

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

17^a
edição

revista,
atualizada e
reformulada

De acordo com:

- MP do Contribuinte Legal -
Medida Provisória 899/2019



CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO



O GEN | Grupo Editorial Nacional – maior plataforma editorial brasileira no segmento científico, técnico e profissional – publica conteúdos nas áreas de concursos, ciências jurídicas, humanas, exatas, da saúde e sociais aplicadas, além de prover serviços direcionados à educação continuada.

As editoras que integram o GEN, das mais respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas para a formação acadêmica e o aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e estudantes, tendo se tornado sinônimo de qualidade e seriedade.

A missão do GEN e dos núcleos de conteúdo que o compõem é prover a melhor informação científica e distribuí-la de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade e dão sustentabilidade ao crescimento contínuo e à rentabilidade do grupo.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO +

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

17^a
edição

revista,
atualizada e
reformulada



- A EDITORA FORENSE se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua edição (impressão e apresentação a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo). Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoa ou bens, decorrentes do uso da presente obra.
- Nas obras em que há material suplementar *on-line*, o acesso a esse material será disponibilizado somente durante a vigência da respectiva edição. Não obstante, a editora poderá franquear o acesso a ele por mais uma edição.
- Todos os direitos reservados. Nos termos da Lei que resguarda os direitos autorais, é proibida a reprodução total ou parcial de qualquer forma ou por qualquer meio, eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, fotocópia e gravação, sem permissão por escrito do autor e do editor.

Impresso no Brasil – *Printed in Brazil*

- Direitos exclusivos para o Brasil na língua portuguesa

Copyright © 2020 by

EDITORA FORENSE LTDA

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

Travessa do Ouvidor, 11 – Térreo e 6º andar – 20040-040 – Rio de Janeiro – RJ

Tel.: (21) 3543-0770 – Fax: (21) 3543-0896

faleconosco@grupogen.com.br | www.grupogen.com.br

- O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poder requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei n. 9.610, de 19.02.1998).
Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei n. 9.610/98).
- 1ª edição – 1999
17ª edição – 2020
- Capa: Danilo Oliveira
Produção digital: Geethik
- Data de fechamento: 04.11.2019
- **CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE.**
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

C62c

Coêlho, Sacha Calmon Navarro

Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-309-8834-0

1. Direito tributário – Brasil. I. Título.

19-59218

CDU:

34:351.713(81)

Leandra Felix da Cruz – Bibliotecária – CRB-7/6135

Incivile est, nisi lege prospecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere.

“É contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo.”

(Celso, Digesto, liv. 1, tít. 3º, frag. 24.)

Este livro é dedicado a todos os alunos dos cursos jurídicos e aos profissionais que lidam com o Direito Tributário, em convívio permanente com o *poder de tributar* e a *dor fiscal*, sina inafastável das sociedades humanas, tão imperfeitas quanto limitadas, e, contudo, estimulantes dos sentimentos de justiça e igualdade.

In memoriam

A Aliomar Baleeiro e Amílcar Falcão, meus conterrâneos, que desbravaram o árido sertão do Direito Tributário, a Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto, que o codificaram, e ao meu mestre, Geraldo Ataliba, que o decodificou, em lições plenas de sabedoria. Eles não fazem mais parte da vida terrena, mas espero encontrá-los qualquer dia desses.

Sacha Calmon

O Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho é autor de todos conhecido. Ex Titular da cátedra de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais e da Faculdade Nacional de Direito da Universidade do Rio de Janeiro, alia à experiência e ao pendor intelectual do acadêmico uma experiência de vinte e oito anos no campo profissional.

Com efeito, além de advogado militante, com clínica fiscal voltada a pareceres e a advocacia especializada em Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo e Brasília, o autor já foi Procurador-Chefe, da Procuradoria Fiscal do Estado de Minas Gerais, e Juiz Federal.

