

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

ISAAC VIEIRA DA SILVA

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE E VIABILIDADE DA  
PORTARIA PGFN Nº 33/2018**

VOLTA REDONDA  
2019

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE E VIABILIDADE DA  
PORTARIA PGFN Nº 33/2018**

Monografia apresentada ao Curso de  
Direito do UniFOA como requisito à  
obtenção do título de bacharel em Direito.

Aluno:

Isaac Vieira da Silva

Professora Orientadora:

Ariadne Yurkin Scandiuzzi

VOLTA REDONDA

2019



FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:

Análise sobre a Constitucionalidade e Utilidade  
da Lei nº 13.384/2012

Elaborado por Isaac Vieira da Silva apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do Curso de Direito.

Aprovada em 22 de Outubro de 2019

Banca Avaliadora:

Aracida Yukim Scardes

Professor Orientador - Unifoa

[Signature]

Professor Avaliador - Unifoa

[Signature]

Professor Avaliador - Unifoa

Dedico este trabalho a todos influentes em  
minha vida, em especial, à minha família.

## AGRADECIMENTOS

À minha orientadora pela paciência e ser uma inspiração ao se colocar diante da resolução de atividades complexas.

À minha família, em especial meus pais, por serem fontes de qualidades inestimável para me tornar o homem que sou hoje; e às minhas irmãs que sempre me apoiaram.

Aos meus amigos que, sem qualquer distinção, foram peças auxiliaadoras no meu desenvolvimento.

## RESUMO

A monografia tem por objetivo analisar a constitucionalidade e viabilidade da Portaria PGFN nº 33/2018 que regulamenta alguns procedimentos que trazem desconfiância quanto a sua aplicabilidade, o que também acarreta em questionamentos sobre a eficácia e eficiência da mesma. Para tanto, através de doutrinas, leis, jurisprudências, o presente trabalho se propõe em verificar o histórico do Sistema Tributário Nacional e como eram regidas as relações, bem como alguns dos principais princípios por serem fonte e elemento balizador da evolução das relações tributárias; além disso, a análise específica da Portaria PGFN nº 33/2018. Dessa forma, podem ser vislumbradas algumas controvérsias e conflitos com a Constituição Federal, bem como com legislações infraconstitucionais e instituições; em consequência, ocasionando uma desorganização que afeta a eficiência na recuperação dos créditos tributários.

**Palavras-chave:** portaria; constitucionalidade; viabilidade; procedimentos; Sistema Tributário Nacional; histórico; princípios; instituições;

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>08</b>
<b>2 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>11</b>
2.1 Brasil Colônia (1500-1822).....	12
2.2 Brasil Imperial (1822 – 1889).....	14
2.3 Brasil Republicano (1889 - 1985).....	16
2.4 Evolução do Sistema Tributário a Partir da Década de 50.....	18
<b>3 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL.....</b>	<b>20</b>
3.1 O Anteprojeto do Código Tributário Nacional.....	20
3.2 A Lei nº 4.320/1964.....	21
3.3 A Reforma Tributária de 1965.....	22
3.4 O Código Tributário Nacional.....	23
3.5 O Processo Administrativo Tributário e o Decreto nº 7.574/2011.....	24
<b>4 PRINCÍPIOS GERAIS E ESPECÍFICOS.....</b>	<b>26</b>
4.1 Princípios Gerais.....	26
4.1.1 Princípio da legalidade.....	26
4.1.2 Princípio da Isonomia/Igualdade.....	27
4.1.3 Princípio da segurança jurídica.....	27
4.1.4 Princípio da Jurisdição una.....	28
4.2 Princípios Específicos.....	29
4.2.1 Princípio da capacidade contributiva.....	29

4.2.2 Princípio da capacidade colaborativa.....	29
4.2.3 Princípio da anterioridade.....	30
4.2.4 Princípio do não confisco.....	31
4.3 Considerações Gerais.....	31
5 PORTARIA PGFN nº 33/2018.....	33
5.1 Do Poder Regulamentar e Incompetência da PGFN para Julgar Crédito Tributário.....	33
5.2 Do Poder Regulamentar e Incompetência da PGFN para Dispor sobre Organização e Funcionamento da Receita Federal do Brasil.....	35
5.3 Do Conflito com a Portaria RFB nº 1.265/2015.....	36
5.4 Do Excesso de Poder da Fazenda Pública em Face do Contribuinte...	37
5.5 Análise de Constitucionalidade.....	38
5.6 Análise de Viabilidade.....	40
6 CONCLUSÃO.....	42
7 REFERÊNCIAS.....	44

## 1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional é de grande importância para a regulamentação político-econômica do país e a lei ordinária nº 5.172/1966, recepcionada pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar (atualmente o Código Tributário Nacional), é um dos principais instrumentos para a sua manutenção; e levando em conta a característica temporal, é obsoleto por ser de 1966, enquanto a Constituição Pátria é de 1988. Contudo, é necessário que “o Código se impregne da consciência das necessidades, aspirações, interesses, peculiaridades e tendências do povo a que se destina<sup>1</sup>”. Por conta desses fatores, de sua complexidade e das funções fiscais e extrafiscais dos tributos, é imprescindível a prudência quando as medidas a serem instituídas.

Diante desse enredamento na manutenção tributária e fiscal, o presente estudo baseia-se na seguinte problemática: “Seriam as medidas e procedimentos adotados pela Portaria PGFN nº 33/2018 constitucionais, viáveis, eficazes e eficientes ao atual cenário brasileiro? ”. Leciona Baleeiro:

Nos países democráticos ou que, embora imperfeitamente, procuram disciplinar-se pelo regime democrático, a atividade financeira desdobra-se dentro de campo institucional traçado pelo Direito Público. O poder, no Estado-de-direito, é autolimitado e exercita-se dentro de princípios que racionalizam sua ação soberana.

Nos países de Constituição rígida e de controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos dos governantes, como o Brasil, os Estados Unidos e a Argentina, a sujeição da atividade financeira aos moldes jurídicos é mais enérgica do que nos demais<sup>2</sup>.

Como expresso, o indivíduo e o Estado estão reciprocamente ligados, tendo em vista o sistema democrático e um duelo constante entre individualismo e intervencionismo. O bem maior deve ser priorizado, exigindo-se, então, uma vasta e complexa organização do Estado para que sua atuação seja equilibrada quanto aos valores e necessidades sociais; por sua vez, os indivíduos, dotados de cidadania, exercem seus direitos e deveres a fim de ter uma relação harmoniosa para que o Estado Federativo Brasileiro, como um todo, tenha pleno respeito com a Carta Magna.

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 14.

<sup>2</sup> *Ibid.*, p. 9.

Portanto, para o presente estudo é de grande relevância tomar conhecimento da carga histórica do Sistema Tributário Nacional com o objetivo geral de verificar constitucionalidade dos procedimentos regulados pela Portaria PGFN nº 33/2018 e sua influência no atual cenário brasileiro, sejam nas possíveis consequências nas Entidades Políticas de Direito Público, tais quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; além dos possíveis reflexos na Receita Pública.

Para esse fim, quanto à busca dos objetivos traçados, primordialmente foram utilizados como fonte de pesquisa doutrinas, estudos de casos e jurisprudências. Ainda, foram utilizadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade referentes à Lei nº 13.606/2018, regulado pela Portaria PGFN nº 33/2018, que teve como base a Lei nº 10.522/2002, sendo elas até momento: ADI 5881, ADI 5886, ADI 5890, ADI 5925, ADI 5931 e ADI 5932.

Vale lembrar, o conhecimento histórico acerca dos tributos, bem como os princípios que norteiam o Direito Tributário – sejam princípios gerais ou específicos – é de notável relevância para que haja o entendimento sobre os motivos e atuais funcionamentos dos institutos referentes à área de estudo do presente trabalho.

Destarte, no que diz respeito à estrutura do trabalho, em cada capítulo é analisado os objetivos específicos do mesmo. O primeiro capítulo será dedicado a fazer um estudo sobre a carga histórica do Sistema Tributário Nacional; o segundo sobre o Anteprojeto de Código Tributário Nacional de 1954, a incidência da Lei nº 4.320/1964 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro (primeiro Sistema Financeiro Nacional organizado e unificado), ainda, sobre a Reforma Tributária de 1965, sobre a instituição do Sistema Tributário Nacional com a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966 (primeiro Sistema Tributário Nacional organizado e unificado), e, por fim, o procedimento administrativo fiscal (primeiro Sistema Processual Administrativo Fiscal Nacional organizado e unificado); o terceiro compreende a análise dos princípios gerais e específicos encontrados nas fontes do Direito Tributário, também chamado de Direito Fiscal; por último, a análise geral da Portaria PGFN nº 33/2018.

Dessa forma, é possível verificar a constitucionalidade, ou a inconstitucionalidade, sobre a Portaria PGFN nº 33/2018 que trouxe alguns

procedimentos relevantes quanto a satisfação de crédito tributário, tal como procedimentos referentes às mudanças efetuadas pela Lei nº 13.606/2018. Mudanças, essas, que autorizaram o bloqueio e penhora de bens e direitos independentes de decisão judicial, ou seja, uma por meio de uma decisão administrativa.

