainda assim devem ser cumpridas<sup>162</sup>.

Por fim, cumpre ressaltar que o recorte do presente trabalho gira em torno da multas administrativas trabalhistas, sendo que, nesse caso, apesar do artigo 151 do código tributário trazer seis hipóteses de suspensão de exigibilidade, serão aqui analisadas cinco dessas, pois aquela proposta pelo inciso III, tratando de reclamações e recursos,

---

<sup>159</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 406

<sup>160</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 189

<sup>161</sup> *Ibidem*, p. 189

<sup>162</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 409

diante do texto da lei, seguirão os termos do processo administrativo tributário, diferenciando-se dos créditos analisados nesta oportunidade.

Além disso, a análise a seguir tratará em caráter mais específico as hipóteses de depósito integral, concessão de medida liminar em mandado de segurança e demais ações judiciais, e parcelamentos pois estas são mais disputadas na jurisprudência, de forma que as demais em alguns casos sequer possuem precedentes.

#### 4.1-Lacuna e meios de integração

A lacuna nada mais é que ausência. No âmbito jurídico, quando as lacunas são tratadas refere-se à ausência de normatização sobre o tema. Porém, não apenas a falta, mas a falta que seja sentida<sup>163</sup>. Ainda, deve-se a falha recair sobre ponto valorado pelos princípios ou no plano geral do sistema<sup>164</sup>.

A lacuna então carrega um duplo dilema, qual seja, a incompletude do ordenamento jurídico, e junto a essa as formas de superação, integração. No mais, tal superação se mostra pontual, e podendo ser exercida por demais aplicadores da lei, porque para haver a superação plena deve o poder responsável emanar normatização.

Ao analisar a situação com uma visão kelseniana, observar-se-ia uma primeira noção de completude, pois, teoricamente, o que não estivesse proibido estaria permitido. Porém, deve-se compreender que as lacunas são inerentes ao todo ordenado de normas jurídicas<sup>165</sup>. Assim, não conceber a existência de lacunas no ordenamento jurídico brasileiro, pode soar completamente desarroado visto que a própria organização traz no seio as formas de integração desses vácuos.

Nesta toada, percebe-se que o primeiro problema é a identificação da lacuna existente, que parte de um juízo de apreciação, em deve-se observar o limite de omissão da norma em questão, e a medida da em que tal ausência como ser tido

---

<sup>163</sup>PINHEIRO MACHADO, Norma Barcellos. **Os limites da integração no direito tributário**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS. Porto Alegre, v. 10, 1994, p. 120-128

<sup>164</sup> SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés de. **O direito constitucional e as lacunas da lei**. Revista de Informação Legislativa/Senado. Brasília: Senado, v. 133, jan./mar. 1997, p. 5-16

<sup>165</sup> DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 468

como lacuna<sup>166</sup>. A partir daí tem-se que observar o processo metodológico empregado para ser então obtido legitimação<sup>167</sup>.

Para tanto ao ser relatada a necessidade de integração a referência imediata é tratamento dado pela Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro, que no artigo 4º anota que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito”<sup>168</sup>.

Seguindo tal caminho o próprio CTN<sup>169</sup> destaca formas de superação das lacunas, quais sejam, o uso da analogia, princípios gerais do direito, princípios gerais do direito público, a equidade.

Logo, e comum às duas normas o entendimento do uso da analogia e princípios gerais do direito. A analogia retrata a ideia de na observância da falta recorre-se a semelhança<sup>170</sup>. Ainda, “consiste em aplicar, a um caso não contemplado de modo direto ou específico por uma norma jurídica, uma norma prevista para uma hipótese distinta, mas semelhante ao caso não contemplado”<sup>171</sup>.

Percebe-se que “normalmente essas lacunas surgem em razão do desencontro cronológico entre o avanço social e a correspondente criação de novas regras disciplinadoras”<sup>172</sup>.

Esse processo de integração se destaca como uma análise dos valores, em se transplante de um objeto contemplado, para outro não caracterizado. Cabe ao magistrado então realizar tal valorização. Tais hipóteses são mais comumente encontradas no casos de remédios constitucionais, exercidos em sede de controle de constitucionalidade, como por exemplo os mandados de injunção e as ações diretas de inconstitucionalidade por omissão, estabelecidas, respectivamente em controle difuso e concentrado, nos quais após os juízes serem provocados, e constatarem e existência de uma lacuna, a superação dar-se-á com meios de integração

---

<sup>166</sup> DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 479

<sup>167</sup> *Ibidem*, p.479

<sup>168</sup> BRASIL. **Decreto Lei 4.657**, de 04 de setembro de 1942. Brasília, DF, 09 de set. 1942. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/De14657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De14657compilado.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019

<sup>169</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 out. 2019

<sup>170</sup> PINHEIRO MACHADO, Norma Barcellos. **Os limites da integração no direito tributário**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS. Porto Alegre, v. 10, 1994, p. 120-128

<sup>171</sup> DINIZ, Maria Helena. *Op. Cit.*, p. 481

<sup>172</sup>NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 41.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 194

estabelecidos nos ordenamento.

A analogia embora seja tratada expressamente pelo código tributário, inspira cuidado diante do seu uso, isso porque sofre limitação do princípio da legalidade, vez que não se usará da analogia quando estar-se-á diante da discussão de exigência de tributo, apenas recorre-se à lei nesses casos.

Ainda, deve-se diferenciar os tratamentos entre a extensão analógica e a interpretação extensiva. Na interpretação extensiva tem-se a extensão, ampliação do atingimento, da norma para que passe abarcar situação que antes não era. Por outro lado, a extensão analógica pretende a criação de uma norma para a situação concreta tomando como base uma disposição já existente<sup>173</sup>.

Por outro lado, também é comum o uso dos princípios gerais do direito para a integração das lacunas. Tais princípios são cânones que não foram ditados diretamente pelo legislador, quando da elaboração das normas, mas que estão presentes no íntimo do ordenamento<sup>174</sup>. Com isso, os princípios gerais são resgatados fora do ordenamento, são, por outro lado, revelados nos seu interior<sup>175</sup>.

