

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
ABSTRACT.....	5
1 INTRODUÇÃO	5
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A HERMENÊUTICA NA BASE TÓPICO-PROBLEMÁTICA.....	8
3 A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES	10
3.1 ORIGEM E CONCEITO	10
3.2 O DIÁLOGO DAS FONTES E OS REQUISITOS PARA SEU USO	12
3.2.1 Aspecto Jurídico: normas gerais posteriores mais benéficas vs normas especiais anteriores menos benéficas.....	13
3.2.2 Aspecto Social: disparidade de armas, relação jurídica verticalizada e bem jurídico vulnerável.....	15
3.2.3 Aspecto Político: Proteção Constitucional Conferida de Forma Inequívoca	17
4 O PROBLEMA DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL	20
4.1 A APLICAÇÃO DA TEORIA NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL.....	20
4.2 ARGUMENTOS OPOSTOS À APLICAÇÃO DA TEORIA NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL	24
4.2.1 O descumprimento ao aspecto social	24
4.2.2 O descumprimento ao aspecto político	25
4.2.3 A Insegurança jurídica	27
4.2.4 Meios alternativos à vertente processual	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS.....	31

A INAPLICAÇÃO DA TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES NO DIREITO FISCAL: UMA ANÁLISE HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL NA BASE TÓPICO- PROBLEMÁTICA

THE INAPPLICATION OF THE THEORY OF THE DIALOGUE OF THE SOURCES IN FISCAL LAW: A CONSTITUTIONAL HERMENEUTICAL ANALYSIS ON THE TOPIC-PROBLEMATIC BASIS

Kayo Palmeiro Ramalho¹

RESUMO

A Teoria do Diálogo das Fontes é a nascente de um metacritério desenvolvido pelo jurista alemão Erik Jayme – difundido com o advento do Código Reale, em 2002, pela professora da UFRGS Cláudia Lima Marques, prestando-se à época como nova alternativa de resolução para conflitos aparentes de normas, antes somente solucionados pelos metacritérios clássicos uma vez versados pelo italiano Norberto Bobbio – temporalidade, especialidade e hierarquia. A premissa da teoria é advogar pela compreensão de que: lei geral, posterior e mais protetiva deverá, no que lhe couber, ter eficácia quando em face de lei especial anterior que detém o condão constitucional de dar prerrogativas a determinada parte em relação jurídica específica, rompendo assim com os métodos tradicionais referenciados pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB. O presente trabalho busca, por meio de uma pesquisa dedutiva, através de argumentos trazidos por referencial bibliográfico que se atina ao Direito Processual, Constitucional e Administrativo, afastar a aplicação da referida teoria do âmbito do Direito Fiscal – com maior enfoque analítico no que toca seu uso à Lei de Execuções Fiscais. Foram estabelecidos aspectos específicos com subsídio alusivo à Doutrina contemporânea para sistematicamente analisar os critérios de aplicabilidade da citada teoria, fazendo, logo então, comparação com a sua utilização nos demais ramos do Direito em que se vê aplicado – em destaque o Direito do Trabalho e o Direito do Consumidor. Ao final, chegamos à conclusão de que, perante a ponderação feita em uma análise conforme a constituição sobre a aplicação do metacritério no ramo fiscal, não há base para se adotar a prática da teoria debatida em favor do ente mais forte da relação jurídica - Fazenda Pública –, dada a insegurança jurídica, a controvérsia sobre o caráter protetivo do crédito público dado pela constituição e fundamento do constitucionalismo como movimento limitador dos poderes do Estado e garantidor de direitos individuais e coletivos negativos – de 1ª geração.

Palavras-chave: Lei de Execução Fiscal; Teoria do Diálogo das Fontes; Direito Fiscal.

¹ Bacharel em Direito. Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ. kayopalmeira@outlook.com. Orientador(a): Msc. Carlos Braulio da Silveira Chaves

ABSTRACT

The Theory of the Dialogue of the Sources is the origin of a metacriterion developed by the German jurist Erik Jayme - widespread with the advent of the Reale Code, in 2002, by UFRGS professor Cláudia Lima Marques, serving at the time as a new alternative for resolving apparent conflicts of norms, which were previously only solved by the classic metacriteria once versed by the Italian Norberto Bobbio - temporality, specialty and hierarchy. The premise of the theory is to advocate for the understanding that: general, subsequent and more protective law must, as far as it is concerned, be effective when in view of a previous special law that has the constitutional power to give prerogatives to a certain part in a specific legal relationship, thus breaking with the traditional methods referenced by the Law of Introduction to the Norms of Brazilian Law. This work aims, through deductive research and arguments brought by bibliographic references that relate to Procedural, Constitutional and Administrative Law, to remove the application of the mentioned theory from the scope of Tax Law - with a greater analytical focus on its use in the Tax Execution Law. Specific aspects were established with reference to contemporary Doctrine to systematically analyze the applicability criteria of the aforementioned theory, then making a comparison with its use in other branches of Law in which it is applied – especially Labor Law and Consumer Law. In the end, we came to the conclusion that, once given the consideration made in an analysis according to the constitution on the application of the metacriterion in the tax sector, there is no basis for adopting the practice of the debated theory in favor of the strongest entity in the legal relationship - Public Treasury, given the legal uncertainty, the controversy over the protective nature of public credit given by the constitution and foundation of constitutionalism as a limiting movement of the powers of the State and guaranteeing negative individual and collective rights – of the 1st generation.

Keywords:

Tax Execution Law; Theory of the Dialogue of the Sources; Fiscal Law.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho funda-se na acepção de que a tributação brasileira, complexa, regressiva, estagnada e desincentivadora do empreendedorismo, que onera ainda mais em seu sistema político os mais pobres e desamparados, não cumpre com os valores da justiça social, da dignidade da pessoa humana e dos preceitos basilares instituídos pelo movimento histórico-constitucional que culminou eventualmente na limitação ao poder de tributar, esclarecendo o sistema tributário nacional como uma estrutura draconiana de cobrança que não se reverte na compreensão de um modelo coerente que rememora a razão atemporal da manutenção dos direitos negativos, de 1ª geração, desenvolvidos ao longo da construção principiológica dos últimos séculos.

Sob o prisma aludido destes fundamentos teórico-metodológicos, iremos, com uma base hermenêutica retirada do método interpretativo tópico-problemático, construir o argumento de que é de necessidade mor partir da consideração do problema para procurarmos resolvê-lo a partir dos valores consagrados em nossa constituição, problemas estes que nos farão chegar à conclusão do não cabimento à aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes no âmbito fiscal e, em especial, no escopo da Lei de Execução Fiscal - LEF.

A Teoria do Diálogo das Fontes foi criada e desenvolvida pelo jurista alemão Eric Jayme como princípio teórico que privilegiaria aquele que se encontra em estado de vulnerabilidade dentro de determinada lide vertical, ou seja, em disparidade de armas para com o polo oposto dentro da triangularização processual.

A referida teoria fora trazida ao Brasil pela pesquisadora e professora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS - Claudia Lima Marques, já em nova sede constitucional e após publicação do Novo Código Civil de 2002 - Código Reale, no intuito de aplicar-se propedeuticamente em nosso Direito do Consumidor, eventualmente alcançando serventia a outros ramos, tais quais o Direito do Trabalho, Família e até mesmo o Direito Fiscal.

A Teoria supra é, em síntese, uma inovadora alternativa de resolução para conflitos aparentes de normas, propondo aplicação inovadora, por necessidade, em detrimento dos clássicos metacritérios já versados por grandes expoentes da Teoria Geral do Direito como o Jurista Italiano Norberto Bobbio: Temporalidade, Especialidade e Hierarquia, técnicas que, em sua aplicabilidade, eximiam-se de ponderar sobre qual seria de fato a melhor proteção aos hipossuficientes e hipervulneráveis quando em relações desproporcionais por disparidade de forças - nas relações jurídicas em que se encontravam.

O Diálogo das Fontes propõe, em seu seio teórico, que se dê permissão à lei geral e mais nova para que tenha seu conteúdo legal aplicado ao caso concreto que seria tão assim regulado por lei específica e mais antiga, esta supostamente criada no intuito de tutelar o bem jurídico de maneira isonômica, de forma a proteger o sujeito juridicamente vulnerável da relação, contudo, que não se pôs a fazê-lo como principiologicamente o deveria. Toda a questão funda-se na pergunta: “quem seria realmente a parte constitucionalmente protegida nesta relação?”. E tomando este questionamento principal como o centro do problema anacrônico que se deleita pelo

caso concreto, criar-se-ia, assim, na recepção da teoria em pauta, uma alternativa mais justa de aplicação da teoria ao caso concreto.

No âmbito fiscal, entretanto, o teor de sua utilização se inverte quando o Estado, ente que detém recursos jurídicos, econômicos e probatórios (leia-se “documentais”) desproporcionalmente maiores que seus contribuintes, é também o polo agraciado pela aplicação da Teoria, encaixando-se, dentro da verticalidade processual, como parte hipersuficiente.