## 2 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

É fato que a tributação foi decorrente, primordialmente, do poder coercitivo (poder de polícia) que um agente político tinha era ligado profundamente com a religião, uma vez que seu poder era dotado de caráter divino. Dessa forma, a tributação somente foi necessária a partir da figura do Estado e do conceito de propriedade privada.

Tecendo considerações acerca da origem dos tributos, dispõe Fernando José Amed:

A possível igualdade de bens entre as pessoas impedia – entre outros efeitos – que umas mandassem em outras. Exatamente para se evitar a divisão entre governados e governantes, para que não houvesse a criação de uma instituição que separasse os homens, diferenciando-os quanto aos poderes político e econômico. Nessa comunidade primitiva não havia espaço para os tributos. Assim, é mais seguro creditar ao aparecimento do Estado a origem da tributação. Esta instituição precisava ser mantida com recursos advindos de uma população sob seu domínio e proteção<sup>3</sup>.

A teoria da origem dos tributos em decorrência do poder coercitivo advindo dos Estados é semelhante ao pensamento de Thomas Hobbes, que acreditava que a origem e a função do Estado era baseado num contrato social em que os indivíduos se submetiam com o fim de buscar proteção e regular as relações humanas, uma vez que o caráter da condição natural dos homens que os impele à busca do atendimento de seus desejos de qualquer maneira, a qualquer preço, de forma violenta, egoísta, ou seja, movida por paixões<sup>4</sup>.

Ademais, vale ressaltar que, conforme expõe Pierangelo Schiera citado por Ricardo Lobo Torres:

As relações entre a liberdade e o tributo podem ser captadas, inicialmente, no Estado Patrimonial, que se desenvolve desde o colapso do feudalismo até o advento do absolutismo esclarecido e da política de bem-estar, coincidindo, em larga escala, com o Estado Corporativo, de ordens ou estamental (St.iindstaat)<sup>5</sup>

<sup>3</sup> AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos do Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000, p. 21.

<sup>4</sup> HOBBS, Thomas. **Leviatã**. São Paulo: Martin Claret, 2008.

<sup>5</sup> SCHIERA, Pierangelo. "Sociedade por Categoria". In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicole e PASQUINO, Gianfranco (coord.). **Dicionário de Política**. Brasília, Ed. Universidade de Brasília, 1980, p. 192 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 13.

Ainda, o Estado Patrimonial - que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra -, engloba diversas realidades sociais, sejam políticas, econômicas ou religiosas. Mas sua dimensão principal é a base do patrimonialismo financeiro, ou seja:

[...] viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na *receita extrapatrimonial de tributos*; mas a característica patrimonialista não decorre apenas dos aspectos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública. Por outro lado, nele ainda há resíduos do feudalismo, inclusive em Portugal, com a persistência de certas formas de fiscalidade em mãos do senhorio e da Igreja, eis que apenas na fase final do absolutismo ocorre a centralização dos tributos na pessoa do rei, com a diluição dos poderes periféricos<sup>6</sup>.

Dessa forma, do ponto de vista financeiro, o Estado Patrimonial caracteriza-se por vários outros fenômenos, como por exemplo: os sistemas tributários, que são caóticos e irracionais, são compostos principalmente de tributos diretos que incidem sobre os pobres e isentam a nobreza e o clero; o aumento das despesas de guerra, primordialmente nos séculos XVI e XVII; as crises financeiras são habituais por conta da insuficiência de receita; e outros, pois inicia-se, mesmo que precariamente, a elaboração orçamentária, a contabilidade e o controle de gastos públicos. Ainda, a arrecadação se mantém irracional e ineficiente, visto a violência e corrupção pelos funcionários incumbidos pela função<sup>7</sup>.

## 2.1 Brasil Colônia (1500-1822)

O período de 1500 a 1530 é conhecido como Pré-Colonial. Nele, o foco da Coroa portuguesa era manter suas terras e explorá-las para fazer a retirada de seus frutos de maneira mais efetiva; como ainda não tinha ocorrido a colonização, a primeira atividade econômica era a retirada do pau-brasil e sua venda a países estrangeiros. Por falta de recursos do soberano, foi estabelecida uma forma de concessão já adotada em Portugal, visto que sua exploração era monopolizada; os interessados em ser concessionários da Coroa para essa exploração tinham que pagar ao Rei uma determinada quantia em dinheiro, ou em espécie, para receber o

<sup>6</sup> TORRES, *op. cit.*, 1991, p. 13-14.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p 14.

direito de explorar a madeira por um tempo determinado. Juntamente com essas concessões vinham certas obrigações tais como a defesa das novas posses – uma vez que o soberano não podia cumprir pelo vasto tamanho da América portuguesa<sup>8</sup>.

Na primeira etapa da colonização, de 1530 a 1580, especialmente o medo de perder suas terras na América e à crise em relação ao comércio indiano (perda do seu monopólio), Portugal iniciou o procedimento de colonização do Brasil. Entretanto, para que isso fosse possível, era necessário um ativo para o lucro da Metrópole e atrair o povoamento; a mercadoria alvo foi, então, o açúcar não-refinado.

Diante de dessa atividade financeira, o fluxo de capital era tributado por impostos diretos e indiretos, o que obrigou a Coroa portuguesa a estabelecer uma Administração na colônia. Porém, grandes gastos dessa arrecadação tributária eram destinados a criação das cidades e sustentação dos agentes administrativos. Ainda, era necessária a contratação de mercenários para defesa do território português contra invasores estrangeiros, o que implicava na aplicação de novas taxas para cobrir essas despesas<sup>9</sup>.

Em 1580 a 1640 - período denominado União Ibérica -, por grande conturbação política, a Coroa espanhola obteve o controle sobre a portuguesa, desse modo, o Brasil era controlado por duas Metrópoles. E, pelos conflitos entre a Espanha e a Holanda, esta passa a ocupar as principais regiões produtoras de açúcar, em especial Pernambuco<sup>10</sup>.

Os anos de 1640 a 1700 foram marcados por grandes prejuízos à Coroa portuguesa que conseguiu se restabelecer por conta da renda oriunda colônia no Brasil, passando a ser uma das principais fontes de renda. Entretanto, pela grande importância do Brasil à economia dos colonizadores, houve grande centralização político-administrativa e posteriormente os holandeses anteriormente expulsos utilizaram sua experiência em terras brasileiras e desenvolveram uma exploração do açúcar nas Antilhas Holandesas, o que ocasionou em uma crise ao mercado

---

<sup>8</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>9</sup> *Id.*

<sup>10</sup> *Id.*

açucareiro do Brasil; motivo pelo qual os portugueses, por meio dos bandeirantes paulistas, iniciaram por uma busca riquezas minerais.

Enquanto finalmente foi encontrado ouro em Minas Gerais, Portugal, dependente economicamente da Inglaterra, assinou o Tratado de Methuen que o designou como primaz comprador de tecidos ingleses e designou os ingleses ao principal comprador de vinhos portugueses – situação que deixou Portugal em situação prejudicial. Para este período, de 1700 a 1808, com grande opressão fiscal, foi preciso vincular a mineração ao sistema tributário, cuja solução foi baseada na imposição de impostos sobre a extração mineral, oscilantes em épocas de baixa arrecadação. Neste período, mais precisamente após a queda de extração de metais preciosos (1750), que foi estabelecido a “Derrama”. Esse dispositivo fiscal consistia na cobrança dos impostos atrasados, especificadamente “O Quinto”, que era um imposto de 20% , ou seja, 1/5 (um quinto) sobre todo outro encontrado em suas colônias; trata-se, portanto, da era que o Marquês de Pombal sobressaía politicamente<sup>11</sup>.

O lapso de 1808 a 1822 foi marcado pelo refúgio - decorrente da expansão napoleônica - da Família Real e da Corte portuguesa; assim, Brasil passou a ser a sede da Metrópole portuguesa. Período conhecido como Governo Joanino, marcou a transição do Brasil Colônia para a sua independência. O sistema tributário não foi reformulado, fora somente adaptado para as novas necessidades da decorrentes da elite lusitana<sup>12</sup>.

## **2.2 Brasil Imperial (1822 – 1889)**

Definido como o I Império no Brasil, 1822 a 1831, comandado pelo filho de D. João VI, D. Pedro I, concretizou-se a separação do Brasil de Portugal, ou seja, a Independência do Brasil foi proclamada em 07 de setembro de 1822. Em 1824 foi promulgada a 1ª Constituição de fato brasileira; considerada a mais longa constituição do Brasil – durou cerca de 65 anos – e a única do Brasil Império. Sua principal característica era a adoção de um 4º poder, sendo o Poder Moderador, que dava ao imperador o direito legal de intervir arbitrariamente nos demais poderes.