Portanto, a obra reflete o autor e sua experiência no *executivo*, no *judiciário* e na *advocacia*.

O livro, que ora vem a lume, completa a coleção de obras do autor, fruto de sua maturidade jurídica.

Desde Aliomar Baleeiro, com o seu prestigiado *Curso*, não se via obra tão completa sobre o Direito Tributário brasileiro.

Autoria

Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário (1. ed. Forense, 1990 / 10. ed., Forense, 2006).

Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções (1. ed. Quartier Latin, 2007).

Direito tributário interdisciplinar (1. ed. Forense, 1999).

Direito tributário: temas atuais (1. ed. Quartier Latin, 2006).

Evasão e elisão fiscal: parágrafo único do artigo 116, CTN, e o Direito comparado (1. ed. Forense, 2006).

ICM competência exonerativa (convênios de Estados – Imunidades, isenções, reduções e diferimentos (1. ed. Editora Revista dos Tribunais, 1982).

Infrações tributárias e suas sanções (1. ed. Editora Resenha Tributária, 1982).

Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação: Prescrição e Decadência (1. ed. Dialética, 2000 / 2. ed., Dialética, 2002).

Manual de direito tributário (1. ed., Forense, 2000 / 2. ed. Forense, 2003).

O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988 (1. ed. Editora Del Rey, 1992 / 4. ed. Forense, 2016).

Projeto de reforma tributária. Separata da Revista Arquivos do Ministério da Justiça ano 47, n. 184, jul./dez. 1994.

Royalties do petróleo: a lei é constitucional (1. ed. Luminis, 2013).

Teoria e prática das multas tributárias (2. ed. Forense, 2001).

Teoria geral do tributo e da exoneração tributária (1. ed. Editora Revista dos Tribunais, 1982 / 4. ed. Fórum, 2018 – publicada sob o título Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da Exoneração Tributária).

Coautoria

A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada (1. ed. Resenha Tributária, 1984).

Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal (1965-1975) (1. ed. Forense, 1987).

Comentários ao Código Tributário Nacional (1. ed. Forense, 1997 / 7. ed. Forense, 2008).

Contribuições para seguridade social (1. ed. Quartier Latin, 2007).

Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres (1. ed. Del Rey, 1997).

Direito Tributário Atual: Pareceres (1. ed. Forense, 1995 / 4. tiragem, 2002).

Direito Tributário Contemporâneo (1. ed. Editora Revista dos Tribunais, 1997 / 2. ed. Editora Revista dos Tribunais, 2004).

Interpretação no Direito Tributário (1. ed. Editora Revista dos Tribunais, 1989, vol. 1).

Norma geral antissimulação – art. 116 (1. ed. Forense, 1993).

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (1. ed. Saraiva, 1982).

Obrigação tributária (1. ed. Editora Revista dos Tribunais, 1988).

Pareceres – Direito tributário da energia (1. ed. Forense, 2004).

Sanções tributárias (Publicado em: Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales, nº 9, Madrid, España, Editoriales de Derecho Reunidas, 1988).

Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes (1. ed. Forense, 2013).

Este *Curso de Direito Tributário* tanto serve ao estudante que deseja realmente aprofundar os seus conhecimentos de Direito Tributário quanto como supedâneo de consulta obrigatória aos profissionais do Direito, juízes, advogados, membros do Ministério Público e funcionários fiscais em geral.

O livro se divide em três partes. A parte inicial trata da construção da dogmática jurídico-tributária, com apreciações filosóficas e históricas sobre a formação da Sociedade, do Estado, do Direito e, especificamente, da norma tributária. Na parte constitucional, o autor estuda, artigo por artigo, o Direito Tributário que está na Constituição. Na parte dedicada ao CTN, exaure, artigo por artigo, o Direito Tributário que habita o Código básico, bem como as leis complementares posteriores, sem descurar da análise estrutural de todos os impostos de nosso sistema tributário. O conteúdo da obra está inteiramente atualizado.