O atual trabalho propõe-se a discutir, como objetivo geral, mediante pesquisa qualitativa, por análise de referenciais bibliográficos, conforme a Constituição de 1988, em caráter dedutivo, sobre a (in)validade da inserção do Diálogo das Fontes no Direito Fiscal, e se colocará a estabelecer critérios para sua aplicabilidade como objetivo parcial.

Buscaremos, em primeiro plano, deslindar a razão da utilização, neste trabalho, do método interpretativo tópico-problemático na função de situar o leitor na óptica do problema, este que é: beneficiar a parte já mais forte dentro de uma relação vertical em nosso ordenamento jurídico - o Estado.

Em segundo plano, cuidaremos de estabelecer critérios para que haja a devida aplicação da teoria em pauta em prol do reequilíbrio da relação jurídica analisada. Estes requisitos serão retirados por uma leitura doutrinária ampla e inserida dentro do contexto do direito constitucional e da proposta da teoria.

Colocar-se-á posteriormente, também, a comparar a razão de não defender sua utilização analógica neste ramo do Direito, em paralelo aos outros cuja teoria se aplica, tão como também buscará, fundamentadamente, falar sobre os princípios constitucionais que nortearam o desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, da administração pública (sujeito e objeto) e dos Direitos Fundamentais para dar suporte à conclusão, se pondo a construir, numa análise sistemática e estrutural do ordenamento jurídico pátrio, a razão por trás de sua invalidade utilitária.

Far-se-á também, em último grau, comparação da cobrança da Dívida Ativa Nacional feita por meios outros, menos agressivos e mais eficazes, para se concluir a desnecessidade da superproteção processual que a aplicação teórica causa - que se verá como motivo de insegurança jurídica injustificada - no Direito Fiscal.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A HERMENÊUTICA NA BASE TÓPICO-PROBLEMÁTICA

Uma das características notáveis no Sistema Tributário Brasileiro é, com base em uma análise fática, a sua natureza regressiva. A regressividade, que aos moldes de nossos ensinamentos doutrinários tem conceito que não é diametralmente oposto ao de progressividade, uma vez que este se refere à utilização de uma técnica baseada no princípio da capacidade contributiva ou função social da propriedade para que haja uma maior incidência de alíquota sobre manifestações riqueza (Baleeiro, 2018), é na verdade uma consideração de fato, resgatada de uma reflexão sobre como o peso da tributação afeta proporcionalmente as classes sociais menos abastadas, conceito este que é abduzido e atrelado ao Sistema Tributário Brasileiro na Carta de Conjuntura número 60 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA (IPEA, 2023), de autoria do Doutor pela UNB João Maria de Oliveira, citando os economistas Joel Brian Slemrod e Jon M. Bakija.

A causa dessa regressividade é disposta principalmente pela alta carga de tributação sobre o consumo, cuja dor financeira atinge e defasa de maneira proporcionalmente maior aqueles que têm capacidade contributiva menor, ou seja, uma menor renda, já que esta tributação é naturalmente invariável a todas as classes sociais e não cumpre a desonerar o mais pobre que, por exemplo, ao ter incidência de 18% de ICMS sobre seu alimento ou produto indispensável à vida ou trabalho, paga a mesma coisa que o mais rico, que goza do privilégio de pagar este montante, mas com uma menor afetação relativa de sua renda. Em síntese, uma percentagem menor de sua renda estará sendo levada ao pagamento de tributos quando em comparação à do sujeito detentor de menor economia (IPEA, 2023), o que causa a este maior onerosidade.

Importa-nos nesta seção não somente divagar sobre a caracterização hodierna da tributação nacional ou sobre como o sistema sob o qual se funda esta tributação é injusto, apesar de ser tópico afeto ao tema central do artigo, contudo, buscamos estabelecer a conexão do tema “A Inaplicação da Teoria do Diálogo das Fontes no Direito Fiscal” como uma problemática agravante da situação exposta *a priori*, para que se faça aqui entender o significado das consequências da utilização malograda do instituto e o que ele representa tanto para os contribuintes em geral, quanto para

os contribuintes que mais devem sofrer com sua utilização errônea - aqueles que detêm menor poder aquisitivo.

Começando a abordagem sobre a hermenêutica constitucional abraçada em prol da solução, citamos Theodor Viehweg em seu livro *Tópica e Jurisprudência*: “É necessário reconhecer que o próprio problema é algo previamente dado, que atua sempre como guia” (Viehweg, 1979, p. 34).

O conceito de problema, tomado por Viehweg (*ibid.*, p. 34), é o de que este é “toda questão que aparentemente permite mais de uma resposta e que requer necessariamente um entendimento preliminar”, o que se encaixa na acepção multifacetada, variável e explícita posta sobre o Sistema Tributário Brasileiro supra, possivelmente agravada pela aplicação danosa do Diálogo das Fontes no seio do Direito Fiscal atual.

Não cairemos na vacilação que já prevê Canotilho ao falar sobre a condução da questão a um “casuismo sem limites”, lembrando-nos o doutrinador de que o saldo interpretativo não deve ser levado estritamente no sentido problema-norma (Canotilho, 2017), pois, neste diapasão, nos caberá abraçar também a norma, apesar de não como epicentro interpretativo isolado da realidade da questão, mas como um vetor de perspectiva adicional, integrado e direcionado à resolução do problema.

Nesta consideração, o Juiz do Trabalho Zéu Palmeira Sobrinho nos ensina o seguinte:

O problema na tópica, segundo Viehweg, seria analisado com o auxílio e técnicas de argumentação e de persuasão, mas sempre a partir de um recurso retórico chamado de *topoi* (pontos de vista). **A própria norma jurídica, embora pudesse ser considerada um ponto de vista, não se configuraria na referência primordial para se pensar o problema** (Palmeira, 2007, p. 3, grifo nosso).

Fato é, levando em consideração as acepções alcançadas pelos autores citados, escolhemos o uso deste método, e faz-se logo então imperioso para o êxito do trabalho a recepção de catálogos de *topoi* - o que pode ser entendido como “múltiplos pontos de vista” - centrífugos do problema para que se haja uma leitura hábil à resolução da problemática, justamente para não incorreremos no limbo resolutivo que cita Viehweg ao referenciar o modelo interpretativo sistemático que teve suas implicações narradas pelo filósofo Nicolai Hartmann, que descrevendo as más consequências, expôs:

O modo de pensar sistemático procede do todo. A concepção é nele o principal e permanece sempre como o dominante. **Não há que buscar um ponto de vista. O ponto de vista está adotado desde o princípio. E a partir dele se selecionam os problemas. Os conteúdos do problema que não se conciliam com o ponto de vista são rejeitados. São considerados como uma questão falsamente colocada.** Decide-se previamente não sobre a solução dos problemas, mas sim sobre os limites dentro dos quais a solução pode mover-se (Harmann, *apud* Viehweg, 1979, p. 35, grifo nosso).

A tópica, em contrapartida, não incorre neste empecilho, já que, levando-nos a partir do problema, não teríamos que nos preocupar com os limites circunscritos por quaisquer sistemas limitantes específicos, contudo, claro, tomando o devido cuidado com o já referido “casuísmo sem limites”. Agora, com a razão interpretativa posta, nos debruçemos sobre o início da abordagem ao tema principal.

3 A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES

Poremos a dar contextualização histórica e conceitual à teoria, para que logo então possamos nos encarregar de dissertar sobre a função de sua aplicação no âmbito fiscal, e logo contrapô-la posteriormente.

3.1 ORIGEM E CONCEITO

A Teoria do Diálogo das Fontes foi, de acordo com Marques (2020) um postulado teórico desenvolvido e nominado pelo Doutor Erik Jayme, discorrido, para mais, em seu livro intitulado *Identité Culturelle et Intégration: le droit international privé postmoderne*. A referida tese propunha e explicava a necessidade de integração “coerente e coordenada” das fontes supervenientes do direito, suscitando a abdução de um novo metacritério - este de maior complexidade - de resolução para conflitos antinômicos, não mais satisfeitos pelos clássicos anteriormente aplicados, apresentados e dissertados por expoentes já consagrados pela Doutrina mundial tal qual Norberto Bobbio - temporalidade, especialidade e hierarquia (Benjamin; Marques, 2018).

O problema vislumbrado no uso dos metacritérios, há de se ratificar, não é sobre sua insuficiência resolutiva propriamente dita, diferentemente do que se vê na hipótese capitulada por Bobbio (2020) em seu livro *Teoria do Ordenamento Jurídico*,

pois, seriam sim capazes de resolver os casos posteriormente citados por este trabalho. Contudo, não obstante sua suficiência prática, não seriam capazes de abarcar, em uma leitura constitucional sistêmica - reportando-nos ao conceito de Constituição de Schmitt (2008) - os princípios protecionistas da decisão política fundamental.