---

<sup>11</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>12</sup> *Id.*

Entretanto, como ocorrera nos períodos anteriores, não houve amplas alterações na estrutura econômica, política e social do país, somente adaptações às novas necessidades do período; permanecendo a agro exportação baseada na monocultura, latifúndio e trabalho escravo - que já não ia bem - e, as grandes rendas dos Cofres Públicos oriundas das taxas alfandegárias. Os problemas financeiros exacerbaram com as aventuras militares a fim de sustentar a hegemonia política do I Império<sup>13</sup>.

No período das Regências, 1831 a 1840, houve a abdicação de D. Pedro I em face do conflito político com a aristocracia rural brasileira, devendo o seu sucessor ser D. Pedro II, porém este tinha somente cinco anos e teria que esperar até os dezoito para ser coroado; assim, o país seria dirigido por uma regência integrada por três representantes. Por conta disso, várias rebeliões (Rebeliões Regenciais) com cunhos separatistas e federalistas ocorreram, por exemplo, a da Farroupilha, que incluiu Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Essa rebelião foi motivada pelos altos custos fiscais, inclusive sobre o charque e o couro que eram os principais produtos da região; os reclamantes clamavam, entre outros pontos, o desfavorecimento da produção dos países frente a economia nacional<sup>14</sup>.

Caracterizado como o II Império, sob o comando de D. Pedro II que fora emancipado e com 15 anos sendo coroado, o período de 1840 a 1889 foi marcado pela contenção das rebeliões regenciais, com ascensão da aristocracia rural ao controle político. A base econômica não foi alterada; numa primeira etapa desse período (1840 – 1870) a exportação baseada em trabalho escravo permanecia, mas agora com a presença do café e as principais fontes de renda do Erário Público eram as tarifas alfandegárias. Entretanto, com a deficiência de renda e com caráter protecionista, em 1844 foi estabelecida a Tarifa Alves Branco, visou a ampliação das alíquotas dos produtos importados.

Numa segunda etapa (1870 – 1889), foi vital a adaptação do país aos efeitos da Lei Eusébio de Queirós (1850), que acabou com o tráfico negreiro. Sendo, agora, o capital anteriormente dedicado à compra de escravos, investido em indústrias e outros setores da economia; isso auxiliou o processo de imigração, quando

---

<sup>13</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>14</sup> *Id.*

estrangeiros ingressavam no país para complementar a ausência do trabalho escravo, visto que a economia cafeeira progredia.

Ainda não haviam inovações no sistema de tributação, e, até então, a renda era ainda oriunda principalmente na extração de materiais da terra; o caráter político continuava sendo centralizador<sup>15</sup>.

### **2.3 Brasil Republicano (1889 - 1985)**

Inicia-se uma nova era; o período de 1889 a 1930 caracterizou o fim da Monarquia e o início da República. A Proclamação da República (1889) resultou, especialmente, da aliança entre o Exército brasileiro e a oligarquia cafeeira do oeste paulista. A grande autonomia estadual se deu por força da Constituição de 1891, a 1ª republicana e a 2ª do Brasil, que removeu o modelo parlamentarista e centralizador da primeira constituição, substituindo por um modelo presidencialista e descentralizador, causando a extinção do Poder Moderador.

Diante disso, a política econômica beneficiou demasiadamente as regiões cafeeiras, conseqüentemente, mais ricas que as demais. Desse modo, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro utilizavam o poder público, através da Política dos Governadores e do coronelismo, para atender aos seus interesses econômicos. O sistema tributário tinha cunho local, cabendo a cada Estado determinar quanto, como e quando os impostos deveriam ser cobrados<sup>16</sup>.

A Era Vargas, ou Estado Novo, persistiu entre os anos de 1930 e 1945, e, contrário ao período precedente, o regime Vargas eliminou qualquer regionalismo e incentivou a industrialização. Neste período foi promulgada a Constituição de 1934, ela alterou profundamente as leis trabalhistas, o que fomentou a criação da CLT (decreto-lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943) e após isso foi promulgada a Constituição de 1937; o diploma de 1937 tinha caráter extremamente autoritarista, o que concentrou poderes não mãos do chefe do executivo, fundando uma ditadura no país. Entretanto, era gritante a diferenciação na proteção dos trabalhadores urbanos

---

<sup>15</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>16</sup> *Id.*

frente aos trabalhadores rurais; esses pareciam estar acumulando capital para a atividade urbana.

O protecionismo e o nacionalismo eram evidentes, pois, o período facilitou a importação de máquinas e dificultou a importação de mercadorias que poderiam ser produzidas no país<sup>17</sup>.

Em 1945 a 1964 - República Populista -, foi dada continuidade à industrialização da Era Vargas e adveio a Constituição de 1946 como uma forma de redemocratização, de caráter liberal, frente ao período anterior. A partir da República Populista houve grandes avanços no sistema tributário brasileiro; o governo de JK inaugurou uma política de isenções fiscais, através da Sudam (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) e Sudene (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste) às montadoras automobilísticas que se instalaram em sua gestão (1955 – 1960). Ainda, houve o governo de João Goulart que defendia amplas reformas, inclusive a reforma fiscal<sup>18</sup>.

Durante o período do Regime Militar - 1964 a 1985 – entrou em vigor o Código Tributário Nacional em 1966 e foi promulgada a Constituição de 1967, entre os governos de Castelo Branco e de Costa e Silva, reforçou e justificou legalmente o autoritarismo e o arbítrio político. Porém, houve um crescimento econômico significativo. Também foi marcado pelas isenções fiscais; ocorreu forte disseminação de subsídios, principalmente para insumos industriais e produtos de consumo; e houve vários impostos compulsórios, destinados à compra de carros novos, viagens ao exterior e combustíveis para automóveis<sup>19</sup>.

Após 1985, com a redemocratização do país através da Constituição de 1988, as questões tributárias são mais discutidas em diversos setores, inclusive pelo Poder Judiciário. A constitucionalidade de várias leis, em sentido amplo, foi questionada; a possibilidade da crítica social permitiu melhor integração social à política tributária e foram apontados diversos problemas, entre eles: a não consideração da capacidade

---

<sup>17</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>18</sup> *Id.*

<sup>19</sup> *Id.*

tributária dos contribuintes e dos responsáveis tributários, forte carga fiscal sobre empresas, burocratização dos impostos gerando confusão geral, etc<sup>20</sup>.

## 2.4 Evolução do Sistema Tributário a Partir da Década de 50

Com a Constituição de 1946 a estrutura econômica sofre alterações. Agora, o foco passa a ser as atividades base industriais e urbanas, não mais uma economia baseada na produção e importação de produtos oriundos das atividades primárias. Dessa maneira:

A Constituição de 1946 é a primeira que adota a técnica de enumeração das imunidades tributárias, algumas delas denominadas de isenções. A primeira delas encontra-se na imunidade das pequenas glebas rurais, conforme descrito no seu artigo 19, parágrafo primeiro. Para além do respeito à legalidade e aos direitos e garantias fundamentais, teríamos a inscrição de direitos do cidadão contribuinte especialmente elencados no rol de direitos individuais, a exemplo da previsão da anualidade, anterioridade e legalidade tributárias, inaugurada expressamente pela Constituição de 1946<sup>21</sup>.

Desde então – década de 50 -, surgiam estudos para a unificação das diretrizes do direito tributário, ou seja, surgia a ideia do que se tornara o Anteprojeto de Código Tributário Nacional de 1954; e a Administração liderou com empenho o desenvolvimento industrial resultando na criação do BNDE (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico) em 1952. É visto, aqui, a utilização do banco como forma de política externa, pois, através de favores financeiros e cambiais é atraído o capital estrangeiro ao país. Para servir de apoio ao desenvolvimento regional são criadas autarquias para regiões específicas, sendo elas: a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) em 1959; em 1966 foi criada a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam); e em 1967, a Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste (Sudeco) e a Superintendência do Desenvolvimento do Sul (Sudesul). Leciona Ricardo Varsano:

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da

<sup>20</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>21</sup> MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI** realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010, p. 4217. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 17 de novembro de 2018.

década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB<sup>22</sup>.

Nesse contexto, era visado, para que a crise econômica e política fossem combatidas, a reestruturação da máquina fiscal de uma maneira que aumentasse as receitas fiscais; melhorasse a eficiência da arrecadação; estimulasse os investimentos com a simplificação dos tributos; e levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes e responsáveis financeiros.

Em suma, a tributação carrega cargas históricas desde o Brasil Colônia - a partir de 1500 - e a não uniformização tornou-se um problema com a quantidade e a complexidade dos tributos que foram sendo instituídos. Uma desburocratização, ao menos em parte, era necessária. Antes mesmo da Constituição de 1946 já havia uma tendência para a unificação e organização do Direito Financeiro. E ela passou a ser concretizada a partir da produção de um Anteprojeto de Código Tributário Nacional que foi finalizado em 1954<sup>23</sup>. Esse projeto, bem como seu desenvolvimento, é estudado no próximo capítulo.

---

<sup>22</sup> VARSANO, Ricardo. Texto para discussão nº 405 a evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: **IPEA**, Rio de Janeiro, janeiro de 1996, p. 7. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 17 de novembro de 2018.

<sup>23</sup> BALEIRO, *op. cit.*, 2000.

