COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1
<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz
Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1
A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)
: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018
Recurso eletrônico World Wide Web
Bibliografia.
O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1.Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SOLVE ET REPETE

Luciano Garcia Miguel

INTRODUÇÃO

Segundo De Plácido e Silva, *solve et repete* designa regime adotado no Direito Tributário "diante do qual o contribuinte que é compelido a pagar certo tributo ou certa multa, mesmo que se mostrem indevidos, não pode recorrer da imposição para autoridade ou poder superior, sem que, primeiro, deposite ou preste caução idônea relativa a importância que lhe é exigida, embora, a seguir, se reconhecido o seu direito e a improcedência da exigência, lhe seja restituído o depósito ou liberada a caução".[1]

SUMÁRIO

Introdução 2
1. Fundamento da regra solve et repete 2
2. Garantias materiais e processuais do contribuinte 4
3. A superação do solve et repete no direito brasileiro 5
Referências 9

1. FUNDAMENTO DA REGRA SOLVE ET REPETE

Entre as teorias que buscam explicar o valor do *solve et repete*, considera-se a melhor fundamentada aquela que considera a aplicação da regra uma decorrência do atributo de executoriedade dos atos administrativos, gênero do qual o lançamento é espécie.[2]

De fato, a teoria do Direito Administrativo, tradicionalmente, elenca a presunção

[1] DE PLACIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário jurídico*, p. 268.
[2] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 879.

de legitimidade, exigibilidade, imperatividade e executoriedade como os predicados que ostentam os atos administrativos. Contudo, a depender da espécie do ato expedido, essas características se farão presentes de forma conjunta ou isolada.

Paulo de Barros Carvalho, ao analisar os atributos do ato jurídico administrativo de lançamento, afirma que nele estão presentes os atributos de presunção de legitimidade e exigibilidade.[3]

A presunção de legitimidade é característica comum de todos os atos administrativos e, por isso mesmo, também qualifica o lançamento. Uma vez expedido, ainda que absurda a pretensão nela contida, goza de presunção de autenticidade e validade até que seja desconstituído por outra decisão de hierarquia superior.[4]

Além disso, o lançamento também é caracterizado pela exigibilidade, o que o objeto da obrigação tributária por ele formalizado deve ser satisfeito pelo sujeito passivo que, se não o fizer, investirá o Fisco da competência de editar outro ato administrativo, dessa feita de caráter sancionatório.[5]

Entretanto, de acordo com o mesmo autor, o lançamento não desfruta das prerrogativas de imperatividade e executoriedade.[6]

Embora o lançamento seja ato que deve ser editado mesmo sem o concurso do sujeito passivo, entende-se que a Administração assim procede em conformidade com mandamentos insculpidos em normas de hierarquia superior e não "para atender as deliberações de sua vontade". A sua atividade é plenamente vinculada à lei, não havendo espaço para gravar a conduta do administrado da forma que lhe aprouver, razão pela qual o lançamento não tem a caraterística de imperatividade.[7]

E, também, não ostenta a qualidade de executoriedade pois, se assim fosse, a Fazenda Pública poderia, por seus próprios meios, promover a execução patrimonial caso não satisfeita a obrigação pelo sujeito passivo, e não teria que recorrer ao Poder Judiciário para, nessa instância, deduzir sua pretensão.[8]

---

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 411.
[4] *Ibidem*.
[5] *Ibidem.*
[6] *Ibidem.*
[7] *Ibidem.*
[8] *Idem*, p. 412.

Embora haja outras teorias que procuram fundamentar a regra do *solve et repete*, todas elas têm, por fundamento último, a ideia de proteção à atividade do Estado, que não pode prescindir nem ser "perturbada por demoras na oportuna percepção dos tributos".[9]

Resta analisar se é sustentável a aplicação dessa regra no sistema jurídico nacional.

2. *GARANTIAS MATERIAIS E PROCESSUAIS DO CONTRIBUINTE*

Em relação às atividades desenvolvidas pelo Estado, a tributação é uma das que interferem de forma mais acentuada na liberdade das pessoas, uma vez que uma parcela de sua riqueza é transferida de maneira compulsória para os cofres públicos, o que justifica a preocupação do legislador constitucional na sua delimitação.