O Diálogo das fontes aludia a um plano de aplicação sistêmica do holístico conjunto legal adotado pela ordem jurídica vigente, para se cuidar de determinado tema de forma a se fazer convergir a utilização de seus múltiplos institutos no intuito de adequar-se de maneira mais fiel à compreensão dos valores e direitos constitucionalmente incrustados - estes a favor dos desprivilegiados e vulneráveis, como bem explica o Ministro do *Superior Tribunal de Justiça* Antonio Herman V. Benjamin em conjunto com a Professora Cláudia Marques (2018) - dissociando-se dos outros modelos resolutivos paradigmáticos predecessores, mencionados anteriormente. A proposta era ultrapassar brocardos jurídicos bastante conhecidos - "*lex posteriori derogat lex priori*" e "*lex specialis derogat legi generali*", critérios de temporalidade e espacialidade, respectivamente, para dar margem à compreensão de que eventual lei geral e posterior poderia, caso mais protetiva, ter seu conteúdo normativo introduzido ao caso concreto caso a lei protetiva - esta especial e anterior - não cumprisse com seu objetivo, ou seja, não fosse mais tão protetiva quanto antes. Reafirma o dito acima o Dr. Arthur Moura (2019).

Como bem frisa o caro doutrinador da hodiernidade na matéria "execução fiscal" - o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Arthur Moura - a lei é retrato de sua época, contudo, não necessariamente irá estagnar-se em seu tempo para ver-se capaz de inutilizar o direito que toca às relações jurídicas que ocorrem, mas irá sim evoluir, conjuntamente com os valores e princípios da sociedade em que se encontra (Moura, 2019).

Notadamente, para nortear o cumprimento da proposição feita pelo jurista alemão Erik Jayme, faz-se imprescindível a definição de alguns critérios para aplicação da teoria em pauta - estes sistematizados em tópicos seguintes do presente trabalho - tanto para fins didáticos quanto práticos, uma vez que já é entendido pela melhor Doutrina que muitas decisões da jurisprudência pátria que receptam a tese atualmente são deficitárias de apropriado aprofundamento teórico (Benjamin; Marques, 2018).

Para não nos estendermos, em virtude de dissertarmos sobre os pontos aqui versados mais à frente, satisfaz-nos incipientemente compreender que devem ser considerados critérios específicos, que separamos em três vertentes - jurídica, social e política -, sendo o mais importante à explicação conceitual da teoria o entendimento firmado de que é condição indispensável à sua aplicação a existência de uma proteção - expressa ou implícita - nativa e incontestável dos princípios constitucionais e de seus valores (Benjamin; Marques, 2018) para que só então o direito fundamental, exercido por meio de lei protetiva própria (Moura, 2019), tutele determinada matéria e assim seja alvo do Diálogo das fontes.

Por fim, sintetizamos o que é o Diálogo das Fontes como: um metacritério sofisticado e complexo de resolução antinômica que ultrapassa os métodos clássicos e que busca atender o teor de garantismo natural do movimento constitucionalista, uma vez que busca reequilibrar, com base nos princípios exaltados pela constituição, as relações jurídicas em favor dos polos mais vulneráveis e hipossuficientes, por meio de uma comunicação conjugada de fontes normativas. Vale-nos lembrar com que conceito se firma, também, o movimento constitucionalista do Estado democrático de Direito, que se compreende receptivo à proposta, uma vez que é descrito por Canotilho com a seguinte aceção sob a base do *Princípio da Democracia Econômica e Social*:

O princípio da democracia econômica e social constitui uma autorização constitucional no sentido de o legislador democrático e os **outros órgãos encarregados da concretização político-constitucional** adoptarem as medidas necessárias para a evolução da ordem constitucional sob a óptica de uma justiça constitucional nas vestes de uma justiça social (Canotilho, 2017 p. 338, grifo nosso).

A referência a “outros órgãos” casa de maneira lógica com a utilização da tese pelo judiciário, no intuito de equacionar e equalizar as relações jurídicas constitucionalmente protegidas. Com o supracitado, temos a validação e atestado da necessidade de inserção do postulado teórico. Agora, colocar-nos-emos mais profundamente sobre a sistematização dos requisitos de uso da teoria.

3.2 O DIÁLOGO DAS FONTES E OS REQUISITOS PARA SEU USO

Caberá a nós, a partir deste momento, com base na necessidade aferida pelo que se foi referido no subtópico supra quanto ao déficit de aprofundamento teórico que ensejou aplicação possivelmente abusiva da teoria no âmbito nacional (Benjamin; Marques, 2018), chegar, por meio de uma análise doutrinária sobre a sua natureza, a uma sistematização, para fins didáticos e práticos, dos requisitos necessários - entenda-se mínimos - para a utilização possível e prudente do Diálogo das Fontes nos casos concretos.

Abordaremos a sistematização em uma tripartição que se discriminará, respectivamente, nos aspectos jurídico, social e político, no intuito não só de estabelecer critérios à aplicabilidade, como também possibilitar a própria compreensão fundamental da teoria em questão, em base doutrinária.

Em observação, estabelecemos que entendimento geral sobre os aspectos como requisitos de uso somente deverá se lograr quando da conjugação holística de todos, fazendo-se perceber a natureza indissociável do conjunto.

3.2.1 Aspecto Jurídico: normas gerais posteriores mais benéficas vs normas especiais anteriores menos benéficas

Importa-nos dizer, inicialmente, que o Diálogo das Fontes se propõe a realizar, em seu âmago, uma comunicação entre tipos de normas de caracterização específica, ambicionando, no caso concreto, lograr êxito na resolução da relação antinômica entre uma norma geral posterior mais benéfica em face de uma norma especial anterior menos benéfica - podendo-as entender, por assim, como normas mais ou menos protetivas (Moura, 2019). Neste diapasão, poder-se-ia entender a teoria aqui versada não como mero instrumento resolutivo que busca apaziguar conflito aparente inédito, mas sim teoria que busca revolucionar o próprio conflito entre os dois metacritérios - especialidade e temporalidade,

Interessa-nos lembrar, assim, que pelo critério da especialidade ser critério de força maior em relação ao da temporalidade, em caso de conflito de ambos, como explica Bobbio, este último terá sua preponderância afastada pelo primeiro, resultando, quando do evento, na aplicação ao caso concreto da norma especial, mesmo que anterior, em vez da norma geral e posterior (Bobbio, 2020). O Diálogo das Fontes, por outro lado, inverteria essa mencionada aplicação por caracterizar a lei

geral posterior como a mais benéfica ao vulnerável tutelado pela lei especial - fator mais bem discorrido no tópico 3.2.3.

Para clarificar a razão do caráter benéfico da lei ser o atributo diferencial para a aplicação da teoria, compete-nos esclarecer que a própria proposta da lei é “preservar a *ratio legis* da lei especial anterior aplicando-se a lei geral posterior” (Moura, 2019, p. 60). E como lei protetiva, entenderíamos aquela, em razão de seu fundamento constitucional, que institui prerrogativas a bem jurídico escolhido, conferindo uma tutela mais efetiva (*ibid.*).

Precisamos ressaltar, contudo, que não importaria o caráter hierárquico das normas em pauta, uma vez que, por duas razões, ele não estaria a influenciar o resultado final do Diálogo das Fontes, sendo: 1) o fundamento legal da proteção normativa inferior advir necessariamente de mandamento constitucional (Benjamin; Marques, 2018), de maneira incontestável, como veremos no aspecto político disposto mais à frente; 2) o conflito entre os critérios hierárquico e de especialidade poderem ter qualquer dos dois critérios levado em consideração para sua resolução, dependendo do intérprete e do fundamento da especialidade (Bobbio, 2020). Para reforçar esta segunda razão, segue o que fala Bobbio sobre o assunto, quando disserta sobre o conflito entre os critérios da hierarquia e da especialidade:

A solução dependerá também neste caso, como no da falta dos critérios, do intérprete, o qual aplicará ora um ora outro critério, segundo as circunstâncias. A gravidade do conflito deriva do fato de que estão em jogo dois valores fundamentais de todo ordenamento jurídico, o do respeito da ordem, que exige o respeito da hierarquia e, portanto, do critério da superioridade, e o da justiça, que exige adaptação gradual do direito às necessidades sociais e, portanto, o respeito do critério de especialidade (Bobbio, 2020, p 107).

Vemos, com abdução do exposto, que o aspecto jurídico que possibilita a aplicação do postulado ora pronunciado é um pressuposto jurídico fático: a existência de um conflito aparente entre uma norma especial anterior menos benéfica ao objeto juridicamente tutelado e uma norma geral posterior mais benéfica que tutela outros objetos e tão como também deve abarcar o mesmo objeto. O presente aspecto já fora apresentado, inclusive, pelo Doutor Arthur Moura, quando explicando a aplicação do Diálogo das Fontes no Microssistema das Execuções Fiscais em seu livro *Lei de Execução Fiscal: Comentada e Anotada* (Moura, 2019).