### **3 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Neste capítulo é apresentado como surgiu e como foi desenvolvido o anteprojeto de Código Tributário Nacional até a sua codificação final, bem como os prós e contras, problemas da codificação. A incidência da Lei nº4.320/1964 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; bem como a Reforma Tributária de 1965. Também é estudado o Procedimento Administrativo Tributário – regulamentado pelo Decreto nº 70.235/1972 -, bem como o Decreto nº 7.574/2011 que regulamenta o processo de determinação e exigência créditos tributários da União.

#### **3.1 O Anteprojeto do Código Tributário Nacional**

Os anos subsequentes ao Diploma Constitucional de 1946 foram caracterizados por alterações na arrecadação de tributos, assim como as competências para sua incidência. Em 19/08/1953 - sob iniciativa do Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha - pela Portaria nº 784, uma comissão foi estabelecida para a elaboração de um anteprojeto. O projeto, redigido pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, após todos os trâmites no Congresso, o Projeto nº 4.834 de 1954 não foi aprovado. Entretanto, serviu como instrumento para delinear a Reforma Tributária de 1965<sup>24</sup>.

O Projeto 4.834, de 1954, visava a melhor aplicabilidade da matéria financeira. Haja vista, a complexidade da matéria tributária, bem como sua dependência com a eficiência dos diversos aparelhos centrais no país, não era raro que alguns deles invadissem a competência e prerrogativas de outros. Como elucida Baleeiro, cada Estado ou Município regulava de modos diferentes os prazos prescricionais, o conceito de fato gerador, base de cálculo, etc; num mesmo território, o contribuinte ou responsável financeiro era disputado por três competências fiscais completamente diversas<sup>25</sup>. Portanto, a codificação traria uma unificação do Direito Tributário, seja qual for a entidade de direito público, e realizado de modo racional, equilibrado e

---

<sup>24</sup> AMED, *op. cit.*, 2000.

<sup>25</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2000.

harmonioso, poderia, até mesmo, reduzir custos e aumentar demasiadamente as receitas auferidas, e afetaria o campo dos direitos civis, direitos sócias e direitos políticos, pois, as “lutas de classes, os interesses legítimos de regiões ou de grupos, as convicções [...], os preconceitos e os mitos são ingredientes fatais dessas obras de cultura e sabedoria”<sup>26</sup>.

Para Baleeiro, os maiores obstáculos seriam, talvez, os codificadores escreverem um texto único, que englobaria - de forma, transparente, racional e harmônica - milhares de princípios e normas diversas; ainda, o momento da codificação, pois, vale ressaltar, os tempos tormentosos do ano de 1954<sup>27</sup>. Entretanto, conforme seu parecer, ele afirma que o Direito Fiscal era ainda muito recente e a sua oportunidade codificação, com possibilidade de alterações futuras, se sobressairia em detrimento dos tempos tormentosos. E como o autor expõe:

Mas, para isso, torna-se indispensável que o Código se impregne da consciência das necessidades, aspirações, interesses, peculiaridades e tendências do povo a que se destina. Seja algo vivo, ágil, flexível e não um tecido esclerosado de exotismo, anacronismos e bizarrices predestinadas a fim melancólico e anônimo naquele vasto cemitério de leis inaplicadas a que se referia Cruet no livrinho que todos lemos nos bancos acadêmicos. Essa compatibilidade do diploma com a estrutura econômica, as instituições políticas, a perspectiva história, a moldura geográfica, o clima social e espiritual, enfim, o ambiente humano é fundamental à vitalidade e à perenidade daquelas obras legislativas<sup>28</sup>.

### 3.2 A Lei nº 4.320/1964

Instituindo o primeiro Sistema Financeiro Nacional organizado e unificado, esta lei regula, ainda hoje, a elaboração e execução dos orçamentos públicos. O Ministro Carlos Ayres Britto afirma que ela é a lei materialmente mais importante, logo após o Ordenamento Pátrio<sup>29</sup>; surgiu como forma de suprir a falta do efetivo controle na gestão dos recursos públicos.

Assim, esta lei estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do

---

<sup>26</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2000, p. 14.

<sup>27</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2000.

<sup>28</sup> *Id.*

<sup>29</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade nº 4.048-1-Df**. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 14 de maio de 2008, p. 223. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2602344>>. Acesso em 3 de agosto de 2019.

Distrito Federal. Desse modo, traça as receitas e despesas públicas, sejam receitas correntes ou de capital, sejam despesas correntes ou de capital.

Importante é, para este trabalho, as diretrizes estabelecidas a respeito das receitas tributárias – que é uma receita corrente. Vale dizer que o grau de eficiência e facilidade no aferimento das receitas tributárias interfere consideravelmente no capital disponível para as despesas em geral.

Conforme palestra realizada pelo Dr. Zulmir Vânio Breda, no TCE-SE, em Seminário Comemorativo ao Cinquentenário da Lei nº 4.320/64, o palestrante informa que a lei foi protocolizada na Câmara Federal como Projeto de Lei nº 201/50 pelo Deputado Federal Berto Condê e Outros, tendo sido aprovada pela Câmara em 1952. Passados dez anos, em 1962, foi aprovado pelo Senado Federal; entretanto, sofrendo grandes alterações, teve seu retorno à Câmara Federal em 1963. Sua redação final somente foi aprovada em 27 de novembro de 1963. Após isso, foi encaminhado para sanção presidencial em 28 de fevereiro de 1964, e sua promulgação, pelo Presidente João Goulart, ocorreu em 17 de março do mesmo ano – às vésperas do Regime Militar instituído em 31 de março do mesmo ano<sup>30</sup>.

### **3.3 A Reforma Tributária de 1965**

Na posse do poder executivo e com a preocupação de aumentar as receitas tributárias sem inflacionar a moeda vigente (cruzeiro), “com excedente de forças que ele propiciava aos militares governantes do país, formulou-se uma política tributária concernente ao que se pretendia operar na estruturação da economia no Brasil<sup>31</sup>”.

Logo em 22 de maio da instituição do governo, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 7, que em um artigo único suspendeu - até 31 de dezembro do mesmo ano -, provisoriamente, a parte do parágrafo 34 do artigo 141 da Constituição Federal de 1946 em que exigia a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício financeiro. Dessa forma, dotado do poder de instituir emendas sem qualquer discussão no poder legislativo, pelo governo foram realizadas modificações e críticas ao sistema tributário vigente na época, tais quais, por exemplo:

---

<sup>30</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DE SERGIPE. **Palestra “A Lei 4.320/64 um breve histórico”**. 2014. Disponível em: <<https://youtu.be/EENehEXrIIA>>. Acesso em: 10 de agosto de 2019.

<sup>31</sup> AMED, *op. cit.*, 2000, p. 282.

a) as áreas de incidência eram baseadas em distinções jurídicas, não sobre situações econômicas; b) o sistema não inter-relacionava os impostos das esferas políticas.

Podem ser consideradas três etapas para que a Reforma Tributária fosse completa, de acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes. Na primeira foram tomadas medidas de emergência, tais como: a captação de receitas adicionais e uma política anti-inflacionária. Numa segunda etapa, formulou-se várias leis que instituíram, regularam ou alteraram impostos, que fomentaram a arrecadação e incentivaram alguns investimentos, como a Lei nº 4.584/1964 que concedeu isenção dos impostos de importação e de consumo para importação de material destinado a ampliação ou instalação da indústria nacional de mecânica pesada. Por fim, na terceira etapa, criou-se uma Comissão Especial para elaborar um pacote de discriminação de rendas como anteprojeto de reforma constitucional. Após todos os trâmites, com alterações, aprovou-se a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que reformou o sistema tributário<sup>32</sup>. Portanto:

[...] a discriminação de rendas tributárias vinha sendo repetida sempre, sem a menor imaginação. Ninguém cuidava de fazer um novo sistema, contentando-se sempre com simples alterações de competência. As 'reformas' tributárias estabelecidas pelas Constituições de 1934, 1937 e 1946 se limitaram a adotar o sistema da Magna Carta de 1891. [...] A reforma estabelecida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não mais copiou comodamente o sistema tributário anterior<sup>33</sup>.

### 3.4 O Código Tributário Nacional

Conforme expresso anteriormente, o Projeto nº 4.834 de 1954 não foi aprovado; entretanto, com apoio do Presidente H. Castelo Branco, serviu como instrumento delineador para Reforma Tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que instituiu o primeiro Sistema Tributário Nacional organizado e unificado no país. Após críticas à Reforma anteriormente imposta, “especialmente pelo fato de ter centralizado em demasia o poder fiscal da União em detrimento da autonomia financeira dos Estados e Municípios”<sup>34</sup>, retornou as discussões sobre o Projeto nº 4.834/1954. Dessa forma:

Rubens Gomes de Sousa, juntamente com Gilberto Ulhoa Canto, assessorou o governo no preparo daquela Emenda, do ponto de vista jurídico-financeiro,

<sup>32</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

<sup>33</sup> *Ibid.*, p. 100.