Assim, para que o princípio supra uma lacuna, o mesmo deve possibilitar a aplicação concreta de forma a possibilitar a eliminação dessa falta. Com isso, um princípio geral decorre das normas jurídicas do ordenamento, sendo derivado de ideias políticas e sociais vigentes e reconhecidos pelas nações civilizadas<sup>176</sup>. Isso nada mais é que uma maneira de referenciar o processo de legitimação da construção da hipótese que poderá solucionar a falta de norma. Se procedimento de tal construção não for legitimado, não há que se falar em procedimento que atenda as demandas da sociedade.

Resta anotar que, a maioria das ações presentes no judiciário que versam sobre direito tributário estão ligadas a processos de execução, que são capitaneados pelo Estado. Além dessas, são poucos os meios em que o contribuinte irá tomar a frente

---

<sup>173</sup> HART, Florence. **Analogia e interpretação extensiva: apontamentos desses institutos no direito tributário brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, v. 105, jan./dez. 2010, p. 991-1006

<sup>174</sup> DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 490

<sup>175</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 47

<sup>176</sup> DINIZ, Maria Helena. *Op. Cit.*, p. 494

dessa discussão, como por exemplo as ações anulatórias.

Via de regra, as discussões acerca dos créditos públicos podem ocorrer no âmbito das justiças estadual, federal, abarcando aqui também a justiça do trabalho, e eleitoral. Diante disso, percebe-se que a em cada uma dessas, nos procedimentos de cobrança, deverão obedecer disposto na lei.

O CPC traz regramento de execução e suspensão de exigibilidade de obrigações. Porém, tais normas competem ao âmbito privado, ou seja, quando particulares levam ao judiciário uma contenda relacionada a obrigação não adimplida.

Ocorre que tal codificação demonstra, no artigo 15 que, nos casos de ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos as disposições do código terão aplicabilidade supletiva e subsidiária.

Dessa forma apesar de constatada a existência de lacuna quanto as hipóteses de suspensão do crédito tributário, nas ações que tramitam na justiça do trabalho, como as impugnações a autos de infração lavrados pelos órgãos de fiscalização do trabalho, poderia haver a aplicação direta do disposto no CPC.

#### 4.2- Hipóteses do artigo 151 do CTN

O CTN cuida no artigo 151 de elencar as situações que podem ocasionar a suspensão da exigibilidade, quais sejam, a moratória, depósito do montante integral, reclamações e recursos, liminares e tutelas em mandado de segurança e demais ações judiciais, e parcelamentos.

Primeiramente, a moratória é uma postergação do prazo para o cumprimento da obrigação, tendo em vista alguma situação adversa, como calamidade pública.

Tal causa sempre dependerá de lei, e, quando for concedida em caráter específico precisa ter autorização legal<sup>177</sup>. Assim, o artigo 155-A do CTN avisa que a forma e a condição necessitam de previsão em lei específica.

Tal causa pode ser concedida em caráter geral, como demonstra o artigo 152 do CTN,

---

<sup>177</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 190

pela pessoa responsável pela instituição do tributo. O artigo faz a ressalva que é possível a União conceder moratória, atingindo tributos de outros entes. Isso pode representar uma intervenção ilegal na competência dos entes federativos, porém não é esse o intuito.

Ainda, o artigo 153 menciona os prazos de duração, já que se o instituto concebe a noção de postergação do cumprimento, não poderia essa permanecer de maneira eterna.

O próprio artigo lembra que essa hipótese apenas é cabível em caráter geral, sem discriminação, e quando houver abrangência de tributos federais e obrigações de direito privado. Acredita-se na União como representante da nação e do seu povo, de modo que, como acontece nas isenções trazidas por tratados internacionais, há um interesse maior sendo cuidado, e, além de tudo caso tal regra fosse inconstitucional a própria carta magna não haveria a recepcionado.

O artigo 152, do código, traz a hipótese de moratória aplicada em caráter individual. Nessa hipótese há exigência de autorização legal, podendo ser aplicadas a regiões, pessoa ou classes específicas.

Porém, essa hipótese não gera direito adquirido ao contribuinte, conforme o artigo 155 do código tributário, de forma que pode ser revogada de ofício, quando houver apuração de que o beneficiário não estava satisfazendo ou deixar de satisfazer as causas que sustentavam a moratória<sup>178</sup>.

Pode-se citar como exemplo a situação de que os bairros “a”, “b” e “c” de um município sejam atingidos por forte enchente, e, o prefeito deste autoriza, com base na lei, a postergação da cobrança de IPTU. Caso o morador do bairro “d”, esteja usufruindo da moratória, a revogação desta pode se dar de ofício a partir do conhecimento da situação, pois esse morador não preenchia as qualidades necessárias para fazer jus ao benefício.

Ainda, nessas situações em que ocorrer a anulação da moratória, serão devidos os juros de mora, sendo ainda aplicáveis as penalidades cabíveis nos casos de dolo,

---

<sup>178</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 12 out. 2019

fraude ou simulação<sup>179</sup>.

O código tributário traz ainda as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, como formas capazes de suspender a exigibilidade dos créditos tributários. Isso nada mais quer dizer que o ente público fica impedido de inscrever em dívida ou procurar o judiciário para buscar os meios executórios.

A legislação acertadamente traz essa hipótese pois, se antes do lançamento, seja verificado algum erro na esfera administrativa, capaz de nulificar aquela obrigação, não é cabível que se prossiga com os futuros procedimentos. Assim também, seria um desserviço a continuidade da perseguição de um crédito que ainda está pendente de ser declarado capaz de configurar a relação jurídico tributária.

Observando o escopo do presente trabalho percebe-se que essa hipótese não é plenamente aplicável, pois no caso das multas trabalhistas, enquanto perdura o processo administrativo o crédito não foi constituído, ou seja, ainda não permite que o ente público inscreva em dívida ou busque a execução. Além disso, a espécie trazida no código diz respeito aos processos administrativos de natureza tributária, o que difere-se diametralmente daqueles aqui tratados.

Outra hipótese capaz de operar a suspensão da exigibilidade é o parcelamento. Ao realizar o parcelamento de um débito, o contribuinte tacitamente está reconhecendo o seu dever de pagar, porém o faz de forma acordado com o credor, estabelecendo formas específicas para adimplir com a sua obrigação.