O autor faz preceder o estudo do Direito Tributário de duas digressões. A primeira, dedicada à filosofia do Direito, uma reflexão madura sobre o papel e os fins do Direito como técnica de convívio social e de planificação de comportamentos. A segunda, sobre o estudo da norma jurídica como categoria da Ciência do Direito, dotando o leitor de uma visão ampla e abrangente do fenômeno jurídico e de sua descomunal importância. O mais interessante é, contudo, a interferência desses estudos no próprio campo do Direito Tributário, de uma maneira espontânea e visceral, causando até mesmo certa surpresa ao leitor.

O Professor Sacha Calmon pertence à linhagem dos autores de Direito Tributário ligados à nossa Editora. A obra que ora vem a lume, porém, traz uma característica singular, por duas razões muito especiais.

Em primeiro lugar, o Direito Tributário é tratado juntamente com todo o Direito, desde a Ciência do Direito até o Processo Civil, de modo que o leitor perceba com muita facilidade as interligações do que está sendo estudado com o sistema jurídico de nosso país.

Em segundo lugar, o *Curso* está penetrado pelo espírito crítico, o que desencadeia no leitor, necessariamente, reflexões oportunas sobre o conteúdo do *direito legislado*, suas harmonias e incongruências, o que, afinal, vivifica o fenômeno jurídico, este edifício em permanente construção.

A Editora sente-se honrada por esta afinidade entre ela e o autor e espera que os seus habituais leitores se sintam satisfeitos com a obra que ora damos ao conhecimento geral, a bem de todos que lidam e, pois, estudam o Direito Tributário.

Abreviaturas e Siglas Usadas

PARTE I

A Sociedade, o Direito, o Estado e o Tributo

Capítulo I – O Objeto do Direito

- 1.1. O Direito como técnica e como valor
- 1.2. O Direito Tributário, técnica e valor
- 1.3. Direito, sociedade e história
- 1.4. O Direito como produto social – Trabalho, sociedade e cultura – A experiência jurídica e a história dos homens
- 1.5. A moda, a moral, a religião e o Direito – Os sistemas normativos – Liberdade e repressão – Direito e civilização
- 1.6. A inevitável ambiguidade dos sistemas normativos – A questão da justiça – O Direito progressivo
- 1.7. O objeto do Direito – Crítica a Carlos Cossio – A perenidade do objeto do Direito

Capítulo II – O Direito como Objeto

- 2.1. O fenômeno jurídico como objeto de multivárias disciplinas – O Direito Positivo e a Ciência do Direito
- 2.2. As categorias do conhecimento jurídico
- 2.3. Direito e linguagem – Ordens e normas jurídicas
- 2.4. As normas jurídicas e a teoria de Kelsen – Juízos ônticos e deônticos – Normas primárias e secundárias
- 2.5. Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – Prescrições jurídicas

- O papel dos intérpretes
- 2.6. Tipologia jurídica – Normas de organização, de competência, técnicas, de conduta ou comportamentais e sancionantes
- 2.7. Tipos de normas encontradas no Direito Tributário
- 2.8. Distinção entre normas, leis e proposições jurídicas
- 2.9. Existência, validade e vigência das leis – Aplicabilidade, incidência e eficácia das normas jurídicas

Capítulo III – O Objeto do Direito Tributário e o Direito Tributário como Objeto

- 3.1. A unidade do Direito – A falsa questão da autonomia dos ramos do Direito
- 3.2. A relação fisco-contribuinte como objeto do Direito Tributário
- 3.3. Direito Financeiro e Direito Tributário
- 3.4. A relação tributária – Cerne do Direito Tributário
- 3.5. O objeto no tempo e no espaço – O papel do sujeito cognoscente
- 3.6. O Direito Tributário como objeto
- 3.7. Opulência jurídica do Direito Tributário brasileiro – As primícias do intérprete
- 3.8. Direito Tributário e Estado