<sup>34</sup> AMED, *op. cit.*, 2000, p. 286.

e ambos foram encarregados de rever o Projeto de Código Tributário, a fim de adaptá-lo ao novo sistema de receitas de 1965.

O novo projeto reuniu as disposições relativas a esse sistema às do Projeto R.G.Sousa-Aranha na parte não atingida pela Emenda nº 18. Converteu-se afinal na Lei nº 5.172, de 25.10.1966<sup>35</sup>.

### 3.5 O Processo Administrativo Fiscal e o Decreto nº 7.574/2011

Pode-se dizer que o processo administrativo tributário - em sentido amplo, ou seja, englobando o procedimento - é uma série ordenada de atos administrativos pela qual a Administração Tributária manifesta um posicionamento ou reconhecimento de um direito do sujeito ativo ou do sujeito passivo<sup>36</sup>.

Tratando-se da evolução histórica do processo administrativo fiscal da União, Marcus Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López explanam:

Desde muito tempo, registram-se referências à implantação de um processo administrativo fiscal de revisão dos atos dos órgãos incumbidos da cobrança de tributos. Em 1761, foi criado o Conselho da Fazenda, por deliberação do, então, Marquês de Pombal, contendo características de jurisdição contenciosa. Em 1831, por meio de lei, foi suprimida esta exceção à atuação do poder judiciário, inaugurando uma tradição que chegaria até a Carta Magna de 1946. Apenas com o advento da Constituição de 1967 e com a redação dada pelas Emendas Constitucionais de nº 1/1969 e 7/1977, é que a possibilidade de implantação de contenciosos administrativos voltou a ser tratada a nível constitucional. A Constituição Federal de 1967 (com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 7/1977) previa o contencioso administrativo. Escreve Antônio da Silva Cabral que a origem do Decreto nº 70.235/72 prende-se ao período que antecedeu à Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que, na verdade, não foi uma emenda e sim nova Constituição outorgada pelo poder militar. A junta militar, com base em Ato Institucional, editou o Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, cujo artigo 2º delegou competência legislativa ao Poder Executivo para regular o processo administrativo fiscal. O Decreto nº 70.235/72 foi editado especificamente para esse fim<sup>37</sup>.

Como forma de complementação ao Procedimento Administrativo Tributário (Decreto nº 70.235/72) - que é o primeiro Sistema Processual Administrativo Fiscal Nacional organizado e unificado -, em 29 de setembro de 2011 foi promulgado o Decreto nº 7.574/2011, que, conforme seu artigo 1º, ele regulamenta o processo de determinação e de exigências de créditos tributários da União.

Contudo, apresentando em seus 217 artigos normas sobre competência, obrigações e créditos tributários; bem como a regulamentação de diversos impostos,

---

<sup>35</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2000, p. 9.

<sup>36</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

<sup>37</sup> NEDER, Marcus Vinícius; LÓPEZ, María Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69-70.

distribuições de receitas tributárias e formas de administração, o Código Tributário Nacional em conjunto com as diversas alterações e leis/regulamentações ocorridas, em especial no Regime Militar, são relevantes para a história fiscal brasileira. Ainda hoje, várias dessas modificações possuem influências diretas e indiretas na forma de organização financeira e reflexos econômico-sociais.

## 4 PRINCÍPIOS GERAIS E ESPECÍFICOS

Princípios “indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares”<sup>38</sup>, portanto, podem ser utilizados como fonte de análise de constitucionalidade de determinado ato exteriorizado.

Pois bem, tratando-se do objeto do presente capítulo, são expostos alguns princípios gerais do direito, tais como o princípio da legalidade, princípio da igualdade/isonomia, princípio da segurança jurídica e princípio da jurisdição uma. A segunda parte aborda sobre os seguintes princípios específicos do Direito Tributário: princípio da capacidade contributiva, princípio da capacidade colaborativa, princípio da anterioridade e princípio do não confisco; após, são traçadas algumas considerações.

### 4.1 Princípios Gerais

#### 4.1.1 Princípio da Legalidade

Em conformidade com a Constituição Federal, art. 150, inciso I, é garantido que nenhum tributo será instituído ou aumentado a não ser em virtude de lei. Em suma, para criar um tributo, a lei que o institui deve estipular a hipótese de incidência – em quais circunstâncias será devido -, o sujeito passivo e sujeito ativo, a definição da base de cálculo e alíquota. De igual modo, o Código Tributário Nacional, na redação do artigo 97, estabelece que somente a lei pode estabelecer a instituição, ou a extinção do tributo; a sua majoração ou sua redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; a fixação de alíquota do tributo e sua base de cálculo; a cominação de penalidades; e, por fim, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Diante da interpretação deste princípio, vislumbra-se que a administração tributária deva, na medida do possível, determinar a verdade real quanto à ocorrência dos fatos e seus procedimentos. Vale ressaltar que:

No Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos

---

<sup>38</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 71.

governantes na atividade de tributação. Por isto mesmo, teóricos a serviço do Poder já cuidam de construir teses com o objetivo de amesquinhá-lo. [...] O Poder busca, sempre, formas para contornar os limites que o Direito vai a muito custo construindo.

[...] O princípio da legalidade há de ser posto em prática em consonância com a separação dos Poderes do Estado, e assim, o autocontrole da legalidade pela Administração não dá ensejo à apreciação de alegação de inconstitucionalidade das leis, que é da competência do Poder Judiciário<sup>39</sup>.

#### 4.1.2 Princípio da Isonomia/Igualdade

Por princípio da igualdade, consagrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, entende-se que é vedado aos entes federados o tratamento desigual entre contribuintes, que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção por ocupação profissional ou função exercida. Ele é um desdobramento do princípio da isonomia, que estabelece o tratamento igualitário entre os iguais e tratamento desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Entretanto, vários doutrinadores apontam que a progressividade de imposto, a concessão de isenções e capacidade contributiva não ferem este princípio, pois a igualdade é consubstanciada na proporção da incidência da capacidade contributiva, em razão do uso marginal da riqueza. Dessa forma, é levada em conta uma valoração para a consideração do que é justo e injusto<sup>40</sup>.

#### 4.1.3 Princípio da Segurança Jurídica

Conceitua Humberto Ávila:

[...] norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro<sup>41</sup>.

Em complemento ao raciocínio anterior, é cabível dizer que a segurança jurídica pode ser caracterizada como um valor que transcende o ordenamento jurídico;

<sup>39</sup> MACHADO, *op. cit.*, 2017, p. 34-35.

<sup>40</sup> MACHADO, *op. cit.*, 2017.

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 283.

ainda, inspira normas que lhe atribuem efetividade, entretanto, não se prende às normas jurídicas somente, mas alcançam também as condutas humanas<sup>42</sup>.

Portanto, conforme o conceito, este princípio está intimamente ligado à defesa do princípio da legalidade, bem como dos direitos e garantias fundamentais postuladas pelo ordenamento pátrio, pois permite uma certa previsibilidade quanto às mudanças a serem implementadas e seus reflexos, bem como o que o Poder Público pode ou não fazer.

#### 4.1.4 Princípio da Jurisdição Una

Não sendo estritamente um princípio, mas um sistema administrativo inglês – adotado no Brasil -, estabelece que todos os litígios, sejam administrativos ou privados, sejam de competência do Poder Judiciário. Desse modo, o juiz além de anular atos ilegais, pode determinar que as autoridades administrativas cumpram a lei; entretanto, deve-se respeitar os limites da discricionariedade pertencente aos atos administrativos<sup>43</sup>.

Ainda, a teoria clássica da divisão dos poderes, que corrobora com o princípio da jurisdição una, tem um caráter anti-hierarquizante que colabora com uma separação entre política e direito. Pode-se observar, portanto, a grande influência política no Poder Legislativo, a média influência no Poder Executivo e um fator – a jurisdição una – que ameniza a influência política no Poder Judiciário<sup>44</sup>.

Ademais, Francisco Campos, conforme citado por Hely Lopes Meirelles expõe:

Neste ponto, a doutrina é pacífica em reconhecer que o sistema de separação entre a Justiça e a Administração torna incompatível o exercício de funções judiciais (não confundir com jurisdicionais, que tanto podem ser da Administração como da Justiça) por órgãos administrativos, porque isto não seria separação, mas reunião de funções<sup>45</sup>.

<sup>42</sup> BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In: **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: <[https://ead.unitins.br/download/webaula/\[051115165433\]aula\\_15\\_-\\_texto\\_complementar\\_2.pdf](https://ead.unitins.br/download/webaula/[051115165433]aula_15_-_texto_complementar_2.pdf)>. Acesso em: 26 de agosto de 2019.

<sup>43</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

<sup>44</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

<sup>45</sup> CAMPOS, Francisco. **Pareceres**, 1ª Série, 1937, pp. 253 e ss. *apud* MEIRELLES, *op. cit.*, 2016, p. 61-62.

## 4.2 Princípios Específicos

### 4.2.1 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Pátria, em seu artigo 145, §1º, assegura que, a depender da possibilidade, 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. “Há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; c) progressividade”<sup>46</sup>.