Luis Eduardo Schoueri equipara o parcelamento à moratória, distinguindo-se apenas pelo fato de que naquela figura a forma e prazo do pagamento está estipulado na lei<sup>180</sup>. Tal proximidade pode ser atribuída principalmente ao fato dessas duas formas de postergação da exigibilidade estarem fundamentadas do princípio da indisponibilidade do interesse público, de forma que não se pode conceber que o ente público abra mão de um crédito, pois esse está vinculado à toda sociedade<sup>181</sup>

Diante das hipóteses trazidas no código, cabe lembrar que há disposição da lei de

---

<sup>179</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 190

<sup>180</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 679

<sup>181</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 276

execução fiscal, lei 6.830/80, sobre a garantia do juízo e o oferecimento de depósito ou outros meios. Porém, é necessário observar que tal apenas dispõe das ocasiões em que o ente público persegue os seus créditos, não revelando a situação das discussões capitaneadas pelo contribuinte, como no caso de ações anulatórias de auto de infração, em que discute-se o crédito não tributário, sem ter havido ainda instauração de execução fiscal.

Dito isso, menciona-se que o foco na análise das hipóteses ofertadas pelo código, acompanham tais ações citadas. Ainda, ressalta-se que cabe a análise mais específica em relação as duas seguintes hipóteses pois as anteriores, parcelamento e moratória, revelam situações em que se faz necessária a participação do Estado, atuando este como figura principal. Dessa forma, não há o que se questionar pois a atividade estatal está regida pela lei, apresentando maior grau de adequação e obediência.

A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial configura outra hipótese de suspensão da exigibilidade. Nessa situação há uma decisão do juízo, de caráter temporário e urgente, que concede a suspensão da exigibilidade observando a probabilidade de obtenção de êxito com a ação e o perigo na demora em alcançar o mesmo.

Apenas deve-se lembrar que o novo código de processo concebe de forma técnica o termo tutela provisória a despeito da liminar, podendo essa ser conferida em caráter cautelar e antecipada<sup>182</sup>.

Nesse caso, a finalidade pretendida é reduzir os males do tempo, e com isso garantir a efetividade da jurisdição<sup>183</sup>. O contribuinte muitas vezes no decorrer da contenda que envolva o crédito discutido, pode ser incluído no rol estatal de inadimplentes, o que o impossibilita de praticar alguns atos, como por exemplo participar de licitações. Na maioria das vezes quando se pretende um pedido liminar ou tutela antecipada busca-se resguardar dos efeitos que a possível decisão proferida pelo magistrado possa causar.

---

<sup>182</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: cognição jurisdicional (processo comum de conhecimento e tutela provisória), volume 2**. 17.ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 886

<sup>183</sup> DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. Salvador: Jus Podivm, v.1, 2019, p. 644

Nesse sentido, o código estabelece, no artigo 300, que são capazes de ensejar a concessão de liminar a probabilidade do direito, assim como o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo. Mais especificamente, a probabilidade do direito e o perigo de dano ensejam a concessão de tutela provisória de urgência.

Ao seguir a análise dos processos que envolvem o crédito público, o dano revelado é iminente proposição de execução fiscal, ou então a inclusão no rol de maus pagadores, a exemplo do *cadin*.

#### **4.2.1- O depósito do seu montante integral**

Deve-se ter mente que é direito do contribuinte discutir os aspectos que achar relevantes na relação tributária que tem como base um crédito público, fazendo-se o direito estabelecido na constituição federal de recorrer ao judiciário.

Nesse passo percebe-se como é dever do contribuinte pagar o débito imposto, e justamente com essa visão o CTN, no artigo 151, inciso II, abarcou a hipótese de suspender a exigibilidade do crédito com depósito do montante integral. É notável que essa conduta garante ao ente público elencado no polo passivo desta discussão a garantia de que a obrigação será adimplida.

Assim, o depósito serve como garantia do cumprimento, sendo que caso o depositante sucumba, o credor poderá levantar o valor.

Esse ato é voluntário, pois não pode ser tido como exigência do para o conhecimento do pedido formulado. Desta forma, é plenamente cabível que a tramitação de uma ação declaratória de inexistência de relação tributária sem o depósito do montante integral<sup>184</sup>. Nesse sentido, para realizar o depósito não é necessária autorização do juiz ou de outra autoridade competente.

Além disso, o código prevê que apenas suspenderá a exigibilidade o depósito do montante integral, conforme o inciso II, do artigo 151.

Caso não tenha sido feito o lançamento, o depósito judicial terá natureza deste,

---

<sup>184</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 193

absorvendo então a capacidade de constituir o crédito. E, caso o processo seja extinto sem resolução do mérito, afirma Hugo de Brito, o valor já poderá ser inscrito em dívida, pois já ocorreu o lançamento<sup>185</sup>. Além disso, conforme corrente adotada pelo STJ, na ocorrência dessa situação, caberá conversão em renda a favor da fazenda pública.

Por outro lado, Regina Helena Costa defende o posicionamento de que mesmo diante da improcedência da ação proposta pelo contribuinte, para discutir o crédito, esse possa fazer o levantamento, devendo a fazenda ser cientificada para propor ou continuar a execução fiscal<sup>186</sup>. Contudo é imperioso destacar que tal manobra apenas atrasa o alcance do objetivo final, qual seja, o pagamento o tributo ou outro crédito do ente responsável. Deve-se buscar celeridade para com isso reduzir o número de ações no poder judiciário e agilizar o trabalho das fazendas públicas, pois com isso toda a sociedade é beneficiada.

Porém, o professor Hugo de Brito é cauteloso ao tratar dessa hipótese pois ao entender que o depósito constitui o crédito, e ocorra a extinção, não é possível ainda afirmar que exista razão nesse crédito<sup>187</sup>.

Em meio a esse cenário surgiu a problemática de possibilidade de controle pelo judiciário sobre a suspensão da exigibilidade mediante o depósito integral. Antes, resta esclarecer que o depósito constitui direito subjetivo do contribuinte. Diante desse pensamento, parte da doutrina<sup>188</sup> não concorda com a imediata suspensão diante do depósito, sob o argumento de que apesar de ser um direito subjetivo caberia um controle jurisdicional acerca da concessão do efeito, verificando o magistrado.