Por último, não nos custa referenciar o voto do e. Min. Joaquim Barbosa na ADIn 2.591, quando a enfrentar a possibilidade de aplicação da teoria do Diálogo das Fontes frente a normas do Sistema Financeiro em conjugação com normas do Código de Defesa do Consumidor - estas editadas por Lei Ordinária e aquelas por Lei Complementar. No voto, dando aval à utilização da Teoria no caso em tela, ele reitera que: “não há, *a priori*, porque falar em exclusão formal entre essas espécies normativas, mas, sim, em ‘influências recíprocas’, em ‘aplicação conjunta das duas normas’ [...]” - dando-nos a noção que mesmo em situação normativa diferenciada, em que Lei Complementar e Lei Ordinária estão digladiando-se, será possível o diálogo.

3.2.2 Aspecto Social: disparidade de armas, relação jurídica verticalizada e bem jurídico vulnerável

Outro pressuposto fático de aplicação a ser analisado com minúcias é o fator de vulnerabilidade social, que se conclui, finalmente, num conflito somente dirimido de maneira isonômica quando amparado pela lei e colocado à tutela do poder jurisdicional estatal, como leciona Marinoni em capítulo próprio do livro Curso de Direito Constitucional, referindo-se à igualdade material (Sarlet *et al*, 2023, p. 394).

Faremos, agora, entendimento de concepção pertinente ao tema - o significado de “constitucionalização” do garantismo, que veremos como o que dá causa ao que relata Claudia Marques quando cita que o poder legislativo, em seu eixo funcional, tende na atualidade a priorizar em sua legiferância a proteção de grupos ou temas específicos, tais quais os que ela chama de: 1) campos de “aplicação subjetivamente geral”, que tocam em assuntos de direito material de interesse de grupos seletos - a exemplo do Código de Defesa do Consumidor e Estatuto da Criança e do Adolescente - ou que tratam de outros temas, como contratos especiais tais quais os regulados pela Lei de Plano de Saúde e Lei de Consórcio etc., ou de; 2) campos de “aplicação especial materialmente”, que se designam como normas que se cuidam a podar relações especiais, a exemplo da Lei de Liberdade Econômica, mas que também tem influência em grupos diversos (Marques, 2020).

A *constitucionalização*, que precede e fundamenta, por vezes, o ingresso que essas referidas normas infralegais têm no ordenamento jurídico, conceitua-se, de

acordo com Canotilho (2017, p. 378), como a “incorporação de direitos subjetivos do homem em normas formalmente básicas, subtraindo-se o seu reconhecimento e garantia à disponibilidade do legislador ordinário”. Falaremos mais sobre ela no subtópico seguinte, contudo, torna-se necessário trazer sua definição para fazermos correlação com a *Fundamentalidade* em seu aspecto **material**, descrita por Canotilho (*ibid.*, p. 379) como a ideia que “insinua que o conteúdo dos direitos fundamentais é decisivamente constitutivo das estruturas básicas do Estado e da sociedade”.

Depreende-se, logo, que Canotilho, na 7ª edição de seu livro *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, vê que esses mandados constitucionais incorporados - neste caso mandados de iminente **proteção** e que criam os direitos subjetivos - têm suporte de validade dado pela realidade social e pela estrutura estatal, esta, no caso da teoria do Diálogo das Fontes, que demonstra, no seio de sua necessidade, aplicar isonomia material numa relação naturalmente verticalizada para que haja paridade de armas, cuidando-se do polo mais vulnerável (Benjamin; Marques, 2018).

Cuidaremos, como já dito, de dissertar ainda mais sobre estes conceitos mais à frente. Verá-se assim, portanto, com o que foi descrito, que o aspecto social estará intimamente ligado ao aspecto político, comportando-se, como explicado acima, como sua fonte de validade material.

Isto posto, vemos, já por extração do trabalho coordenado pela autora Claudia Lima Marques em seu livro *Diálogo das Fontes: novos estudos sobre a coordenação e aplicação das normas no direito brasileiro*, de 2020, que a teoria deve considerar-se aplicável - e o é, de fato, pelos Tribunais brasileiros - quando por necessidade de microssistemas que instruem-se a beneficiar, individual ou coletivamente, vulneráveis que se vêem em relações jurídicas verticalizadas. Não por menos, como se enxerga no estudo supracitado, que por volta de 70% das decisões nos Tribunais de Justiça versam sobre relações consumeristas - demonstração primal de ramo jurídico essencialmente designado para proteção de polo mais fraco (Marques, 2020), que é o consumidor.

Coadunando em seus termos com a interpretação aduzida, ainda diz o Ministro Herman Benjamin, em artigo em conjunto com a Professora Claudia Marques que: “A teoria do diálogo das fontes é uma solução flexível e aberta, de valorização dos

direitos humanos de solução mais favorável à cooperação internacional ou aos mais vulnerável da relação” (Benjamin; Marques, 2018).

Destarte, para se haver “mais vulnerável” em relação jurídica, deve-se, por lógica, haver “menos vulnerável”, importando em inferência de que há de fato uma relação jurídica verticalizada.

O exposto até o momento entra em acordo, vale lembrar, com o próprio *princípio da Democracia Econômica e Social* - citado no tópico 3.1, já que é, reitera-se, um fundamento substancial do princípio Democrático Econômico e Social a concretização político-constitucional no intuito do alcance de uma justiça de roupagem social.

Novamente, citando o livro *Diálogo das Fontes: Novos Estudos sobre a coordenação e Aplicação das normas no direito brasileiro* - capitaneado por Claudia Marques e Bruno Miragem - chegamos ao propósito de Erik Jayme ao elevar tal teoria:

Essa teoria de Erik Jayme do diálogo das fontes tem se mostrado muito útil para a decisão de casos difíceis e jogado nova luz à solução dos conflitos de leis, assegurando uma aplicação simultânea e coordenada das leis brasileiras **de forma a dar efetividade aos mandamentos constitucionais, em especial o da proteção dos mais fracos**. Aplicar as leis, interpretá-las e colmatar as eventuais lacunas, sem perder de vista os valores e mandamentos constitucionais, assegurando uma unidade valorativa das fontes e do ordenamento jurídico brasileiro é a tarefa difícil, mas necessária (Marques; Miragem, p. 18, 2020, grifo nosso)

Em síntese, temos, com o exibido, confirmação de mais um pressuposto fático necessário à aplicação do Diálogo das Fontes ao caso concreto sob a visão doutrinária de sua criação, sendo este: a caracterização de uma realidade social e estrutural do Estado que vislumbra e busca equalizar conflitos não paritários de interesses grupais que resultam em relações jurídicas verticalizadas, no intuito de equilibrar esta relação sempre em favor do polo mais vulnerável.

3.2.3 Aspecto Político: Proteção Constitucional Conferida de Forma Inequívoca

Como observado, a *constitucionalização* foi conceituada por Canotilho (2017, p. 378) como a “incorporação de direitos subjetivos do homem em normas formalmente básicas, subtraindo-se o seu reconhecimento e garantia à disponibilidade do legislador ordinário”, conceito estabelecido que nos dará compreensão da razão

estrutural da carta constitucional e que alude a uma rigidez e segurança jurídicas que servem de estabilizadores sociais.

Como fala também o autor, a *Fundamentalidade*, quanto ao seu aspecto *material*, cuida de definir a razão da materialização do conteúdo constitucional dos direitos fundamentais, estes, nas escritas de Canotilho - enquanto referenciando-se a Cruz Villalon - que dependem da constituição para existirem: “daí a conclusão do autor em referência: os direitos fundamentais são-no, enquanto tais, na medida em que encontram reconhecimento nas constituições e deste reconhecimento se derivem consequências jurídicas” (Canotilho, p. 377), assevera o Constitucionalista, no intuito de explicar a *ratio* de sua fonte e sua *ratio* para com a sociedade.

Ademais, Sarlet *et al* (2023, p. 145), propõem definição que aduz que “direitos fundamentais são posições jurídicas reconhecidas e protegidas na perspectiva do direito constitucional interno dos Estados”, mais uma vez fazendo-nos retornar ao caráter protetivo das disposições políticas fundamentais. Guardemos este conceito para correlacionarmos ao próximo.

Em outra dimensão, nos levando a falar agora sobre o chamado “direito subjetivo” - citado à definição de *constitucionalização* tomada *a priori* - é esclarecido seu teor conceitual pelo jurista Hans Kelsen como **proteção ou tutela de um interesse**, e em suas palavras, dissertando sobre o que a expressão essencialmente representa, ele diz: “esta proteção consiste no fato de a ordem jurídica ligar à ofensa desse interesse uma sanção, quer dizer, no fato de ela estatuir o dever de não lesar esse interesse” (Kelsen, 2020, p. 149). Contamos, então, que o direito subjetivo nada mais nada menos é que uma proteção legal instituída por vontade política.