A capacidade contributiva relaciona-se com o princípio da isonomia, pois a capacidade econômica é o principal critério para aplicá-lo; entretanto, esse critério deve ser conciliado com outras normas, em especial aquelas que auxiliam a diferenciação dos contribuintes<sup>47</sup>. Portanto:

A capacidade contributiva continua a ser o princípio mais importante de justiça tributária, podado, entretanto, nos seus excessos, o que conduz ao equilíbrio no plano político entre o tributo e as prestações entregues pelo Estado, ou seja, o aspecto tributário passa a ser visualizado em conjunto com a questão da despesa pública e do tamanho do Estado<sup>48</sup>.

### 4.2.2 Princípio da capacidade colaborativa

Decorre deste princípio que o Estado exija das pessoas a colaboração com o fim de aumentar a eficiência na fiscalização e arrecadação tributária, “sem que tenham, para tanto, de se desviar das suas atividades ou de suportar demasiados ônus ou restrições às suas liberdades”<sup>49</sup>.

Não obstante, terceiros que não ocupam nenhum dos polos da relação, mas estão relacionados de alguma forma com o contribuinte, poderão ter evidenciada a

<sup>46</sup> PAULSEN, *op. cit.*, 2018, p. 76.

<sup>47</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual do Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

<sup>48</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 49.

<sup>49</sup> PAULSEN, *op. cit.*, 2018, p. 79.

capacidade de colaboração. Qualquer pessoa que tiver informações importantes para o Fisco, poderá ser obrigada a prestá-las<sup>50</sup>.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 197, demonstra o princípio supracitado quando diz que “são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros”, expondo o rol das pessoas que poderão prestar as informações.

#### 4.2.3 Princípio da anterioridade

Este princípio está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Pátria, e sua abrangência - seja a instituição ou majoração, seja a definição de novas hipóteses de incidência, ou, ainda, a extinção ou redução de isenções - é explicitada no artigo 104 do Código Tributário Nacional; e, vale ressaltar, que é inconcebível afirmar que o Código teria ampliado e inovado o preceito constitucional<sup>51</sup>. Desse modo:

De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Logo, em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar tributos a serem cobrados a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Esse fato possibilitará ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir de zero hora do dia 1º de janeiro de cada exercício, sem que se veja surpreendido por exigências tributárias imprevistas. Daí o direito de o sujeito passivo não ser surpreendido, no meio do exercício financeiro, com nova carga tributária não consentida no momento oportuno. Cumpre esclarecer, desde logo, que a exceção que vem sendo aberta em relação a inúmeros impostos de competência impositiva da União não invalida e nem diminui o sentido desse salutar princípio, que vem de encontro à construção de um verdadeiro Estado Democrático de Direito<sup>52</sup>.

Além disso, é válido dizer que o princípio da anterioridade não se confunde com os princípios da anualidade ou da irretroatividade. Aquele trata da dependência da cobrança pela autorização anual do Legislativo. Enquanto esse – que é um princípio geral de Direito – proporciona a necessidade de uma lei anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado; pode-se dizer que o princípio da anterioridade é uma espécie de irretroatividade qualificada<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> PAULSEN, *op. cit.*, 2018.

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

<sup>52</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 441.

<sup>53</sup> MACHADO, *op. cit.*, 2017.

#### 4.2.4 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

Em conformidade com a Constituição Federal, artigo 150, inciso IV, pode-se dizer que a vedação em “utilizar o tributo com efeito de confisco” defende o direito de propriedade e protege, também, o direito à livre-iniciativa<sup>54</sup>. Mas vale ressaltar que não se pode confundir com o confisco relacionado com alguma infração ou penalidade, que é admitido pela doutrina e jurisprudência.

O maior problema é saber qual o limite entre o patrimônio e o confisco permitido. No interim dessa reflexão, insere-se a dúvida, também, sobre aplicação desse princípio aos casos concretos. Nesse caso: “Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. [...] O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”<sup>55</sup>.

Salienta ainda, o autor, que a vedação ao confisco atinge somente o tributo, não à penalidade/multa. Sobre a ampliação dos efeitos confiscatórios, o autor registra que o STF, em alguns casos, aplica que a vedação na utilização dos tributos com efeito confiscatório é aplicado também às multas, o que veda a aplicação de penalidades muito elevadas. Sobre isso:

É certo que o STF evoluiu quanto à fundamentação adotada no deferimento da cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade. Mesmo assim, afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham natureza de tributo (ADI 551-1-RJ, j. 24.10.2002, com ementa publicada no DJU-I 14.2.2003)<sup>56</sup>.

#### 4.3 Considerações Gerais

O Ordenamento Pátrio fixa várias delimitações que protegem os valores da sociedade, em especial aos direitos e garantias individuais. Sendo assim, os princípios e normas disciplinam essas delimitações da competência tributária. Deve-se observar, quanto as limitações do poder de tributar, a expressão *sem prejuízo de outras*

---

<sup>54</sup> MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, 2018.

<sup>55</sup> MACHADO, *op. cit.*, 2017, p. 41.

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 42.

*garantias*, prevista no caput do artigo 150 da Constituição Federal; o uso dessa expressão não exaure o rol de limitações previsto no referido artigo<sup>57</sup>.

Entretanto, pode-se chegar ao raciocínio que não bastam as limitações, são necessários também meios eficientes verificação e aplicação em cada caso concreto. Tratando-se sobre Portaria PGFN 33/2018, que está intimamente ligada com o Processo Administrativo, bem como direitos e deveres do povo, é estudado neste último capítulo sua adequação com a lei fundamental e suprema do Brasil, sua viabilidade e possíveis reflexos.

---

<sup>57</sup> MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, 2018.

## **5 PORTARIA PGFN N° 33/2018**

A Lei nº 13.606/2018 trouxe mudanças visando a satisfação do crédito tributário; fundamentado no artigo 20-E da Lei nº 10.522/2002, editou-se a Portaria tema desse trabalho.

Com a vigência iniciada a partir de outubro de 2018, a Portaria PGFN 33/2018 - com alterações pela Portaria PGFN nº 24, de maio de 2018 e Portaria PGFN nº 660/2018 - regulamenta os artigos 20-B e 20-C da Lei nº 10.522/2002 e disciplina os procedimentos de encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União; estabelece, também, critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais.

Portanto, com a referida regulamentação, aqueles contribuintes que tiverem seus débitos inscritos em dívida ativa poderão ter seus cadastros negativados nos cadastros de consumidores e serviços de proteção ao crédito. Além disso, a PGFN poderá requisitar, aos órgãos da Administração Pública Federal, o cancelamento de eventuais contratos celebrados entre o contribuinte inscrito em dívida ativa e o Poder Público aos órgãos da Administração Pública Federal, entre outras medidas. Não obstante, existem inseguranças quanto a alguns dos procedimentos regulados por ela e quanto suas competências, que são verificados adiante.

### **5.1 Do Poder Regulamentar e Incompetência da PGFN para Julgar Crédito Tributário**

Como dito anteriormente, a referida Portaria surgiu a fim de regular os artigos 20-B e 20-C da Lei nº 10.522/2002, cuja redação foi dada pela Lei 13.606/2018. Ressalta-se que os dispositivos supracitados são providências a serem tomadas após a inscrição do sujeito passivo em dívida ativa da União.

Desse modo, em consonância com o artigo 20-E da Lei nº 10.522/2002, os atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos artigos 20-B e 20-C. Entretanto, pode ser vislumbrado pela Portaria que os procedimentos que ela regula

são relativos a momento anterior à inscrição em dívida ativa, o que demonstra a extrapolação ao poder regulamentar<sup>58</sup>.

Ainda, existem outras disposições materiais incompatíveis com a prevista pela Lei nº 13.606/2018, como por exemplo: a Portaria objeto atribuí à PGFN a competência de analisar o crédito tributário quando o Pedido de Revisão de Dívida Ativa tratar de fatos posteriores à inscrição, o que viola a competência privativa atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal, conforme a Lei nº 10.593/2002, artigo 6º, inciso I<sup>59</sup>:

Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

[...]

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

[...]

Por sua vez, dispõe o artigo 15, §1º, e artigo 17, §3º, da Portaria PGFN nº 33/2018:

Art. 15. O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º. Admite-se o PRDI:

I - para alegação de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa da União;

II - para alegação das matérias descritas no art. 5º, § 1º, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União;

<sup>58</sup> SINDIFISCO NACIONAL. **Análise da Portaria PGFN Nº. 33, de 8 de fevereiro de 2018**. Brasília, fevereiro de 2018. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL1JlbXVudXJhY2FvX2VfQ2FycmVpcmEvQW5hbGZzV9Qb3J0YXJpYV9QR0ZOXzMzX2RlXzA4X0Zldl8yMDE4LnBkZnww](https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL1JlbXVudXJhY2FvX2VfQ2FycmVpcmEvQW5hbGZzV9Qb3J0YXJpYV9QR0ZOXzMzX2RlXzA4X0Zldl8yMDE4LnBkZnww)>. Acesso em: 27 de setembro de 2019.

<sup>59</sup> *Id.*

III - para alegação de qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito tributário ou não tributário, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União.