Com o devido respeito a essa parte da doutrina, cumpre salientar que tal pensamento não merece ser seguido. Ao observar uma disposição na lei que condiciona um efeito para um praticado, é justo entender que outra consequência não se pode esperar. Dessa forma, se há previsão legal concedendo a suspensão da exigibilidade, não caberia ao magistrado criar impasses ao alcance desse fim.

Dessa forma, o judiciário se vê abarrotado de ações que visam discutir a legalidade e

---

<sup>185</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019 ,p. 196

<sup>186</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 272

<sup>187</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit., Loc. Cit.*

<sup>188</sup> POLO, Marcelo. **Suspensão da execução fiscal**. In: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). **Execução fiscal aplicada: Análise pragmática do processo de execução fiscal** -Salvador: Juspodivm, 2014, p. 213

formalidade dos créditos públicos. Nesse meio são tratados tanto créditos de natureza tributária, quanto de natureza não tributária.

O STJ verificou em 1994 a necessidade de consolidar o entendimento, e editou a súmula 112, a qual descreve que apenas o integral e em dinheiro é capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Tal entendimento visa preservar a garantia do juízo com vistas a suspensão da exigibilidade.

Diante de tal cenário nota-se que o ordenamento jurídico brasileiro não trata especificamente dos créditos de natureza não tributária, ficando então nas mãos dos juízes a análise da aplicabilidade de tais normas já existentes a esses institutos que necessitam de regulamentação.

Um dos pontos chave nessa discussão é a aplicação da hipótese de depósito o montante integral como também capaz de suspender a exigibilidade de créditos não tributários.

Na jurisprudência já é possível verificar vários posicionamentos acerca desse tema, como por exemplo a decisão proferida no TJSC<sup>189</sup>:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MULTA APLICADA PELO PROCON. SUSPENSÃO. INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. **Tutela de urgência deferida na origem, condicionada ao depósito do montante discutido.** Desnecessidade, ante a presença dos requisitos que autorizam a concessão do provimento antecipatório. Recurso provido. (TJ-SC; AI 2011.093818-1; Capital; Terceira Câmara de Direito Público; Rel. Des. Cesar Mimoso Ruiz Abreu; DJSC 27/06/2013; Pág. 274)

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro<sup>190</sup> segue com precedentes no mesmo sentido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA. MULTA. PROCON. DECISÃO EM QUE INDEFERIDA A ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA REQUERIDA NA INICIAL. PLEITEADA MEDIDA DE URGÊNCIA NO SENTIDO DE SER SUSPENSA A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA, BEM COMO A EXIGIBILIDADE DO PAGAMENTO DA MULTA APLICADA PELO PROCON/RIO DE JANEIRO, DISPONDO-SE A PARTE AUTORA A SEGURAR O JUÍZO MEDIANTE SEGURO GARANTIA JUDICIAL OU

<sup>189</sup> SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Agravo de Instrumento N° 2011.093818-1. Terceira Câmara de Direito Público. Relator: Cesar Mimoso Ruiz Abreu. Julgado em 27 de jun. de 2013. Disponível em: <busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/buscaForm.do>. Acesso em: 27 ago. 2019

<sup>190</sup> RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Agravo de Instrumento N° 0051664-46.2015.8.19.0000. Décima Primeira Câmara Cível. Relator: Cesar Felipe Cury. Julgado em 18 de dez. de 2015. Disponível em: <www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004634FF99E03E52AB6BA74B2058149E3FAC504430D462F&USER=>. Acesso em: 12 out. 2019

DEPÓSITO JUDICIAL. PLEITO DO AGRAVANTE QUE ENCONTRA RESPALDO NA LEGISLAÇÃO E NA JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. AINDA QUE SE TENHA POR CERTO QUE A LEGALIDADE DA MULTA APLICADA EM DESFAVOR DO AGRAVANTE DEVA SER ANALISADA, COM O MÉRITO, APÓS CONCLUÍDA A FASE INSTRUTÓRIA, **SABE-SE QUE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA MEDIANTE DEPÓSITO É PREVISTA NO ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO QUE SE APLICA TANTO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS QUANTO AOS NÃO-TRIBUTÁRIOS[...]** (TJRJ -0051664-46.2015.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO - DES. CESAR FELIPE CURY - Julgamento: 18/12/2015 - DECIMA PRIMEIRA CAMARA CIVEL).

O Superior Tribunal de Justiça<sup>191</sup> entende que:

ADMINISTRATIVO. MULTA APLICADA PELO PROCON. ART. 522 DO CPC. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO ADEQUADA DA QUESTÃO FEDERAL CONTROVERTIDA. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA. ANÁLISE DO MÉRITO DA DEMANDA. IMPOSSIBILIDADE. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS AUTORIZADORES. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Trata-se de agravo de decisão que deixou de admitir recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, em demanda visando à anulação de multa aplicada pelo PROCON em processo administrativo, indeferiu o pedido de antecipação de tutela, por entender ausentes os requisitos do art. 273, I, do CPC. Efetivamente, a concessão da liminar pressupõe a iminência de lesão irreversível, o que não ocorre na espécie. Com efeito, há entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que “A simples exigibilidade do tributo não causa dano irreparável, até porque o processo administrativo de cobrança tem medidas de efeito suspensivo. Mais ainda: superado esse processo, a execução fiscal enseja possibilidade de embargos, também com efeito suspensivo. Ademais, há, na legislação, à disposição do contribuinte, instrumentos específicos para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nomeadamente o depósito do valor questionado (CTN, art. 151, inc. III)” (AgRg na MC 10999/SP, Relator Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJU 06.03.2006, p. 160). **Tal entendimento aplica-se à espécie, conquanto não se trate de exigibilidade de tributo, mas sim de multa administrativa**, porquanto sua cobrança se submete ao rito da execução fiscal. Registre-se que, no caso, sequer há notícia de inscrição do débito em dívida ativa, muito embora tenha sido solicitada a inscrição (fl. 83). (fls. 191-192) [...] (STJ; AREsp 111980-RS; Relator Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJU 06.02.2012, p. 160)

O STJ adota atualmente o posicionamento de que o depósito integral pode ser aplicado de forma analógica para a obtenção da suspensão da exigibilidade de crédito tributário. Ainda, lembra-se que as multas aplicadas pelo PROCON possuem mesma natureza daquelas aplicadas pelos fiscais do trabalho, o que leva a aplicabilidade

<sup>191</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial Nº 111980-RS. Agravante: Agravado: Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, DJ 06 fev. de 2012 Disponível em: <scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 27 ago. 2019

dessa noção.