Capítulo IV – O Estado e suas Funções

- 4.1. O Estado e o poder de tributar – A repartição de competência para tributar – estatuto do contribuinte
- 4.2. As três funções do Estado: legislar, administrar e julgar – A caracterização jurídica dos atos funcionais do Estado sob os pontos de vista material e formal – O Estado e a tributação

PARTE II

O Direito Tributário que está na Constituição

Capítulo I – O Direito Tributário da Constituição

- 1.1. A constitucionalização do Direito Tributário brasileiro
- 1.2. O Direito Tributário da Constituição – Os subsistemas tributários

- 1.3. Conceito de República – República e igualdade – República e representação popular
- 1.4. República, democracia, representação popular e repartição de Poderes – O controle da Constituição pelo Poder Judiciário
- 1.5. República, Constituição dirigente e supremacia do Judiciário
- 1.6. Controle de constitucionalidade de lei estadual ou municipal e respectivos atos normativos – Introdução ao estudo do federalismo brasileiro
- 1.7. A natureza jurídica do Estado Federal – Ligeiro esboço comparativo com outras formas de Estado – Características do Estado Federal
- 1.8. Contraste entre o Estado Federal e a Confederação de Estados
- 1.9. Contraste entre o Estado Federal e o Estado Unitário
- 1.10. O Estado Federal e o exercício do poder de tributar
- 1.11. A Federação de Estados e a autonomia dos Estados-Membros

Capítulo II – Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição

- 2.1. O sentido do artigo inaugural quanto à repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas da Federação
- 2.2. A repartição das competências tributárias – Os seus três aspectos relevantes
- 2.3. O fundamento do poder de tributar – As pessoas políticas titulares
- 2.4. O tributo e suas espécies – Como reparti-los
- 2.5. A repartição das competências pela natureza dos fatos jurídicos
- 2.6. Competência comum e privativa – As técnicas de repartição
- 2.7. Os insumos doutrinários do constituinte – A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados
- 2.8. A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados enquanto suporte de trabalho do constituinte
- 2.9. As técnicas constitucionais de repartição
- 2.10. A razão pela qual a competência comum não provoca conflitos entre as pessoas políticas
- 2.11. A necessidade de nominar os impostos para depois reparti-los
- 2.12. Os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais em face da teoria

dos tributos vinculados e não vinculados

- 2.13. Algumas palavras sobre a linguagem do constituinte e o papel dos seus intérpretes
- 2.14. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia
- 2.15. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional
- 2.16. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios – Remissão à Parte III, Capítulos I e II, do presente livro
- 2.17. Os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos cor princípios orientadores do exercício das competências tributárias
- 2.18. O art. 145, § 2º, ou o papel controlador da base de cálculo dos tributos
- 2.19. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias

Capítulo III – A Lei Complementar como Agente Normativo Ordenador do Sistema Tributário e da Repartição das Competências Tributárias

- 3.1. As leis complementares da Constituição
- 3.2. As leis complementares tributárias
- 3.3. O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico – O âmbito de validade das leis em geral – Enlace com a teoria do federalismo
- 3.4. A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a Constituição Federal e as leis ordinárias
- 3.5. Como operam as leis complementares em matéria tributária
- 3.6. Os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária segundo a Constituição Federal de 1988
- 3.7. Conflitos de competência
- 3.8. Regulação das limitações ao poder de tributar
- 3.9. Apreciações críticas sobre a matéria em exame

- 3.10. Normas gerais de Direito Tributário
- 3.11. O “poder” das normas gerais de Direito Tributário em particular
- 3.12. O art. 146-A do Texto Constitucional – A preservação da concorrência
- 3.13. Temas constitucionais reservados à lei complementar em matéria tributária
- 3.14. A necessidade de lei complementar prévia para a instituição de impostos e contribuições