Art. 17. O PRDI deverá ser protocolado exclusivamente pelo e-CAC da PGFN e será recebido na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional responsável pela inscrição, a quem competirá sua apreciação.

[...]

§ 3º. Quando o PRDI versar sobre fato ocorrido antes da inscrição em dívida ativa da União, o Procurador da Fazenda Nacional responsável pela análise poderá requisitar elementos de fato e de direito aos órgãos de origem, nos termos do art. 37, XII, da Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016, que deverão ser prestadas no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, hipótese na qual o prazo de que trata o § 1º será contado do primeiro dia útil após o recebimento da resposta.

Ressalta-se, ainda, que, conforme artigo 37, XVIII, da Constituição Federal, a Receita Federal - que tem por finalidade a administração fazendária em suas áreas de competência -, tem precedência sobre os demais setores administrativos. Portanto, salientando que as atividades atribuídas aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil são essenciais para o julgamento do PRDI; “é evidente a afronta ao Princípio da Legalidade pelo procedimento estabelecido no Capítulo IV da Portaria em tela, o qual extrapola o poder regulamentar e atribui à PGFN função privativa da Receita Federal do Brasil”<sup>60</sup>.

## **5.2 Do Poder Regulamentar e Incompetência da PGFN para Dispor sobre Organização e Funcionamento da Receita Federal do Brasil**

Vale destacar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, mesmo integrando a estrutura do Ministério da Fazenda, não órgãos distintos e sem qualquer diferenciação hierárquica - apenas a precedência constitucional já comentada da Receita Federal do Brasil sobre os demais setores administrativos.

Além disso, conforme o artigo 1º da Lei nº 11.457/2007, a Secretaria da Receita Federal do Brasil é “órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente”; por sua vez, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 147/1967 dispõe que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é órgão jurídico do Ministério da Fazenda.

Por conseguinte, demonstra-se novamente extrapolação do Poder Regulamentar, agora, pelas atribuições que a Portaria nº 33/2018 concede ao

---

<sup>60</sup> SINDIFISCO NACIONAL, *op. cit.*, 2018, p. 7.

Procurador-Geral da Fazenda Nacional, visto que é defeso a ele a determinação de prazos e procedimentos sem ter capacidade - e conhecimento - gerencial sobre o funcionamento da Receita Federal do Brasil<sup>61</sup>.

### 5.3 Do Conflito com a Portaria RFB nº 1.265/2015

Publicada em 4 de setembro de 2015 no Diário Oficial da União com o objetivo de aprimorar os procedimentos de recuperação de créditos tributários, de acordo com o artigo 1º dessa Portaria, foram aprovados procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial.

A Portaria RFB nº 1.265/2015 prevê 25 (vinte e cinco) medidas contra os responsáveis tributários da dívida. Ocorre que a Portaria PGFN nº 33/2018 inviabiliza a Cobrança Administrativa Especial, pois:

- a) Estabelece prazo de 90 (noventa) dias para a Receita Federal do Brasil enviar os processos para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para a inscrição em dívida ativa, podendo, ainda, o prazo ser reduzido, conforme artigo 3º, §§ 4º e 5º. Entretanto, o artigo 3º da Portaria RFB 1.265/2015 prevê a duração máxima de 6 (seis) meses, de modo que o envio do processo à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no prazo de 90 (noventa) dias dificulta a cobrança do crédito pela Receita Federal do Brasil<sup>62</sup>.
- b) Atribuí à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a competência para executar medidas de cobrança que já são cumpridas no âmbito da Portaria RFB nº 1.265/2015. Desse modo, 13 das 17 medidas previstas no artigo 7º da Portaria PGFN nº 33/2018 já são adotadas pela Portaria RFB nº 1.265/2015; ainda, não há qualquer impedimento para que as outras 4 medidas sejam tomadas pela Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 2º, §1º dessa Portaria<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> SINDIFISCO NACIONAL, *op. cit.*, 2018.

<sup>62</sup> *Id.*

<sup>63</sup> *Id.*

#### 5.4 Do Excesso de Poder da Fazenda Pública em Face do Contribuinte

Dispõe o artigo 20-B, inciso II, da Lei 10.522/02, quanto à averbação pré-executória que, após a inscrição do crédito em dívida ativa da União, o não pagamento em até 5 (cinco) dias, a contar da notificação, poderá o contribuinte estar sujeito à averbação da certidão de dívida ativa, por anotação em órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhoram tornando-os indisponíveis.

Ainda que a finalidade da averbação seja dar publicidade a terceiros da existência de débitos em dívida ativa, de impedir o sujeito passivo de se desfazer dos bens e de ser realizada a materialização da garantia do crédito tributário, cujo o artigo 185 do Código Tributário Nacional delibera que “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”, vê-se uma potencialização unilateral do poder Fazenda Pública em prejuízo ao patrimônio do contribuinte<sup>64</sup>.

Além disso, o artigo 20-B, inciso II, da Lei nº 10.522/2002, exorbita a descrição do artigo 185 do Código Tributário Nacional, visto que é incongruente com o parágrafo único desse artigo e com o artigo 185-A do mesmo código<sup>65</sup>:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

Ou seja, levando em consideração a importância da interpretação sistêmica da norma - preservando a harmonia do sistema normativo tributário -, o artigo 20-B, inciso

---

<sup>64</sup> BEUX, Carla. MASAKI, Lummy. A potencialização do poder da Fazenda Pública em detrimento do contribuinte. **CONJUR**. Publicado em 29 de julho de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-29/opiniao-poder-fazenda-publica-detrimento-contribuinte>>. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

<sup>65</sup> *Id.*

II, da Lei 10.522/2002, regulado pela Portaria PGFN nº 33/2018, não diminuí a litigiosidade, apenas transfere sua manifestação para outras vias, uma vez que o contribuinte terá de impetrar mandado de segurança para liberar o bem pré-averbado - estando indisponível até a decisão judicial favorável; ou deverá impugnar a pré-averbação de forma administrativa<sup>66</sup>.

Vale ressaltar, que para a proteção do contribuinte brasileiro, está em andamento o Projeto de Lei nº 2557/2011 que tenta instituir o Código de Defesa do Contribuinte, sendo uma inovação e evolução no modelo tributário nacional, visto que as relações nesse âmbito eram reguladas por princípios - como os expostos no Título 4 desse trabalho - e normas, que, como pode ser vislumbrado, não atendem perfeitamente as relações concretas do direito tributário.

Conforme artigo 2º desse Projeto de Lei, são objetivos do código em questão: a promoção do bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte; proteger o contribuinte contra o exercício ilegal dos poderes de fiscalização, lançamento e de cobrança de tributos; assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal, etc.

### **5.5 Análise de Constitucionalidade**

De acordo com o que já foi citado, verifica-se que a Portaria nº 33/2018 viola o artigo 37, XVII, da Constituição Pátria, posto que a administração tributária e aduaneira foi preterida na cobrança do crédito administrativo<sup>67</sup>; e, ainda existem outras controvérsias originárias pela lei que a referida Portaria regula.

Outrossim, vale salientar as discussões, no Supremo Tribunal Federal, em seis Ações Diretas de Constitucionalidade - ADI 5811, ADI 5886, ADI 5890, ADI 5925, ADI 5931 e ADI 5932 - em face da Lei nº 13.606/2018 que acrescentou os artigos 20-B, 20-C 20-D e 20-E na Lei nº 10.522/202, cujo seus objetos são conflitos formais e materiais com a Constituição Federal. Lembra-se, a Portaria PGFN nº 33/2018 visa a regulamentação dos artigos 20-B e 20-C supracitados.

---

<sup>66</sup> BEUX; MASAKI, *op. cit.*, 2018.

<sup>67</sup> SINDIFISCO NACIONAL, *op. cit.*, 2018.

São exemplos as discussões sobre a afronta ao seu artigo 146, inciso III, alínea “b” que determina que as normas gerais de legislação tributária - em especial as referentes à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de créditos tributários - devem ser realizadas mediante lei complementar; e a incoerência com o princípio da inafastabilidade de jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, do princípio do devido processo legal, previsto no artigo 5º, inciso LIV, e ao princípio do contraditório e ampla defesa, previsto no inciso LV do mesmo artigo, ambos da Constituição Federal.

Em razão da inconstitucionalidade informal, como no exemplo supracitado referente ao artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, existem jurisprudências do Supremo Tribunal Federal que entende como inconstitucional a regulamentação de matérias reservadas a lei complementar, como pode-se ver adiante uma delas:

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 15 E 46 DA LEI. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946.
2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar.
3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional
4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991.
5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento<sup>68</sup>.

A inconstitucionalidade material, por sua vez, pode ser apontada a utilizada noutro exemplo utilizado, referente ao confronto ao artigo 5º, incisos LV e LIV, da

---

<sup>68</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário: RE 559943 RS. Relator Cármen Lúcia. DJ 12/06/2008. JusBrasil, 2008. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14719986/recurso-extraordinario-re-559943-rs?ref=serp>>. Acesso em: 29 de setembro de 2019.