Nesse sentido, hodiernamente já se percebe a viabilidade de considerar o depósito integral, e em dinheiro, como hipótese capaz de suspender a exigibilidade de crédito não tributário. Como se percebe no atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça é plenamente aplicável a analogia para contemplar essa hipótese aos demais créditos que não os tributários.

Esse tribunal levando a correta ideia de que diante de uma lacuna normativa aplicar-se-á a analogia como forma de integração, e esse meio se mostra capaz de ofertar aos créditos não derivados de tributos formas de suspensão da exigibilidade.

Porém, ainda, outros tribunais não aceitam tal posição, considerando o texto legal, que condiciona as hipóteses de suspensão aos créditos tributários. A exemplo, o TRT da 5ª região, em decisão no processo de tutela cautelar antecedente<sup>192</sup> nº 0000951-67.2019.5.05.0000, acerca do pedido de suspensão da exigibilidade de multa aplicada pela superintendência regional do trabalho, com base no depósito do montante integral trouxe que:

Ademais, ao contrário do sustentado pela empresa requerente, o fato de ter sido depositado judicialmente o montante indicado nos autos de infração não enseja automático acolhimento do pedido liminar, uma vez que o art. 151, II, do CTN, constitui hipótese de suspensão de exigibilidade do "crédito tributário" e, portanto, não se revela aplicável à presente casuística (débitos discutidos no presente feito não possuem natureza tributária).

É notável que os juízes apresentam livre convicção para conduzir seus julgados, mas deve-se ter em mente a nova dinâmica trazida pelo código de processo civil em relação a dar força aos precedentes. Diante disso, nota-se que adotar o depósito integral como meio capaz de suspender a exigibilidade de créditos não tributários vem abraçando boa parte da jurisprudência, percebendo que também é vantagem para ambos os lados da relação jurídica tributária, pois o contribuinte passa a não correr o risco imediato de instauração de uma execução fiscal, ou se iniciada, alcançar sua paralisação.

Em relação a fazenda pública, caso não se tenha iniciado tal procedimento de cobrança, a partir do momento em que estiver constando o depósito nos autos, pode

---

<sup>192</sup> BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 5ª região. Tutela Cautelar Antecedente Nº 0000951-67.2019.5.05.0000. Relator: Ivana Mércia Nilo de Magaldi. Julgado em 11 jul. 2019. Disponível em: <[www.trt5.jus.br/consulta-processo-redirect](http://www.trt5.jus.br/consulta-processo-redirect)>. Acesso em: 23 out. 2019.

o ente solicitar a conversão do valor em renda, viabilizando o melhor caminho para cobrir tal crédito devido.

#### **4.2.2.1-Possibilidade de equiparação do depósito integral a fiança ou seguro garantia**

Diante do movimento do código de processo civil em levar a igualdade o dinheiro, a fiança e o seguro garantia judicial, nas lides em que discutia direito tributário também passou-se a levantar a bandeira da igualdade entre esses institutos. Note-se que no CPC o movimento se destinava aos casos de substituição da penhora.

Porém, antes de tudo, cumpre dissecar os referidos institutos. Em primeiro lugar é necessário entender o contrato de seguro. Tal instituto tem previsão expressa no código civil, que o define como contrato de seguro a situação em que “o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados.”<sup>193</sup>

Desta forma, percebe-se que a figura não representa uma transferência de risco ao segurador, de modo que o seguro ainda poderá sofrer o sinistro, apenas, caso ocorra alguma das situações previstas no contrato, o segurador assumirá a responsabilidade<sup>194</sup>.

O contrato de seguro é formado pela apólice, que conterá os riscos assumidos, o termo inicial e final, o limite da garantia e o prêmio a ser pago<sup>195</sup>. O contrato deve ser claro o suficiente para não restar margem para dúvida acerca da extensão, cobertura, diante do acontecimento de algum sinistro.

Nota-se que para o âmbito judicial existe o seguro garantia judicial, o qual consiste em um contrato de seguro, porém direcionado a determinada ação, daquele segurado. Neste tipo de contrato há a menção a qual ação judicial estará destinado, sendo que alguns juízes tendem a não reconhecer o contrato caso esteja direcionado a outra

---

<sup>193</sup> BRASIL. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF, 11 jan. de 2002. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019

<sup>194</sup> RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 817

<sup>195</sup> BRASIL. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF, 11 jan. de 2002. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019

ação ou outra parte daquele processo.

Sabendo disso, é possível considerar que o contrato de seguro se aproxima bastante do contrato de fiança, o qual mira garantir segurança às obrigações assumidas por alguém. Consiste numa forma de materializar uma garantia<sup>196</sup>.

Na visão materializada pelos direitos reais, a fiança constitui um subgênero da caução, a qual pode ser classificada como real ou fidejussória, estando a fiança contida na última classificação. Consiste então na situação em que uma pessoa se obriga a pagar a terceiro o que outro lhe deve<sup>197</sup>. Dessa forma, é um contrato unilateral, pessoal e acessório.

A diferença desses dois institutos é bem sutil, mas pode-se perceber que no caso do contrato de seguro garantia, o contratado garantirá a obrigação assumida mediante pagamento do prêmio, enquanto no contrato de fiança, o contratado garante a obrigação e poderá, caso venha a fazer valer o instituto, executar o contratado<sup>198</sup>.

O código tributário resta silente quanto à possibilidade que uma dessas suspender a exigibilidade de um crédito público. Nota-se então que existe norma regendo as hipóteses aplicáveis, porém não contempla a fiança ou o seguro garantia judicial, especialmente quando se fala em crédito não tributário.

Apesar disso, o artigo 9º, da lei 6830, traz o rol dos meios capazes de garantir a execução, dentre os quais encontra-se previsto o oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia. Percebe-se que tal disposição tem o condão de ofertar garantia da execução para que possa ser impugnada aquela ação, a exemplo dos embargos à execução. Tal disposição não se relaciona a suspensão da exigibilidade de um crédito público.

Observa-se que a aplicação das normas do CPC ao caso, em relação a uma possível equiparação não deveriam ser aplicadas a priori, pois está em jogo o interesse público, além de que a cobrança de créditos públicos apresenta legislação própria.