Capítulo IV – Outras Regras de Repartição de Competências Tributárias

- 4.1. A competência múltipla das pessoas políticas
- 4.2. Empréstimos compulsórios – Competência – Regime jurídico
- 4.3. Contribuições parafiscais – Competência – Regime jurídico
- 4.4. Contribuições sociais
- 4.5. Contribuições em prol de entidades privadas: SESI, SESC, SENAI, SENAC etc
- 4.6. Contribuições de intervenção no domínio econômico
- 4.7. Contribuições corporativas
- 4.8. Contribuições de interesse das categorias profissionais
- 4.9. Contribuições em favor das confederações sindicais
- 4.10. Regras constitucionais específicas relativas às contribuições – Alguns detalhamentos do art. 149
- 4.11. Os pressupostos jurídicos para a instituição de taxas
- 4.12. As taxas e os princípios reitores da tributação
- 4.13. Taxas de polícia
- 4.14. Taxas de serviço
- 4.15. Teorias errôneas sobre a natureza jurídica das taxas
- 4.16. Ainda a serventia da distinção entre taxas de polícia e de serviços

Capítulo V – Limitações ao Poder de Tributar – Imunidades e Temas Afins

- 5.1. Limitações: princípios e imunidades – Diferenças – O fenômeno jurídico da interpolação normativa
- 5.2. Imunidade e isenções

- 5.3. Normas impositivas, imunitórias e isençionais – A que se destinam – Como se integram na norma de tributação
- 5.4. Tipologia exonerativa
- 5.5. Conceito e efeitos da imunidade
- 5.6. A imunidade, a isenção, os seus efeitos sobre as hipóteses de incidência das normas de tributação
- 5.7. Equívocos da doutrina tradicional
- 5.8. A isenção como exclusão de incidência: outro equívoco
- 5.9. A alternativa proposta
- 5.10. A diferença entre a exclusão expressa: imunidade e isenções e a não incidência pura ou natural
- 5.11. A questão da não incidência – Conclusão
- 5.12. Exoneração nas consequências das normas de tributação – Quantitativas
- 5.13. Reduções diretas de bases de cálculo e de alíquotas – O efeito das leis que as preveem
- 5.14. Alíquota zero
- 5.15. Isenções parciais

Capítulo VI – Princípios Constitucionais em Matéria Tributária: Explícitos, Derivados e Conexos

- 6.1. Princípios expressos e conexos
- 6.2. As funções dos princípios constitucionais
- 6.3. O controle de constitucionalidade das leis a partir da zeladoria dos princípios constitucionais
- 6.4. O princípio da legalidade formal e sua evolução em Portugal e no Brasil
- 6.5. Legalidade, lei delegada e medida provisória
- 6.6. Os princípios da legalidade, anualidade, tipicidade, irretroatividade e anterioridade, todos juntos
- 6.7. O princípio da legalidade como princípio fundante dos demais – O princípio da tipicidade ou da legalidade material
- 6.8. Exceções ao princípio da legalidade na instituição e na majoração de tributo

- 6.9. Os convênios de Estados-Membros relativos ao ICMS e o princípio da legalidade
- 6.10. Conclusão sobre a submissão dos convênios à lei
- 6.11. As delegações legislativas e o princípio da legalidade da tributação
- 6.12. A crônica do princípio da legalidade material no Brasil
- 6.13. Interpretação e princípio da legalidade – Interpretação econômica – Evasão fiscal e elisão – Distinções
- 6.14. Ainda sobre a elisão fiscal – o art. 116 do CTN
- 6.15. O princípio formal da legalidade da tributação e as medidas provisórias
- 6.16. O princípio da não surpresa do contribuinte (anualidade, anterioridade, lapsos temporais predefinidos)
- 6.17. Exceções ao princípio da anterioridade e prazo nonagesimal
- 6.18. O princípio da anualidade – Seus reflexos na área tributária
- 6.19. O princípio da irretroatividade da lei fiscal – Ênfase no imposto de renda em primeiro lugar
- 6.20. O princípio da anterioridade – Mecânica de funcionamento em face dos diversos tipos de fatos geradores – Forma, lugar e tempo do pagamento da obrigação tributária – Reserva de lei
- 6.21. A irretroatividade da lei e a retrospectividade
- 6.22. A irretroatividade da lei, da jurisprudência e da decisão administrativa definitiva
- 6.23. Irretroatividade e ação rescisória
- 6.24. O princípio da igualdade ou do tratamento isonômico
- 6.25. O princípio do não confisco
- 6.26. O princípio do não confisco e as presunções legais
- 6.27. O não confisco como limite ao poder de graduar a tributação
- 6.28. O princípio da unidade federativa – Limitações ao tráfego de pessoas e bens no território nacional – Pedágio