O subsistema constitucional tributário dispõe sobre os poderes capitais do Estado no campo da tributação e, paralelamente, estabelece as garantias das pessoas em face desse poder. Tem, portanto, a finalidade de conferir a segurança da relação jurídica que se estabelece entre Administração e administrados, dispensando a matéria um tratamento minucioso que pouca mobilidade dá ao legislador ordinário.[10]

São muitos os princípios que devem ser observados pelo legislador ordinário na sua atividade legiferaste. Pode ser citados, a título de exemplo, o "princípio da estrita legalidade" (art. 150, I, assegura que as pessoas políticas somente poderão instituir tributos ou aumentar os existentes mediante a expedição de lei (em sentido estrito); "princípio da anterioridade" (a vigência da lei que institui ou aumenta tributo somente se inicia no ano seguinte ao da sua publicação); "princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena" (art. 150, III, "c": veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou); "princípio da proibição de tributo com efeito de confisco" (art. 150, IV); "princípio da uniformidade geográfica" (art. 151, I: os tributos instituídos pela União devem ser uniformes em todo o território nacional); "princípio da não-cumulatividade" (impõe que a cobrança de determinados tributos seja feita de forma não-cumulativa, ou seja, permite ao sujeito passivo abater na operação

[9] TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Solve et repete. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, vol. 25, pp. 186-187.
[10] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 143.

seguinte o que foi pago na operação anterior), etc.[11]

Deveras, a Constituição alberga em seu bojo uma série de normas principiológicas que orientam a atividade que exerce o legislador em sua tarefa de instituir os tributos no plano da legislação ordinária. Desnecessário dizer que, de forma indireta (por meio da lei ordinária que instituiu o tributo) ou de forma direta (pela aplicação da norma constitucional), esses mesmos princípios também orientam os atos praticados pela Administração Pública.

E não é necessário um exame mais detalhado para concluirmos que essas normas constitucionais visam conferir proteção ao contribuinte, garantindo segurança na relação que, independentemente de sua vontade, se instaura com a Administração.

Contudo, restaria inoperante todo esse corpo legal de proteção ao contribuinte se ele tivesse, sempre, que se curvar aos ditames administrativos, mesmo que tenha todas as razões para deles discordar.

Nesse contexto, outro conjunto de princípios constitucionais conferem as amplas garantias processuais aos contribuintes. Em apertada síntese, a Constituição consagra o princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV), que assegura que nenhuma lei poderá impedir que seja levada ao Judiciário a apreciação de lesão ou ameaça a direito; o princípio do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV) que consiste na possibilidade dos litigantes aduzirem todas as provas admissíveis em direito para sustentar sua pretensão ou sua defesa; e o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV), instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias às partes do processo.[12]

Enfim, sem desprezar a importância capital que a atividade tributária tem para o Estado, essa deve ser exercida em estrita conformidade com as regras e princípios, implícitos ou explícitos, do sistema jurídico.

3. *A SUPERAÇÃO DO SOLVE ET REPETE NO DIREITO BRASILEIRO*

Em vista do que foi discorrido, o contribuinte tem o dever de cumprir as

[11] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional*, pp. 80-97; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, pp. 158-169.
[12] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, pp. 432-234; MELO, Fabio Soares de. P*rocesso administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos*, pp. 28-47.

obrigações e deveres tributários instituídos por lei, mas, está protegido por um corpo de normas materiais e processuais que o legitimam a discutir, administrativamente ou judicialmente, o lançamento efetuado pelo fisco de cujo teor porventura discorde.

Nesse contexto, a superação, no direito positivo pátrio, do emprego da regra do *solve et repete* que compelia o sujeito passivo a pagar determinado tributo, mesmo que entendesse ser indevida a pretensão do fisco ou, então, depositar ou prestar caução relativa a importância exigida, antes de recorrer da imposição, foi uma conquista dos direitos do contribuinte.