O STJ<sup>199</sup> chegou a sustentar a possibilidade de haver aplicação analógica para

---

<sup>196</sup> RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 965

<sup>197</sup> *Ibidem, Loc. Cit.*

<sup>198</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**, volume 4. 8.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 342

<sup>199</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial Nº 630.668 - PR Proc. 2014/0319680-4. Agravante: Telemar Norte Leste S/A Agravado: Estado do Paraná Relator: Min. Herman Benjamin. DJ 03 fev.

conceber o seguro garantia com capaz de suspender a exigibilidade. Como percebe, para o tribunal pode-se fazer através da analogia. Nisso, ao se pretender aplicar o seguro garantia para suspender a exigibilidade de créditos não tributários estar-se-á diante de uma dupla analogia, a primeira, para aplicar as hipóteses dos créditos tributários aos não tributários, e a segunda, para além dessa, em trazer ao rol do 151 uma espécie não contida.

A única forma de se pretender o seguro garantia ou fiança bancária como hipóteses capazes de afetar o crédito tributário seria partir do pressuposto de uma lacuna normativa em relação a aplicação destas, e a partir disso seguir a aplicação da analogia.

O CPC<sup>200</sup> por outro lado, através do artigo 835, parágrafo 2º, leva a mesmo status o dinheiro, seguro garantia judicial e a fiança bancária, porém apenas em substituição a penhora. Se se pretendesse igualar as hipóteses e levar à aplicação nos demais casos em que se discute crédito tributário estaríamos diante de uma aplicação extensiva, ampliando a atuação da norma, o que não seria recomendado, como visto anteriormente.

Diante do cenário controvertido no poder judiciário brasileiro, o STJ, em junho do ano de 2019, tomou decisão inovadora e surpreendente, ao afirmar que as hipóteses de seguro garantia e fiança são capazes de suspender a exigibilidade de crédito tributário e não tributário. O julgado<sup>201</sup> menciona que:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MULTA ADMINISTRATIVA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. **NATUREZA JURÍDICA SANCIONADORA.** UTILIZAÇÃO DE TÉCNICAS INTERPRETATIVAS E INTEGRATIVAS VOCACIONADAS À PROTEÇÃO DO INDIVÍDUO (GARANTISMO JUDICIAL). AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. MÉTODO INTEGRATIVO POR ANALOGIA. **É CABÍVEL A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA APRESENTAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA E DO SEGURO GARANTIA JUDICIAL, DESDE QUE EM VALOR NÃO INFERIOR AO DO DÉBITO CONSTANTE DA INICIAL, ACRESCIDO DE TRINTA POR CENTO** (ART. 151, INCISO II DO CTN C/C O ART. 835, § 2o. DO CÓDIGO FUX E O ART.

2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=44140397&num\\_registro=201403196804&data=20150220](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=44140397&num_registro=201403196804&data=20150220)>. Acesso em: 26 out. 2019

<sup>200</sup> BRASIL. **Lei 13.105**, de 16 de março de 2015. Brasília, DF, 17 mar. de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 22 out. 2019

<sup>201</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Nº 1.381.254-PR - Proc. 2013/0109841-8. Recorrente: Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT Recorrido: Rumo Malha Sul S.A Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho DJ 25 jun. de 2019 Disponível em: <[ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822531&num\\_registro=201301098418&data=20190628&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822531&num_registro=201301098418&data=20190628&formato=PDF)>. Acesso em: 22 out. 2019.

9o., § 3o. DA LEI 6.830/1980). RECURSO ESPECIAL DA ANTT DESPROVIDO.

1. Consolidou-se o entendimento, pela Primeira Seção desta Corte Superior de Justiça, no julgamento do Recurso Representativo da Controvérsia, nos autos do REsp. 1.156.668/DF, da Relatoria do eminente Ministro LUIZ FUX, Tema 378, DJe 10.12.2010, de que o art. 151, II do CTN é taxativo ao elencar as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, não contemplando o oferecimento de seguro garantia ou fiança bancária em seu rol.

2. O entendimento contemplado no Enunciado Sumular 112 do STJ, segundo o qual o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro, que se reproduziu no julgamento do Recurso Representativo da Controvérsia, nos autos do REsp. 1.156.668/DF, **não se estende aos créditos não tributários originários de multa administrativa imposta no exercício do Poder de Polícia.**

3. Embora a Lei 6.830/1980 seja instrumento processual hábil para cobranças das dívidas ativas da Fazenda Pública, a natureza jurídica sancionadora da multa administrativa deve direcionar o Julgador de modo a induzi-lo a utilizar técnicas interpretativas e integrativas vocacionadas à proteção do indivíduo contra o ímpeto simplesmente punitivo do poder estatal (ideologia garantista).

4. **Inexistindo previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário no arcabouço jurídico brasileiro**, deve a situação se resolver, no caso concreto, mediante as técnicas de integração normativa de correção do sistema previstas no art. 4o. da LINDB.

5. O dinheiro, a fiança bancária e o seguro garantia são equiparados para os fins de substituição da penhora ou mesmo para garantia do valor da dívida ativa, seja ela tributária ou não tributária, sob a ótica alinhada do § 2o. do art. 835 do Código Fux c/c o inciso II do art. 9o. da Lei 6.830/1980, alterado pela Lei 13.043/2014.

6. **É cabível a suspensão da exigibilidade do crédito não tributário a partir da apresentação da fiança bancária e do seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento**, nos moldes previstos no art. 151, inciso II do CTN c/c o art. 835, § 2o. do Código Fux e o art. 9o., § 3o. da Lei 6.830/1980, uma vez que não há dúvida quanto à liquidez de tais modalidades de garantia, permitindo, desse modo, a produção dos mesmos efeitos jurídicos do dinheiro.

7. Não há razão jurídica para inviabilizar a aceitação do seguro garantia judicial, porque, em virtude da natureza precária do decreto de suspensão da exigibilidade do crédito não tributário (multa administrativa), o postulante poderá solicitar a revogação do decreto suspensivo caso em algum momento não vigor ou se tornar insuficiente a garantia apresentada

8. O crédito não tributário, diversamente do crédito tributário, o qual não pode ser alterado por Lei Ordinária em razão de ser matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, alínea b da CF/1988), permite, nos termos aqui delineados, a suspensão da sua exigibilidade, mediante utilização de diplomas legais de envergaduras distintas por meio de técnica integrativa da analogia.