Capítulo VII – As Imunidades Genéricas

- 7.1. A imunidade intergovernamental recíproca

- 7.2. A imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos, dos sindicatos e das instituições de assistência social e de educação
- 7.3. A imunidade dos templos
- 7.4. A imunidade dos partidos
- 7.5. Considerações sobre imunidade das instituições partidárias, religiosas, sindicais, educacionais e assistenciais
- 7.6. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão
- 7.7. Emenda Constitucional nº 75/2013 e a imunidade tributária da produção musical e literomusical nacional
- 7.8. A determinação de exteriorizar e esclarecer as comunidades sobre os impostos que incidem sobre mercadorias e serviços
- 7.9. Exoneração de tributos, matéria sob reserva de lei
- 7.10. O princípio da tributação federal uniforme
- 7.11. Substituição tributária progressiva
- 7.12. Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos funcionários públicos – Prevalência do Estado Federal
- 7.13. A proibição da isenção heterônoma e as exceções
- 7.14. A revogabilidade das isenções anteriores à Carta
- 7.15. A vedação que proíbe aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza – O mercado comum brasileiro

Capítulo VIII – Os Impostos da União, os Princípios e Vedações que lhes são Próprios

- 8.1. Os impostos de importação e exportação
- 8.2. O imposto sobre grandes fortunas
- 8.3. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
- 8.4. O imposto sobre operações financeiras ou sobre operações de crédito, câmbio seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários
- 8.5. O imposto sobre a propriedade territorial rural

- 8.6. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- 8.7. O imposto de renda periódico e os princípios da anterioridade e da irretroatividade – A lei de regência dos fatos geradores
- 8.8. O imposto de renda anual é periódico – A lei aplicável é a vigente antes de iniciar-se o período em que se realizam os fatos jurídicos
- 8.9. A progressividade no imposto de renda
- 8.10. A imunidade dos aposentados e pensionistas com idade superior a 65 anos
- 8.11. A periodização dos impostos e o princípio da anualidade – Aplicabilidade ao imposto de renda
- 8.12. A competência privativa e residual da União para instituir novos impostos, contribuições sociais e impostos extraordinários de guerra

Capítulo IX – Os Impostos dos Estados e do Distrito Federal – Dos Princípios e Vedações que lhes são Próprios

- 9.1. Uma introdução crítica ao ICMS
- 9.2. O fato gerador do ICMS em sentido genérico
- 9.3. A imunidade do ICMS das operações (interestaduais) que destinem petróleo lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica a outros Estados
- 9.4. A meia imunidade
- 9.5. As operações com energia elétrica, petróleo e seus derivados (combustíveis líquidos e gasosos, inclusive lubrificantes) – As inovações da Emenda nº 33
- 9.6. Substituição tributária
- 9.7. A alma do ICMS
- 9.8. A não incidência do ICMS nos serviços de comunicação
- 9.9. As alíquotas do ICMS – Competência para fixação
- 9.10. Operações interestaduais a consumidor final noutro Estado
- 9.11. As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS
- 9.12. IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- 9.13. O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e

direitos (o imposto sobre heranças e doações)