A conclusão sobre as estrofes supra é que os direitos subjetivos incorporados pelo processo de *constitucionalização* revertem-se e devem se reverter, na verdade, no próprio conceito de proteção constitucional que engloba também a circunscrição do que define fatidicamente o direito fundamental - ou seja, ao serem constitucionalizados os direitos subjetivos, eles, em um *quantum* conceitual, se confundem, teoricamente, em algum grau com os direitos fundamentais

O Diálogo das Fontes, como predeterminado nos subtópicos supra, fora uma tentativa de proteger determinada relação de desigualdade em favor do vulnerável, sendo esta proteção vista como direito subjetivo digno, por decisão política, de constitucionalização e incrustada como um direito fundamental pela definição

plasmada acima. O Diálogo, harmônico, plural e coerente, como reverberam o Ministro Herman Benjamin e a Doutrinadora Claudia Marques, serve, em seu escopo utilitário, para atender aos valores dos direitos fundamentais (Benjamin; Marques, 2018), estes caros à sociedade em sua tutela coletiva e individual. Levando em conta exemplo de maneira mais notável, a aplicação teórica no Direito Consumerista é um dos direitos fundamentais, subjetivos, que atendem a essa consideração.

Pelo art. 5º, inciso XXXII da Constituição Federal se diz: “o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor” (Brasil, 1988). Também, não muito longe, encontramos outra proteção constitucional exalada já no início da nossa carta quanto ao Direito do Trabalho, uma vez que a constituição dita como um fundamento da nossa república, em seu art. 1º, inciso IV: “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” (Brasil, 1988), respaldando os inúmeros outros direitos expressamente resguardados constitucionalmente para o trabalhador, já que, diferentemente do Direito Consumerista, onde a constituição somente delimita um mandado de proteção que não dá eficácia plena à defesa proposta, o compêndio do Direito Trabalhista grafado na carta determina uma miríade de garantias ao trabalhador - bastando-nos olhar incipientemente seus artigos 6º e 7º, em primeiro plano.

Vale ressaltar e relembrar que as disposições no campo processual em sede constitucional, sejam elas de aplicação principiológica (referindo-se a direitos fundamentais processuais gerais como o da ampla defesa e do contraditório e o do devido processo legal) ou de criação de espécies típicas processuais (como os remédios constitucionais, tal qual o mandado de segurança, o *habeas corpus* e o *habeas data*) também podem e devem ser considerados como direitos essencialmente fundamentais, talvez até de maior importância, uma vez que este seria uma espécie de direito fundamental instruída a possibilitar a defesa de outros direitos fundamentais (Sarlet *et al*, 2023), estes imprescindíveis.

Assim, de maneira sintética, fazendo correlação com o *aspecto social* plasmado no tópico 3.2.2, ver-se-ia que aplicar o diálogo no âmbito do direito processual, logo então, seria tão necessário quanto aplicá-la no âmbito do direito material, uma vez que só amparado pela via processual que se poderia fazer o equilíbrio de tal relação jurídica em disparidade de armas.

Foi-nos, até o momento, importante definir as acepções basilares sobre os direitos fundamentais, pois, como demonstrado em tópicos supra pela própria visão

do autor da teoria - o jurista Erik Jayme - e sua receptora em terras brasileiras - a jurista Claudia Marques - o Diálogo das Fontes fora criado para dar vazão a um equilíbrio condizente com uma política constitucional que é expressa por um Direito Fundamental. Com isso, poderia criar-se o argumento de que somente um direito subjetivo constitucionalizado, recepcionado como fundamental e com mandado de proteção expresse ou inequívoco, poderia fazer jus à aplicação do postulado teórico, o que não seria possível com qualquer dever fundamental exposto na carta constitucional, tais quais os deveres advindos do princípio da *Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse privado*.

Devemos pontuar, contudo, que a contraposição entre direito fundamental e dever fundamental a que nos referimos é aquela à qual alude Kelsen (2020, p. 140) quando fala que: “na descrição do Direito, o direito (subjetivo) avulta tanto no primeiro plano, que o dever quase desaparece por detrás dele”. É o que se coloca em primeiro lugar e que, ao final de sua aplicação, reverbera na criação de um dever que tem sua condição de existência e sua razão de ser vinculadas ao próprio direito subjetivo.

4 O PROBLEMA DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL

A partir deste momento, pomo-nos a refletir sobre a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes no âmbito do Direito Fiscal, empregando tanto parcela do conhecimento construído e exposto ao longo deste trabalho quanto adicionando dados jurisprudenciais e até quantitativos relevantes à discussão.

4.1 A APLICAÇÃO DA TEORIA NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL

O Diálogo das Fontes fora usado em diversos ramos do Direito, contudo, tomando como foco o Direito Fiscal, vemos que casos de grande repercussão foram verificados, inclusive, agora, fazendo-se necessário interpretarmos o que se viu referido nestas decisões de grande impacto, tal qual como no AgRg no REsp 1.196.537/MG, que tratou da comunicação dialógica entre o Código Tributário Nacional (tendo sido introduzido do artigo 185-A no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005) e o Código de processo civil de

1973 (que teve a Redação do art. 655 alterada tão como adição do o art.655-A pela Lei nº 11.382, de 2006), com as razões da usabilidade do Diálogo das fontes dispostos a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO QUE CONSTA NO PÓLO PASSIVO A SOCIEDADE DEVEDORA E OS SÓCIOS. PENHORA. SISTEMA BACEN-JUD. LEI Nº 11.382/2006. ARTS. 655, I E 655-A, DO CPC. TEMPUS REGIT ACTUM. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1184765/PA. NOMEAÇÃO DE DEPOSITÁRIO. RECUSA AO ENCARGO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 319 DO STJ.

[...]

9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil.

10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, **as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial** (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo.

11. Deveras, a ratio essendi do artigo 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente "colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que **deriva do dever fundamental de pagar tributos** (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)" (REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008).

[...]

(AgRg no REsp n. 1.196.537/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3/2/2011, DJe de 22/2/2011, grifo nosso)

Análise mais aprofundada dos aspectos opostos à aplicação da teoria no âmbito do Direito fiscal será feita mais adiante, contudo, já podemos notar que, abduzindo compreensão das razões do julgado acima, temos que, primariamente, é ressaltado o aspecto jurídico de aplicabilidade da teoria - aspecto este mais superficial e de fácil exame que os outros aspectos.

Outro ponto importante é também ressaltar que, como bem dita o julgado, já fazendo também referência ao REsp 1.074.228/MG, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, há consideração predominantemente clara de que se ressalta na aplicabilidade do postulado teórico o fato do pagamento de tributos ser dever fundamental - constitucionalmente previsto e esclarecido.

Razões estranhas também foram suscitadas em outras decisões que citam o Diálogo das Fontes no Direito fiscal, tais quais os listados abaixo:

- 1) REsp 1.272.827/PE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/5/2013, DJe de 31/5/2013 - deu ensejo à resolução do Tema 526, que falou sobre a necessidade atendimento de pré-requisitos (apresentação de garantia, perigo de dano e evidência do direito) para concessão de efeito suspensivo aos Embargos à Execução Fiscal com base no Diálogo das Fontes.

Importa-nos dizer que na decisão foi levantada a teoria de maneira superficial, tendo, confessoramente na ementa, outras causas hermenêuticas para ter-se chegado à conclusão do incidente, tais como o “uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73” e a utilização de “interpretação histórica dos dispositivos”, o que demonstra que, sem o devido aprofundamento, a teoria não fora aplicada sob o prisma basilar de sua intenção criadora, servindo apenas de mero reforço argumentativo, o que coaduna com a ideia anteriormente referenciada no tópico 3.1 e firmada pelo Ministro Herman Benjamin em conjunção com a Profa. Claudia Marques no tocante a falar sobre a carência de aprofundamento teórico ao se abarcar o Diálogo das Fontes em nossa jurisprudência (Benjamin; Marques, 2018).

- 2) REsp 1.184.765/PA, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/11/2010, DJe de 3/12/2010 - deu ensejo à resolução do Tema 425, que firmou tese sobre a desnecessidade do exaurimento de diligências extrajudiciais, por parte do exequente, a fim de se autorizar o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras via BACEN-JUD, fundando-se nos mesmos argumentos do AgRg no REsp n. 1.196.537/MG (primeiro julgado aqui exposto).

Interessante citar o fato constante na página 11 do inteiro teor do acórdão que cita que às fls. e-STJ 232/272, o Banco Central do Brasil, atuando como *amicus curiae*, conclui em seus itens *d* e *e*, em argumentação, que:

[...] *d*) o emprego das regras clássicas de solução de antinomias (no caso concreto, a regra da especialidade), **resultaria no absurdo lógico de colocar o credor privado em situação mais vantajosa que o credor**

público, mesmo quando este fosse cobrar créditos tributários - derivados do dever fundamental de pagar tributos; e) **o Superior Tribunal de Justiça tem utilizado os critérios hermenêuticos apregoados pela Teoria do Diálogo das Fontes, a fim de solucionar impasses como o descrito. Com base nesses critérios**, capazes de fornecer respostas coerentes com o ordenamento jurídico, já se pacificou, no Superior Tribunal de Justiça, entendimento no sentido da 'possibilidade do uso da ferramenta BacenJud para efetuar o bloqueio de ativos financeiros, em interpretação conjugada dos artigos 185-A, do CTN, 11, da Lei 6.830/80, e 655 e 655-A, do CPC [...] (STJ apud Procuradoria do Banco Central do Brasil, 2010, p. 11 e 12, grifos nossos).