9. Recurso Especial da ANTT desprovido.

No julgado o tribunal aplicou o entendimento de ser necessária a análise tríplice, contemplando-se o CPC, no artigo 835, parágrafo 2º, o CTN, em seu artigo 151, e o inciso segundo, do artigo 9º, da lei 6.830/80. Dessa maneira, reconheceu-se a lacuna em relação às disposições acerca da suspensão da exigibilidade de crédito não tributário, envolvendo ainda a visão de que é necessário a análise conjunta do CPC

ao CTN.

Quando o olhar se volta a seara prática percebe-se que muitas vezes a fazenda pública acaba insistindo em um caminho tortuoso sem olhar o benefício da contemplação dessas novas espécies. Para que um tema chegue a um tribunal superior é necessário que a parte descontente com a decisão do magistrado interponha recurso, ou então que a outra parte também veja como controversa a aplicação do juiz. Em certos casos a fazenda pública insiste em questionar a suspensão da exigibilidade dos créditos a partir de saídas analógicas apenas para manter um comportamento de guardião do crédito, sendo que na maioria dessas discussões sequer chegará a instaurar execução fiscal em relação ao crédito discutido. Configura apenas uma visão programada a partir do medo de mudanças.

Se se bem perceber a fazenda quando partir da análise da aplicação dessas novas hipóteses perceberá que suas aplicações poderão ser até mais vantajosas, levando em conta que caso não questione as decisões que suspendem a exigibilidade a partir de depósito integral, seguro garantia ou fiança, futuramente poderá pedir a conversão em renda, sendo que os meios apontados já são suficientes para assegurar as condições do contribuinte.

## 5-CONCLUSÃO

A atividade Estatal pressupõe a limitação a algumas práticas exercidas pelo pessoas, sendo que caso alguma dessa descumpra essa orientação, extrapolando os limites, cabe a aplicação de sanção, na maioria das vezes constituindo-se em multa.

Notadamente, o processo de construção deste ato administrativo deve se dar em mediante o cumprimento estrito da legislação, que diz quando e como deve-se atuar. No caso das multas administrativas, aplicadas pelo antigo ministério do trabalho, hoje incorporado ao ministério da fazenda, os violadores das normas trabalhistas são multados.

Conclui-se que tais, ao passarem pelo ato lançamento, constituem crédito público, sendo a cobrança deste de interesse do Estado. Tais créditos constituem meios de arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, sendo todo esse caminho desenvolvido pela Lei de execução fiscal.

Porém, nem sempre o procedimento de constituição desse crédito foi corretamente seguido, assim como, nem sempre pode-se conceber a legitimidade da aplicação de sanção. Nesses casos, o contribuinte recorre ao judiciário alcançar suas pretensões, vez que está insatisfeito com aquele ato administrativo.

Nesses casos, para que o contribuinte possa discutir a ação, assim como, para que o magistrado possa julgar, deve-se saber qual regramento se aplica a aquele caso concreto, assim como, qual espécie está se discutindo. É nesse contexto que surge um problema em relação a falta de normatização acerca da suspensão da exigibilidade dos créditos não tributários.

O código tributário nacional, em seu artigo 151, descreve a hipóteses capazes de suspender a exigibilidade dos créditos tributários, trazendo no rol situações como depósito integral do valor e concessão de medida liminar. Porém, tal norma não descreve se existem hipóteses para suspender a exigibilidade dos créditos tributários, ou se, na falta dessas, aplica-se o regramento geral dos créditos tributários.

Tal contenda ao chegar ao judiciário, acaba muitas vezes nem sendo percebida, pois as partes não se atentam a analisar, tratando um como se fosse o outro. Porém, a pertinência de comportamentos como esse leva a confusão dos institutos, os quais

diferem-se principalmente pela solidariedade fiscal que atinge os tributos.

Ao realizar uma análise mais detida do tema, chega-se à conclusão de que estar-se-á diante uma lacuna jurídica, pois não há norma capaz de direcionar os comportamentos a serem tomados nesse caso.

Por esse motivo, os operadores do direito devem partir ao exame dos remédios trazidos pela legislação a serem aplicados nesse caso. Logo, tanto o CTN quanto a LINDB propõem como forma de integração das lacunas o uso da analogia, que consiste no processo de aplicar à falta de norma, uma norma já existente, que pertença a instituto semelhante. No caso do crédito não tributário, o instituto mais próximo são aqueles créditos de origem tributária, que já apresentam certas regulações no ordenamento.

Tais questionamentos apenas foram levantados nos tribunais superiores recentemente, objetivando-se então a busca da solução desses problemas, sobretudo nos casos em que os magistrado, agindo de acordo com seu livre convicção, calcada na lei, ao verificar discussão sobre os créditos não derivados de tributos, não aplique de forma analógica o rol relativo as hipóteses de suspensão dos créditos tributários, podendo gerar consequências negativas, que caso tivesse sido poupada não acarretaria em problemas ao contribuinte.

Nota-se que a solução para problema gira em torno de haver o reconhecimento da lacuna jurídica, para com isso haver a aplicação analógica do artigo 151, do CTN, aos créditos não tributários.