Constituição Federal. Quanto à garantia ao devido processo legal, aponta José Afonso da Silva:

Garante-se o processo, e quando se fala em processo, e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica<sup>69</sup>.

Sendo assim, na ADI 5952, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil expõe, segundo Hugo de Brito Machado:

Dessa forma, considerando-se que, na seara tributária, o próprio credor declara a certeza de seu título, a constrição de bens do sujeito passivo deve ser levada a cabo exclusivamente pelo Poder Judiciário, não se admitindo que, uma vez caracterizado o inadimplemento da obrigação por parte do contribuinte, a Fazenda Pública faça justiça com as próprias mãos<sup>70</sup>.

## 5.6 Análise de Viabilidade

Como todas alterações realizadas pela regulamentação da Portaria PGFN nº 33/2018 podem ter reflexos ao poder de arrecadação de créditos tributários por meio da cobrança que ela estabelece, é válido fazer uma análise comparativa da eficiência da Receita Federal do Brasil - que faz o uso da Cobrança Administrativa Especial prevista na Portaria RFB nº 1.265/2015 - em detrimento da eficiência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Conforme gráfico presente na Nota Codac nº 80, de 23 de março de 2018<sup>71</sup>, cujo assunto é a Portaria supracitada e a eficiência dos órgãos supracitados, a Receita Federal do Brasil:

[...]possuía uma carteira de ativos recuperáveis para cobrança no valor de R\$ 189,4 bilhões em 31/12/2016, recuperou durante o ano de 2017 R\$ 96,4 bilhões de arrecadação efetiva, alcançando o percentual de 51% (cinquenta e um por cento) de recuperação<sup>72</sup>.

<sup>69</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 431-432.

<sup>70</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "Embargos à Execução Fiscal: Prazo para Interposição e Efeito Suspensivo". In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 151, abril, 2008. p. 56 *apud* SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação direta de inconstitucionalidade nº 5925. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 27 de março de 2008, p. 14. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>>. Acesso em: 28 de setembro 2019.

<sup>71</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota Codac nº 80, de 23 de março de 2018**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/nota-tecnica-receita-pgfn-1-1.pdf>>. Acesso em: 29 de setembro de 2019.

<sup>72</sup> *Ibid.*, p. 3.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional:

[...]possuía uma carteira de ativos recuperáveis para cobrança no valor de R\$ 350,0 bilhões em 31/12/2016, recuperou durante o ano de 2017 R\$ 26,1 bilhões, conforme a suas publicações, alcançando o percentual de 7% (sete por cento) de recuperação<sup>73</sup>.

Desse modo, a eficiência daquela foi sete vezes maior do que essa no período apresentado. Ainda, quanto à recuperação de crédito tributário na Cobrança Administrativa Federal - procedimento da Receita Federal do Brasil que a referida Portaria inviabiliza a aplicação -, a Nota Codac nº 80, de 23 de março de 2018 apresenta outro gráfico que demonstra a recuperação de considerável quantia por meio do aludido procedimento.

De um valor total de R\$ 238,07 bilhões, foi recuperada a quantia de R\$ 154,20 bilhões (65% do valor total), ainda estava em cobrança o valor de R\$ 29,65 bilhões (12%); entretanto, foram enviados R\$ 54,22 bilhões (23%) em processos enviados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ainda, a Nota da Receita Federal do Brasil informa que ao longo de 2017 ocorreram incentivos aos parcelamentos especiais. Por meio da cooperação Fisco-Contribuinte, obteve-se, pela Cobrança Administrativa Especial, a adesão de contribuintes com débitos no valor de R\$ 132,22 bilhões<sup>74</sup>.

Portanto, de acordo com as informações apresentadas, é possível concluir que o conflito da Portaria PGFN nº 33/2018 com as atribuições da Receita Federal do Brasil pode implicar numa menor arrecadação de créditos tributários aos cofres públicos, visto a menor eficiência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional frente a Receita Federal do Brasil, além de outros motivos que podem ser encontrados na referida Nota Codac nº 80<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *op. cit.*, 2018, p. 3.

<sup>74</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *op. cit.*, 2018.

<sup>75</sup> *Id.*

## 6 CONCLUSÃO

Ao longo do desenvolvimento do presente trabalho, foi verificada parte da história do desenvolvimento Sistema Tributário Nacional e alguns dos princípios que delimitavam o desenrolar das transformações, facilitando-se, assim, o estudo sobre a constitucionalidade e viabilidade da Portaria PGFN nº 33/2018.

Desde os primórdios das relações tributárias podem ser estudadas modificações que resultaram positivamente ou negativamente nos períodos subsequentes, desse modo, Aliomar Baleeiro enumera algumas das fontes de financiamento do estado ao decorrer do tempo:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências<sup>76</sup>.

Para tanto, os estudos sobre os impactos que as alterações fazem, em cada período e nos subsequentes, são importantes justamente para evitar os erros cometidos, aprimorá-las ou servir como elemento basilar para novos estudos e modificações. Ainda, com a utilização de princípios se pode ter uma compreensão, dentro dos limites estabelecidos por eles, do caminho a ser seguido. Entretanto, como estudado, os princípios não garantem que as alterações sejam aplicadas com grande eficácia e eficiência.

A Constituição da República e as leis infraconstitucionais válidas são bem minuciosas na delimitação das atribuições de cada órgão, abrangendo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Observa-se que com a edição da Portaria nº 33/2018 que regula algumas alterações trazidas pela lei nº 13.606/2018, não bastando as fragilidades legais e constitucionais, ela sustenta-se em lei ordinária que é alvo de seis Ações Diretas de Inconstitucionalidade; além de contrariar disposições de outros instrumentos reguladores.

---

<sup>76</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, 14ª ed. revisada e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.115.

Conclui-se, por todo o exposto, que são inúmeros os motivos pelos quais a Portaria PGFN nº 33/2018 deve ser revista, pois ao invés de estimular a arrecadação de créditos tributários e proteger a Fazenda Nacional, cria-se conflitos e desorganizações com o estabelecido pela Receita Federal do Brasil; além de conflitar diretamente com dispositivos da Constituição Pátria.

Desse modo, a contribuição desse trabalho é possível pela reunião de informações relevantes que auxiliam o debate sobre a constitucionalidade da Portaria PGFN nº 33/2018; contribui, também, para maiores conhecimentos de algumas das fragilidades constitucionais, legais e institucionais; além de evidenciar viabilidade e eficiência da Portaria.

Portanto, com base no presente trabalho, deve ser considerada a inconstitucionalidade da Portaria PGFN nº 33/2018 e a inviabilidade da mesma, em detrimento ao conflito com disposições constitucionais e as ineficiências apresentadas.

## 7 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos do Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BEUX, Carla. MASAKI, Lummy. A potencialização do poder da Fazenda Pública em detrimento do contribuinte. In: **Conjur**. Publicado em 29 de julho de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-29/opiniao-poder-fazenda-publica-detrimento-contribuinte>. Acesso em: 28 de setembro de 2019.
- BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In: **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: [https://ead.unitins.br/download/webaula/\[051115165433\]aula\\_15\\_-\\_texto\\_complementar\\_2.pdf](https://ead.unitins.br/download/webaula/[051115165433]aula_15_-_texto_complementar_2.pdf). Acesso em: 26 de agosto de 2019.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 de setembro de 2011.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 de março de 1972.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 de março de 1964.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 de julho de 2002.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 de janeiro de 2018.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. São Paulo: Martin Claret, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual do Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI** realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 17 de novembro de 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2018.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 33/2018**. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 1 de outubro de 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota Codac nº 80, de 23 de março de 2018**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/nota-tecnica-receita-pgfn-1-1.pdf>>. Acesso em: 29 de setembro de 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SINDIFISCO NACIONAL. **Análise da Portaria PGFN Nº. 33, de 8 de fevereiro de 2018**. Brasília, fevereiro de 2018. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL1JlbXVvZXJhY2FvX2VfQ2FycmVpcmEvQW5hbGlzZV9Qb3J0YXJpYV9QR0ZOXzZmX2Rl8yMDE4LnBkZnww](https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL1JlbXVvZXJhY2FvX2VfQ2FycmVpcmEvQW5hbGlzZV9Qb3J0YXJpYV9QR0ZOXzZmX2Rl8yMDE4LnBkZnww)>. Acesso em: 27 de setembro de 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 5925**. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 27 de março de 2018, p. 14. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>>. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade nº 4.048-1-DF**. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 14

de maio de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2602344>>. Acesso em 3 de agosto de 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário: RE 559943 RS. Relator Cármen Lúcia. DJ 12/06/2008. **JusBrasil**, 2008. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14719986/recurso-extraordinario-re-559943-rs?ref=serp>>. Acesso em: 29 de setembro de 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SERGIPE. **Palestra “A Lei 4.320/64 um breve histórico”**. 2014. Disponível em: <<https://youtu.be/EENehEXrIIA>>. Acesso em: 10 de agosto de 2019.

VARSANO, Ricardo. **Texto para discussão nº 405 a evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, janeiro de 1996, p. 7. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 17 de novembro de 2018.