Segundo Baleeiro, "a ditadura de 1937, nos albores de sua inauguração, instituiu no Brasil o regime da regra do *solve et repete*, provavelmente por imitação do Direito Fiscal Italiano, que, àquele tempo, foi fonte de inspiração do novo 'Estado Autoritário': o contribuinte deverá pagar e depois acionar a União para anulação do débito e repetição do tributo indevidamente pago".[13]

Contudo, após a introdução do princípio da proteção judiciária e da faculdade de ingresso de mandado de segurança contra ameaça ou lesão a direito líquido e certo, garantias asseguradas pela ordem jurídica das Constituições de 1946 e 1967, a regra do *solve et repete* passou a receber a "repulsa do Supremo Tribunal Federal, em dezenas de julgados, a despeito da insistência das repartições arrecadadoras".[14]

Diante disso, como observa Agostinho Toffoli Tavolaro, a regra deixou "de receber menção na quase totalidade dos cursos e obras sobre o Direito Tributário nos últimos anos".[15]

Contudo, devido a inovação inserida nas regras do processo administrativo federal em 1988, o seguimento de recurso do contribuinte contra decisão proferida em primeira instância, passou a ser condicionado ao depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão, reascendendo a polêmica sobre a aplicação do *solve et repete* no direito brasileiro. Posteriormente a exigência do depósito

[13] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 879.
[14] *Idem*, pp. 878-880.
[15] TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Solve et repete. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, vol. 25, p. 185.

foi substituída pelo arrolamento de bens e direitos em igual montante, o que em nada atenuou as críticas à medida adotada.[16]

Instado a julgar a compatibilidade dessa exigência com a atual Constituição, assim se manifestou o STF:

> "A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade".[17]

Embora pareça que a solução dada pelo STF tenha sido apenas uma continuidade do que vinha sendo decidido há décadas, uma pesquisa mais aprofundada não acolhe essa afirmação. Ao revés, ao prolatar a citada decisão a Corte alterou a sua posição sobre esse tema que, antes, entendia ser constitucional a exigência de depósito prévio para interposição de recurso administrativo.[18]

Segundo o Min. Moreira Alves, a Constituição não garante o duplo grau de jurisdição administrativa e, por essa razão, a exigência do depósito prévio de valor relativo a multa para a admissão de recurso nessa esfera não ofende aos princípios que explicitados, em seu texto, no art. 5º, XXXV, LIV e LV. Também inaplicável ao caso, segundo ele, o disposto no art. 5º XXXIV, a, do mesmo dispositivo, uma vez que "esse depósito é requisito de admissibilidade e não o pagamento de taxa para o exercício do direito de petição".[19]

Essa foi a posição que prevaleceu no julgamento conjunto das ADI's 1922 e 1976, na fase cautelar. Contudo, ao julgar o mérito dessas mesmas ADI's, o STF alterou seu posicionamento.

---

[16] Tal era a exigência que constava na redação dada ao § 2º do art. 33 do Decreto 70.235/1972, incluído por medida provisória em 1998 e convertida na Lei 10.522 em 2002.
[17] STF, ADI 1922 e 1976 (julgamento conjunto), Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 18.05.2007.
[18] STF, ADI MC 1049, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 25.08.1995; STF, RE 210246/GO, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 17.03.2000; STF, ADI MC 1922 e 1976 (julgamento conjunto), Pleno, rel. Min. Moreira Alves, DJ 24.11.2000.
[19] STF, ADI MC 1922 e 1976 (julgamento conjunto), Pleno, rel. Min. Moreira Alves, DJ 24.11.2000.