Não obstante a apresentação de suas considerações por parte da Procuradoria do Banco Central, faltou demonstração de qualquer argumento que consolidasse ou fizesse remissão ao critérios e fundamentos elencados pelo STJ à aplicação da dita teoria, e tão como, não por menos, a justificativa do porquê seria absurdo lógico o credor privado, este menos poderoso e capacitado por não ter o aparato estatal ao seu dispor, ter vantagens executivas em relação à Fazenda Pública, esta que principiologicamente deveria se encontrar limitada pelo advento do próprio constitucionalismo, que como diz Canotilho, conceituando-o:

Constitucionalismo é a teoria (ou ideologia) que ergue o **princípio do governo limitado** indispensável à garantia dos direitos em **dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade**. Neste sentido, o constitucionalismo moderno **representará uma técnica específica de limitação do poder com fins garantísticos** (Canotilho, 2017, p 51, grifo nosso).

Inegável é o papel dos tributos na manutenção do Estado e na promoção dos serviços públicos indispensáveis, pois, como já Diria o Procurador da Fazenda Nacional, o Dr. Arthur Moura: “como se sabe, a realização de qualquer serviço gera custos. Por esse motivo, é necessário que o Estado disponha de recursos financeiros para financiar os serviços por ele proporcionados à população” (Moura, 2019, p. 31). Contudo, a acepção plasmada pelo excerto do julgado não se vê, já que sem fundamentação histórica ou principiológica mínima, sob guarida da lógica constitucional, que por si só não só não impede o cidadão de reter direitos positivos, tão como literalmente limita o Estado justamente para que os possa exercer em plenitude, como assevera Canotilho.

Partindo agora para os aspectos opostos à aplicação da referida teoria no âmbito fiscal, nos debruçaremos melhor sobre tais questões. Mas vale a síntese de que, até mesmo nas decisões mais importantes do STJ quanto à matéria, fora usado

de maneira superficial - ou “fundamentadamente superficial”, para melhor dizer - o Diálogo das Fontes. Caber-nos-ia fazer maior análise disso em trabalho posterior.

4.2 ARGUMENTOS OPOSTOS À APLICAÇÃO DA TEORIA NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL

Colocar-nos-emos, neste momento, a discutir a ausência de cumprimento de dois aspectos - social e político - já construídos anteriormente no presente trabalho. O primeiro aspecto, no entanto, será desconsiderado, uma vez que não há de se falar em ausência deste critério na aplicação do Diálogo das fontes, já que, dentre os três, é o de notabilidade mais objetiva e certa, fazendo-nos compreender assim que para discutir os outros critérios, podemos logo então verificar se este está posto, e se não está, não há o que mais se falar em Diálogo das fontes, uma vez que os critérios clássicos já resolvem as antinomias declaradas.

4.2.1 O descumprimento ao aspecto social

Ao final do tópico 3.2.2 deste trabalho, chegamos à conclusão sobre a existência do aspecto social como pressuposto fático, deduzindo a denotação, assim, da *ipsis litteris*: “caracterização de uma realidade social e estrutural do Estado que vislumbra e busca equalizar conflitos não paritários de interesses grupais que resultam em relações jurídicas verticalizadas, no intuito de equilibrar esta relação sempre em favor do polo mais vulnerável”.

Vê-se inicialmente que a relação Estado-Contribuinte cumpre sim com a primeira premissa estabelecida pelo aspecto social - qual seja, uma relação verticalizada, não paritária. Entretanto, observa-se que a aplicação do Diálogo, como usado hodiernamente, principalmente pelos tribunais superiores (vide tópico 4.1), não busca cumprir com a segunda premissa estabelecida pelo postulado teórico, esta sendo a equalização e equilíbrio do conflito em favor do polo mais vulnerável, que como já lecionado tantas vezes ao longo deste trabalho, é o contribuinte.

Para lembrarmos a *ratio iuris* da teoria ora pautada, ratificamos o que asseveram Marques e Benjamin, fazendo remissão ao que se destaca na teoria:

O fascinante na teoria de Erik Jayme do “diálogo das fontes” é sua força simbólica, de contribuir à aplicação das normas valorativas de direitos humanos e protetivas da condição humana; contribuir à aplicação mais do que contrapor e exaltar o conflito entre direitos. Em um mundo pluralístico, como o que vivemos, todas as teorias que ajudam a ressaltar a dignidade da pessoa humana, o direito à saúde, à vida, à qualidade, **à proteção diferenciada de grupos mais vulneráveis de nossa sociedade de risco, deve ser destacada**, como afirmava Rawls (Benjamin; Marques, 2018, p. 2, grifo nosso).

Vale a rememoração que faz Canotilho (2017) quando conta a história - pelo contexto de compreensão do modelo-historicista - da *Magna Charta* e de seu caráter protetivo à pessoa e aos bens de todos os ingleses. Desde aquela época, vemos assim, necessitava-se de proteção ordinatória legal para se reter a coação exacerbada do poder político, gravando-se ao longo da história justamente como o imprescindível *due process of law* - ou em bom português, o *Devido Processo Legal*, que teve a intenção de tutela do povo e limitação ao Estado. Nesta análise, poderíamos considerar assim o povo como o dito grupo vulnerável e em risco.

Ainda mais que isso, aprendemos com o dito constitucionalista português que, em reflexão sobre o advento do constitucionalismo moderno, fundante da contemporaneidade, tivemos duas funções primordiais, sendo estas:

[...] (1) ordenar, fundar e limitar o poder político; (2) reconhecer e garantir os direitos e liberdades do indivíduo. Os temas centrais do constitucionalismo são, pois, a *fundação e legitimação* do poder político e a *constitucionalização das liberdades* (Canotilho, 2017, p. 54-55, grifos do autor).

Deste modo, percebe-se a incoerência ao se tratar o Estado como parte atendida pelo uso do postulado teórico do Diálogo das Fontes sob a óptica de cumprimento do aspecto social, já que, como se vê, para além de ser o contribuinte polo mais fraco, ainda corrobora essa leitura a aplicação dos limites estatais que, não por menos, ocorreram justamente no intuito de proteger tanto a liberdade pessoal quanto patrimonial do povo.

4.2.2 O descumprimento ao aspecto político

Chegamos à conclusão do argumento, no tópico 3.2.3, de que apenas situação jurídica respaldada pela proteção de um direito fundamental, ou, em outras palavras,

um direito subjetivo constitucionalizado, em perspectiva de tutela tendente a equilibrar relação jurídica vertical, poderia ter a si aplicada a teoria em pauta.

Fato é que, sem muita digressão apologética, poderíamos afirmar que não existe possibilidade de se enquadrar ao Direito Fiscal a utilização do Diálogo das Fontes, ou, pelo menos, não quando de sua aplicabilidade pudéssemos retirar ainda mais vantagens e privilégios à parte já juridicamente mais beneficiada - o Estado -, justamente pelo fato de não haver saldo interpretativo dentro da Carta Magna que nos faça compreender qualquer proteção expressa e inequívoca à parte mencionada, em contrapartida ao que achamos quanto ao Direito do Trabalho e do Consumidor.

Doutrinadores e operadores do direito que compartilham a visão de que o Diálogo das Fontes é aplicável ao âmbito fiscal, tais quais os ilustres Doutores Arthur Moura, Paulo Mendes de Oliveira e outros Douts Procuradores da Fazenda Nacional, fundam-se na razão de que se em algum momento fora dado tratamento mais benéfico à matéria por via legal, este tratamento, caso superado por lei geral e aplicado, por exemplo, à generalidade pelo Código Civil ou pelo Código de Processo Civil, deve também se estender, logo assim, como que em uma evolução histórica, à matéria fiscal (Moura, 2019), causando o desfavorecimento do suposto contribuinte.

Compreender-se-ia, logo então, que se infinitas melhorias - estas mais vantajosas à administração fiscal - fossem logradas no compêndio de uma lei geral, então teríamos que estendê-las sem maiores averiguações às leis fiscais em favor do fisco, concepção esta que alegamos errônea, já que: 1) deve-se considerar o que há de expresso na constituição, que em momento algum versa sobre prerrogativas ilimitadas à administração fiscal para cobrar seu crédito; 2) deve-se aplicar a teoria do Diálogo das Fontes prevendo o cumprimento dos critérios supracitados ao longo deste trabalho e; 3) deve-se considerar os limites da proteção para que não haja degradação dos direitos fundamentais insuprimíveis, tais quais o da propriedade privada, livre iniciativa e do não confisco, todos plasmados na constituição.

Ávido indício de que os privilégios dados à cobrança do crédito público não têm natureza constitucional inequívoca e expresso é o fato de que Humberto Theodoro Júnior (2022), em seu livro Lei de Execução Fiscal 14ª edição, em nenhum momento faz menção de dispositivo constitucional, com o doutrinador citando somente leis de força ordinária ou complementar, tais quais a Lei de Execução Fiscal, Lei de Falência, e o Código Tributário Nacional. Moura (2019), por outro lado, apesar de considerar a

Constituição Federal, também falta com a indicação de dispositivos expressos que delimitam o teor privilegiado do Direito Fiscal em favor do Estado. O que se faz nas obras referenciadas dos autores, na verdade, é uma leitura conjugada dos princípios constitucionais e a vinculação da cobrança do crédito público à continuidade dos serviços públicos.