Dessa forma, com a observância da existência de lacuna, é possível a aplicação das hipóteses do rol do artigo 151 do CTN, o qual lista as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, aos créditos não tributários, inclusive no que tange às multas administrativas trabalhistas.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. Luciano Amaro. 23. Ed. -São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ARAÚJO, Edmir, Netto de. **Curso de direito administrativo**. Edmir Netto de Araújo. 7º Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL, **Constituição Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL, **Código Tributário Nacional: Lei Federal Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Planalto, 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto Lei 4.657**, de 04 de setembro de 1942. Brasília, DF, 09 de set. 1942. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial Nº 111980-RS. Agravante: Agravado: Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, DJ 06 fev. de 2012 Disponível em: <[scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp](http://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp)>. Acesso em: 27 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial Nº 630.668 - PR Proc. 2014/0319680-4. Agravante: Telemar Norte Leste S/A Agravado: Estado do Paraná Relator: Min. Herman Benjamin. DJ 03 fev. 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=44140397&num\\_registro=201403196804&data=20150220](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=44140397&num_registro=201403196804&data=20150220)>. Acesso em: 26 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Nº 1.381.254-PR - Proc. 2013/0109841-8. Recorrente: Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT Recorrido: Rumo Malha Sul S.A Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho DJ 25 jun. de 2019 Disponível em: <[ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822531&num\\_registro=201301098418&data=20190628&formato=PDF](http://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822531&num_registro=201301098418&data=20190628&formato=PDF)>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1378 MC. Requerente: Procurador Geral da República Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 30/05/1997. Disponível em: <[http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe .asp?incidente=1629559](http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1629559)>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual de atuação da PGFN na justiça eleitoral**. 01 de out. de 2009. Dispõe sobre a atuação dos procuradores da fazenda na justiça eleitoral.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual Básico da Dívida Ativa PGFN**. Dispõe sobre atuação fazendária para com as dívidas ativas da União, 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 5ª região. Tutela Cautelar Antecedente Nº 0000951-67.2019.5.05.0000. Relator: Ivana Mércia Nilo de Magaldi. Julgado em 11 jul. 2019. Disponível em: < [www.trt5.jus.br/consulta-processo-redirect](http://www.trt5.jus.br/consulta-processo-redirect)>. Acesso em: 23 out. 2019.

BRASIL. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, 23 de mar. 1964. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. **Lei 4.737**, de 15 de julho de 1965. Brasília, DF. 19 de jul. 1965. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4737.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4737.htm)>. Acesso em: 03 set. 2019.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 27 de out. 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. **Lei 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Brasília, DF, 12 de dez. de 1990. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8112cons.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. **Lei 9.138**, de 29 de novembro de 1995. Brasília, DF, 30 de nov. de 1995. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9138.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9138.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. **Lei 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Brasília, DF, 1 de fevereiro de 1999. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm)>. Acesso em: 06 jul. 2019.

BRASIL. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF, 11 jan. de 2002. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. **Lei 13.105**, de 16 de março de 2015. Brasília, DF, 17 de mar. de 2015. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 15 set. 2019.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. Celso Antônio Bandeira de Melo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, v.1.

CALDIN, Ana Paula. **Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade na Jurisprudência Tributária Brasileira**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30.ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. Regina Helena Costa. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Dirley da Cunha Júnior. 9º ed. Salvador: JuspoVm, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. José dos Santos Carvalho Filho. 28º. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. Salvador: Jus Podivm, 2019, v.1.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Processo administrativo sancionador da Lei Federal nº 9.784/1999. *In*: NOHARA, Irene Patrícia; MORAES FILHO, Marco Antonio Praxedes de. (orgs.). **Processo administrativo: temas polêmicos da lei nº 9.784/99**. São Paulo: Atlas, 2011.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil, volume 4**. 8.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título Executivo. *In*: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). **Execução fiscal aplicada: Análise pragmática do processo de execução fiscal**. Salvador: Juspodivm, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

HART, Florence. **Analogia e interpretação extensiva: apontamentos desses institutos no direito tributário brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, v. 105, jan./dez. 2010.

JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. Marçal Justen Filho. 11. Ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

KFOURI JR, Anis. **Curso de direito tributário**. Anis Kfourir Jr. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Hugo de Brito Machado. 34. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Multas tributárias, proporcionalidade e confisco**. Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC. Fortaleza: Nomos, v. 32 jan./jun. 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. Hugo de Brito Machado Segundo. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. Marcos Bernardes de Mello. 18. ed. São Paulo, 2012.

MIDDLEJ, Carolina Coelho. **Créditos não tributários da União**. Carolina Coelho Midlej. -Salto, São Paulo: Editora Schoba, 2011.

MIDDLEJ, Carolina Coelho. **Créditos não tributários da União: Coletânea de artigos atualizados**. Carolina Coelho Midlej. Salto, São Paulo: Editora Schoba, 2015.

MIDDLEJ, Carolina Coelho. **Créditos não tributários da União: Suspensão do prazo prescricional**. Carolina Coelho Midlej. Salto, São Paulo: Editora Schoba, 2015.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 41.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

NOHARA, Irene Patrícia; Marrara, Thiago. **Processo administrativo: Lei nº 9.784/99 comentada**. São Paulo: Atlas, 2009.

POLO, Marcelo. Suspensão da execução fiscal. In: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). **Execução fiscal aplicada: Análise pragmática do processo de execução fiscal**. Salvador: Juspodivm, 2014.

PINHEIRO MACHADO, Norma Barcellos. **Os limites da integração no direito tributário**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS. Porto Alegre, v. 10, 1994.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Agravo de Instrumento Nº 0051664-46.2015.8.19.0000. Décima Primeira Câmara Cível. Relator: Cesar Felipe Cury. Julgado em 18 de dez. de 2015. Disponível em: <[www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004634FF99E03E52AB6BA74B2058149E3FAC504430D462F&USER=>](http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004634FF99E03E52AB6BA74B2058149E3FAC504430D462F&USER=>)>. Acesso em: 12 out. 2019.

R.G. DA SILVA, Sérgio André. **Sanções tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialetica, v. 92, 2003.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Agravo de Instrumento Nº 2011.093818-1. Terceira Câmara de Direito Público. Relator: Cesar Mimoso Ruiz Abreu. Julgado em 27 de jun. de 2013. Disponível em: <[busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/buscaForm.do](http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/buscaForm.do)>. Acesso em: 27 ago. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. Luís Eduardo Schoueri. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés de. **O direito constitucional e as lacunas da lei**. Revista de Informação Legislativa/Senado. Brasília: Senado, v. 133, jan./mar. 1997.

SILVA, José Romeu da. **Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 2017. Dissertação (Mestrado em direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie.

TEIXEIRA DA SILVA, Luiz Henrique. Privilégios e garantias dos créditos dos entes públicos e prerrogativas judiciais dos seus procuradores. *In*: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). **Execução fiscal aplicada: Análise pragmática do processo de execução fiscal**. Salvador: Juspodivm, 2012.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. Humberto Theodoro Júnior. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**. 6º Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2017.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: cognição jurisdicional (processo comum de conhecimento e tutela provisória), volume 2**. 17.ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.