De início, o Min. Joaquim Barbosa, agora na condição de relator dessas ações, considerar que são equivalentes, do ponto de vista do contribuinte, a obrigação de arrolar bens ou depositar certa quantia para que seu recurso seja admitido. Nas duas situações é criado um empecilho injustificado para o ingresso do recurso em segunda instância administrativa e, mesmo que não tenha que efetuar o depósito, será compelido a privar-se de "parcela ou total do seu patrimônio". E ambas, arrolamento e depósito, em seu entender, padecem de inconstitucionalidade.[20]

Argumenta o relator que o respeito ao princípio da legalidade pela Administração, quer em juízo quer em seus procedimentos internos, é princípio basilar em um Estado de Direito, o que impõe a necessidade de revisão dos atos por ela expedidos que, porventura, estejam eivados de ilicitude. O procedimento administrativo é forma de atuação concreta do princípio da legalidade, pois abre a Administração a oportunidade de efetuar essa revisão. Assim, impor óbices que dificultam ou impedem o recurso administrativo equivale a amesquinhar a própria atuação da Administração na revisão dos seus atos.[21]

A ofensa ao princípio da legalidade em matéria de procedimento leva a violação de direitos fundamentais. No âmbito dos direitos fundamentais os recursos administrativos gozam da proteção constitucional consagrada no art. 5º, XXXIV (direito de petição independentemente do pagamento de taxas) e LV (contraditório).[22]

A ofensa ao contraditório, dispensa maiores debates pois, é evidente, a exigência de depósito ou arrolamento dificulta, ou mesmo impede, o manejo do recurso administrativo como instrumento de defesa.

Também não é tarefa complexa demonstrar a ofensa ao direito de petição. A Constituição consagrou o recurso administrativo como como um componente essencial do direito de petição. Em outras palavras, aquele que recorre administrativamente exerce, antes de tudo, o seu direito de petição ante uma autoridade administrativa. Não se discute a existência da segunda instância administrativa, pois a própria exigência de depósito ou arrolamento a explicitam. O que se discute é a licitude de se impor óbices ao seu acesso.

[20] STF, ADI 1922 e 1976 (julgamento conjunto), Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 18.05.2007.
[21] *Ibidem*.
[22] *Ibidem*.

A resposta para essa indagação é negativa, pois tais exigências equivalem na prática à supressão desse direito.[23]

Finalmente, deve ser lembrado que o interesse da Administração deve pautar pelo princípio da proporcionalidade, implícito nas dobras do ordenamento jurídico nacional que, em sua acepção mais simples, impõe que deve haver uma correlação entre os fins perseguidos e os meios utilizados.

Como expõe Roque Carrazza,

> "o sempre louvável propósito de lançar e cobrar tributos com exatidão, absolutamente não abre espaço a que o Poder Público lance mão de quaisquer expedientes para atingi-lo. Antes, exige que se conduza com equilíbrio, empregando os meios estritamente necessários para atingir os objetivos arrecadatórios almejados". A proporcionalidade pode ser traduzida, na seara tributária, "na correlação entre os motivos, meios e fins utilizados pelo Estado e os direitos fundamentais dos contribuintes".[24]

E, como foi visto, impor ou mesmo impedir o exercício do direito de recorrer administrativamente atenta contra direitos fundamentais do contribuinte, enquanto o fim perseguido tem, ao final, pouco utilidade para a Administração Tributária. Dessa forma, a regra aqui analisada atenta também contra o princípio da proporcionalidade.

É desnecessário tecer maiores considerações sobre a necessidade do Estado em auferir recursos com a tributação da riqueza. Mas, na égide do Estado de Direito, a tributação é atividade plenamente vinculada ao princípio da legalidade, o que tem um significado muito mais amplo do que "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I). Significa obediência a todo o ordenamento jurídico, em especial aos princípios, implícitos e explícitos na Constituição, normas impregnadas de valores fundantes da República. E, por tudo que foi exposto, o *solve et repete* é incompatível com as garantias que o nosso ordenamento, com especial relevo as normas constitucionais, conferem ao contribuinte.

REFERÊNCIAS

[23] *Ibidem*.
[24] CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*, p. 221.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional*. 3. ed. Saraiva: São Paulo, 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

MELO, Fabio Soares de. *Processo administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2012.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado. Parte geral*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. Tomo I.

DE PLACIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário jurídico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. Volumes III e IV.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Solve et repete. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, vol. 25. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.