Imprescindível lembrar, como nos atenta Canotilho (2017, p 54-55, grifo nosso) em seu manual de Direito Constitucional, que a Constituição - decisão política fundamental, conceito já referenciado de Carl Schmitt - teve o intuito em seu sentido moderno de: “(1) ordenar, fundar e **limitar** o poder político; (2) reconhecer e garantir os direitos e liberdades do indivíduo. Os temas centrais do constitucionalismo, pois, a *fundação e legitimação* do poder político e a *constitucionalização das liberdades*.”.

Entendendo isso, vemos logo assim que as liberdades negativas obtiveram protagonismo dentro do conceito constitucional, e que como explica Canotilho novamente (*ibid.*, p 98-99), e vindo inclusive dentro do contexto principiológico básico do liberalismo político clássico a “segurança da propriedade e dos direitos liberais representaria neste contexto a essência do constitucionalismo. O ‘homem civil’ precederia o ‘homem político’, o ‘burguês estaria antes do cidadão’”. O esposado demonstra que a limitação do poder estatal na verdade foi evolução histórica imprescindível para que outras pudessem ser logradas. Com isso, não cabe compreensão de prerrogativas infinitas ou ilimitadas à administração, já que dando este poder, se tiraria a própria legitimidade do governo.

Não só por isso se vê defasada em seu aspecto político a aplicação da teoria no âmbito fiscal, uma vez que a consequência a esta aplicação desregrada é a instabilidade social causada pela discussão jurídica que se move quando alguma mudança benéfica à satisfação do crédito civil é feita. Trataremos brevemente do assunto no subtópico a seguir.

4.2.3 A Insegurança jurídica

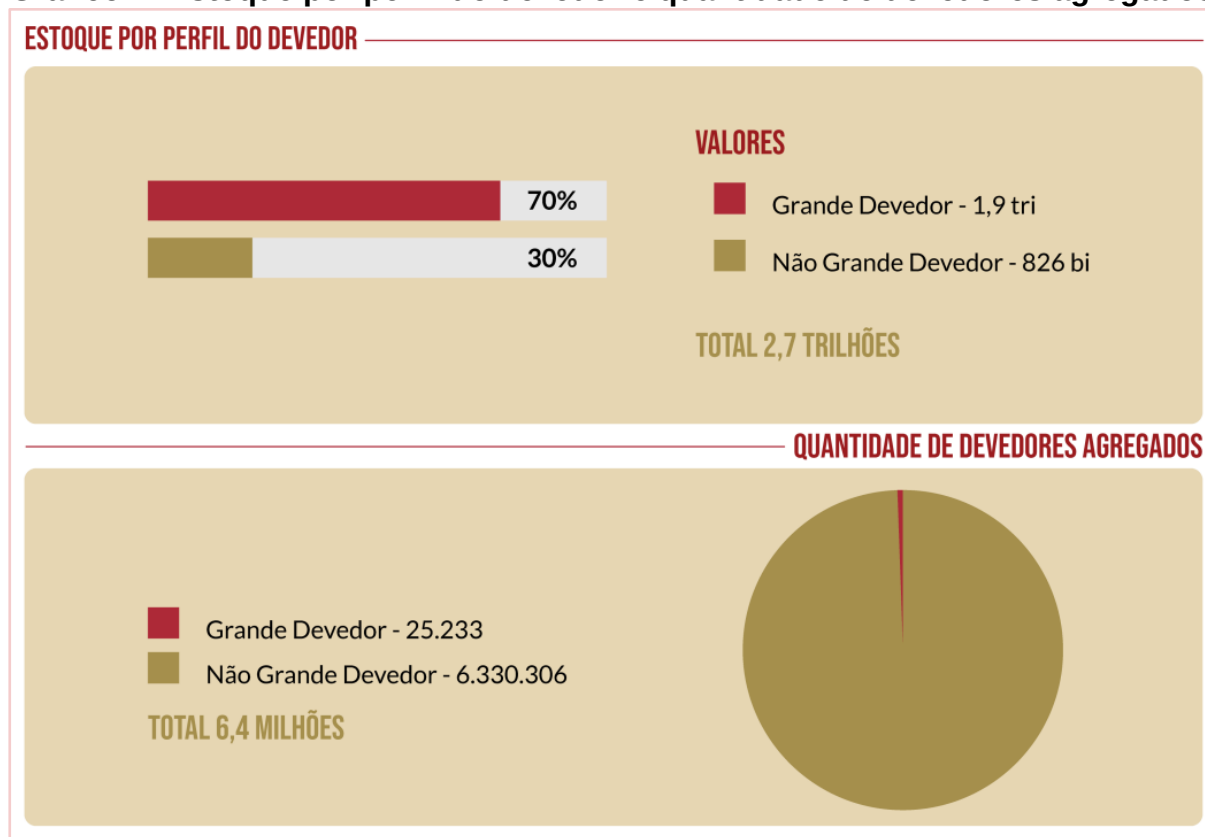
Leciona Canotilho (2017) que, na época absolutista, carecia o modelo capitalista de garantia jurídica - ou segurança jurídica - pelas sucessivas intervenções do príncipe na esfera patrimonial de seus cidadãos, estas que logo trariam a consequência de alterar, por meio de manifestações ordinatórias de via legal, a

construção de capital da população. Fato é que ainda hoje a sociedade capitalista ainda não se vê coberta desta segurança jurídica.

Eis aqui que a segurança jurídica a que nos referimos não é aquela que defende os capazes de provisionar riscos e poupar economias, mas sim aquela segurança jurídica que dá a dignidade ao cidadão que já vive no capitalismo predador e que não conseguiria e não consegue permanecer em sua função social de produção sem a certeza de que seu trabalho dará frutos que poderão ser usufruídos, e não retirados draconianamente pelo Estado.

A PGFN em números 2023 (periódico anual da Procuradoria da Fazenda Nacional que nesta edição publicizou dados da dívida recuperada e a se recuperar em 2022), por confissão autêntica relatou que 30% dos 2.7 trilhões de reais devidos e inscritos em dívida ativa eram de “não grandes devedores”, isto montando o valor não irrisório de 826 bilhões de reais, que infligiriam por via de execução fiscal ou por meios extrajudiciais o patrimônio e o poder de compra e produção dos empreendedores menos aguerridos e mais vulneráveis. Segue gráfico retirado do periódico.

Gráfico 1: Estoque por perfil do devedor e quantidade de devedores agregados



Fonte: PGFN em números 2023

Ademais, não podemos nos deixar enganar quanto à quantidade do débito, já que como demonstram os indicadores acima retirados da própria PGFN, a maior parte do crédito devido pelo que considera a fazenda como “não grandes devedores” chega ao absurdo de proporção de 99.6%.

4.2.4 Meios alternativos à vertente processual

A transação fiscal é medida de regularização fiscal regulamentada pela Lei nº 13.988/2020 e pela portaria PGFN nº 6757/2022, e como bem relata a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional Anelize Lenzi Ruas de Almeida via mensagem introdutória no PGFN em números 2023, trata-se do “mecanismo mais amplo e justo de regularização fiscal já visto” (PGFN, 2022, p 7), tornando-se assim uma medida extrajudicial de efetividade.

O instituto estivera previsto no Código Tributário Nacional desde sempre, em seu artigo 156, inciso III, como método de extinção do crédito tributário (apesar deste de fato não ser extinto com a transação, mas sim com o pagamento dela, que é hipótese plasmada no inciso I do mesmo artigo), contudo, só veio obter forças pelo advento da pandemia, quando, de acordo com nota técnica publicada pelo Governo Federal em 4 de agosto de 2021, ensejou celebração mais de 300 mil acordos para o pagamento de dívidas, tendo por consequência mais de R\$ 100 bilhões em dívidas negociadas (Brasil, 2021), em um tempo de calamidade pública.

De acordo com a própria PGFN, a transação tem sido inovadora solução que, já em seus primeiros passos, tem conseguido alcançar números expressivos, chamando para si o resultado arrecadatório de R\$ 14,1 bilhões dos R\$ 39,1 bilhões auferidos ao longo do exercício financeiro de 2022 (PGFN, 2022). Com isso, tornou-se medida extrajudicial menos invasiva que, através de concessões mútuas, como dita o art. 171 do nosso Código Tributário Nacional, pode sanar tanto o interesse público de satisfazer o crédito quanto o interesse do indivíduo em regularizar-se para usufruir tanto de seu patrimônio sem medo quanto de sua cidadania com honra e tranquilidade.

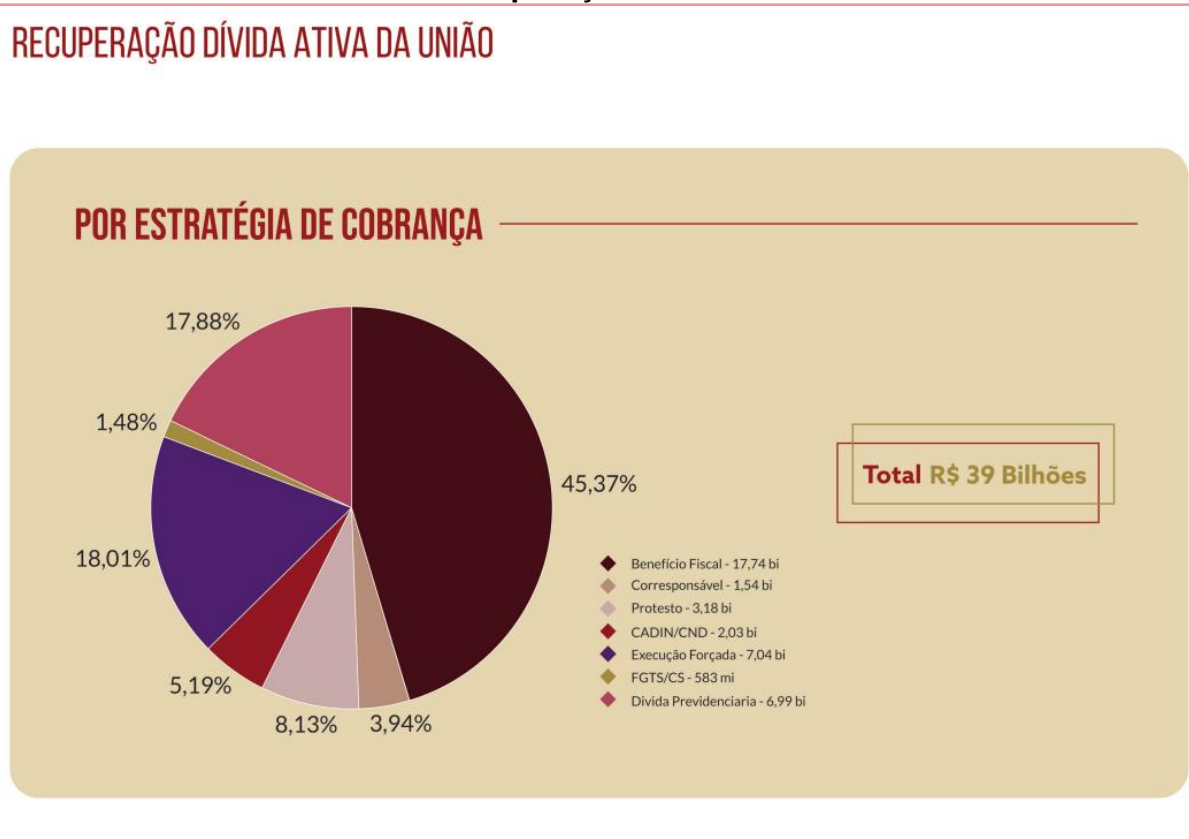
Não só a transação, contudo, se viu como alternativa exequível para a regularização fiscal nascente por via não processual ao longo dos últimos anos.

Outros métodos, como o protesto de CDA, vieram, neste diapasão, a resultar em grandes avanços, ainda que dotados de coercitividade - o que seria ilógico não acontecer, uma vez que há um conflito de interesses entre o Estado, que quer receber, e o contribuinte, que não pode ou não quer pagar por razões de boa ou má fé.

O próprio protesto da CDA foi, em sede da ADI 5135, nas razões descritas pelo ministro Lewandowsky à época (16/11/2016), fora tratado como um “mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim não constituir sanção política”, sendo este fato inclusive sendo referenciado por Moura (2019).

Para não nos alongarmos mais do que o necessário, abaixo segue o infográfico da PGFN sobre a eficiência dos métodos alternativos à execução fiscal e seus respectivos números.

Gráfico 2: Recuperação da dívida da União



Fonte: PGFN em números 2023

Veja que somente 18,01% de todo o erário público recolhido ao longo do exercício predecessor fora realmente advindo de execuções fiscais forçadas, o que

demonstra cabalmente a ineficácia frente a estas alternativas que, ainda que menos coercitivas, estão vendo crescimento de aplicação e de resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o exposto neste trabalho, chegamos à conclusão fática de que não deve ser aplicada a teoria do diálogo das fontes no âmbito do Direito Fiscal por diversos argumentos: 1) descumprimento do aspecto social, visto que a aplicação da teoria resulta não em um equilíbrio processual, mas sim um reforço ao polo já mais forte, sendo este o Estado, o que vai contra a *ratio* do Diálogo das Fontes e fator que desafia o propósito de assistir à parte hipervulnerável; 2) descumprimento do aspecto político, uma vez que desconsidera as limitações ao poder de tributar advindas de todo o processo constitucionalista histórico, não vendo guardida expressa ou inequívoca na carta constitucional para a previsão de draconianos privilégios processuais à execução fiscal e à cobrança do crédito público, fundando-se somente em princípios constitucionais de forma indireta e sem o aprofundamento correto, uma vez que desconsidera a luta das classes pela justiça patrimonial e social, tão como a função das empresas de pequeno e micro porte; 3) a segurança jurídica faltosa à população que não consegue provisionar-se para riscos; 4) a ascensão de métodos outros que realizam a satisfação do crédito público sem atacar o patrimônio alheio agressivamente ou utilizando-se de pouca ou nenhuma coercitividade, tal como a transação.

Verifica-se, finalmente, que pela justiça social, tão como pela segurança patrimonial e garantia econômica dos empreendedores menos capazes de se assegurar dentro de um sistema tributário regressivo, que penaliza os menos afortunados e desestimula a estabilidade do capital, o que afeta também a produção, o trabalho e a livre iniciativa, a teoria do Diálogo das Fontes não deve ser colocada em prática em favor da administração pública em benefício de sua cobrança que já por si fere a sobrevivência financeira da população.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BENJAMIN, Ministro Herman; MARQUES, Claudia Lima. **A Teoria do Diálogo das Fontes e seu Impacto no Brasil: Uma Homenagem a Erik Jayme**. Revista de Direito do Consumidor, São Paulo, v. 115, p. 21-40, 2018.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Ari Marcelo Solon. Edição especial. Brasília: Universidade de Brasília: Edipro, 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. REsp n. 1.184.765/PA. Fazenda Nacional *versus* Correa Sobrinho Importação Exportação e Navegação Ltda e outros. Relator: Ministro Luiz Fux. 1ª Seção, DJe: 03 dez. 2010. Julgado em 24 jun. 2010. Disponível em: <
https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000422264&dt_publicacao=03/12/2010.br>. Acesso em: 30 out. 2023.

_____, **Supremo Tribunal Federal**. REsp 1.272.827/PE. Fazenda Nacional *versus* DROPEL - Drogaria Pernambucana Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. 1ª Seção, DJe: 31 mai. 2013. Julgado em 22 mai. 2013. Disponível em: <
<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=29030509&nreg=201101962316&dt=20130531&tipo=5&formato=PDFtj.jus.br>>. Acesso em: 30 out. 2023.

_____, **Supremo Tribunal Federal**. REsp 1.196.537/MG. Mecominas Mecanização e Empreendimentos Ltda e outros *versus* Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. 1ª Turma, DJe: 22 fev. 2011. Julgado em 03 fev. 2011, Disponível em: <
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001025815&dt_publicacao=22/02/2011>. Acesso em: 30 out. 2023.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2020.

MARQUES, Cláudia Lima; MIRAGEM, Bruno. **Diálogo das Fontes: Novos Estudos sobre a Coordenação e Aplicação das Normas no Direito Brasileiro**. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MOURA, Arthur. **Lei de Execução Fiscal: Comentada e Anotada**. 3. ed. revista, ampliada e atualizada. Salvador: Juspodivm, 2019.

OLIVEIRA, João Maria. **Propostas de Reforma Tributária e seus Impactos: Uma Avaliação Comparativa**. Carta de Conjuntura (IPEA), n. 60, nota. 1, 3ª Trimestre de 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 18 out. 2023.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números 2023**. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília: PGFN, 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>>. Acesso em: 20 de Nov. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang *et al.* **Curso de Direito Constitucional**. 12 ed. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2023. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624771/>> . Acesso em: 16 out. 2023.

SCHMITT, Carl. **Constitucional Theory**. Trad. Jeffrey Seitzer. Durham and London: Duke University Press, 2008.

SECRETÁRIA DE POLÍTICA ECONÔMICA. **Transação Tributária e o Enfrentamento da Pandemia: Efeitos sobre o Emprego**, Brasília: Secretária de Política Econômica, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-tecnicas/2021/nt-transacao-tributaria-e-o-enfrentamento-da-pandemia.pdf>>. Acesso em: 22 de Nov. 2023.

SOBRINHO, Zéu Palmeira. **Lineamentos da Força Renovadora da Hermenêutica Constitucional**. Revista do TRT da 21ª Região, Natal - RN, p. 43 – 54, 2007.
VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Trad. Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Imprensa Nacional, 1979.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 14ª ed. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2022.