9.14. As alíquotas de heranças e doações – Seus fatos jurídicos

9.15. Heranças e doações e a questão do montante partilhável

Capítulo X – Os Impostos dos Municípios, Princípios e Vedações que lhes São Próprios

10.1. O IPTU

10.2. A progressividade no IPTU

10.3. O IPTU e a “planta de valores” genérica

10.4. O imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos por ato entre vivos

10.5. ITBI – Problemas decorrentes da partilha de bens entre vivos

10.6. A imunidade de certas transmissões *inter vivos* de bens imóveis

10.7. O imposto sobre serviços de qualquer natureza

10.8. As alíquotas do ISS

10.9. A Emenda nº 37/2002 e o ISS

Capítulo XI – A Repartição das Receitas Tributárias

11.1. Formas de repartição das receitas tributárias: direta e indireta

11.2. Participação direta dos Estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação de impostos federais

11.3. Participação direta dos Municípios

11.4. O fundo ouro

11.5. Participações indiretas

11.6. O fundo compensatório

11.7. A vedação de “negociação”

11.8. O papel do Tribunal de Contas

PARTE III

O Direito Tributário que está no Código Tributário Nacional e nas Leis Complementares Subsequentes

Capítulo I – O Código Tributário Nacional e o Sistema Tributário Nacional

- 1.1. Advertência prévia sobre o conteúdo compromissório do CTN
- 1.2. O Sistema Tributário Nacional
- 1.3. O caráter jurídico do CTN – Lei complementar *ratione materiae*
- 1.4. O Sistema Tributário e a Federação
- 1.5. Os dois livros do CTN

Capítulo II – O Conceito de Tributo

- 2.1. A necessidade de o Estado cobrar tributos
- 2.2. O conceito jurídico de tributo
- 2.3. O tributo no quadro de receitas do Estado
- 2.4. A expansividade do conceito de tributo no Direito brasileiro
- 2.5. O tributo como norma jurídica
- 2.6. A importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência tributária
- 2.7. A complexidade das fórmulas de cálculo do tributo devido
- 2.8. Os equívocos da doutrina tradicional na consideração do fato gerador dos tributos
- 2.9. A estática e a dinâmica da norma tributária – A fenomenologia da incidência norma tributária
- 2.10. O conceito de tributo no Direito brasileiro, sua excelência dogmática
- 2.11. O tributo como obrigação

Capítulo III – As Espécies Tributárias: Os Impostos, as Taxas e as Contribuições

- 3.1. O tributo como ente jurídico unitário e a sua divisão em espécies – A teoria tributos vinculados ou não a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do pagante
- 3.2. A teoria dos tributos vinculados ou não a atuações estatais e a classificação espécies
- 3.3. A análise do fato gerador para determinar a natureza jurídica do tributo – Proposta classificatória
- 3.4. As contribuições especiais ou parafiscais no Direito brasileiro – Natureza

jurídica

- 3.5. A especificidade das contribuições previdenciárias e assistenciais sinalagmáticas – Tributos vinculados à atuação estatal – Diferenças entre elas e as contribuições especiais com natureza de impostos
- 3.6. Esforços classificatórios, a importância do tema – A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição
- 3.7. Fato gerador, base de cálculo, causa e finalidade, confirmando a tese de que tributos são ou não vinculados a uma atuação do Estado, invalidando a tese do “finalismo”, velha de cem anos
- 3.8. A contribuição de melhoria tipo custo na opção constitucional de 1988
- 3.9. Taxas e preços – Preços públicos e privados
- 3.10. Custas e emolumentos são taxas? É possível distribuir o produto das custas?
- 3.11. Ligeiro esboço histórico sobre as custas
- 3.12. O pedágio, sua natureza jurídica
- 3.13. O pedágio, ligeira crônica
- 3.14. Pedágio: preço ou taxa?
- 3.15. Empréstimos compulsórios – Impostos restituíveis
- 3.16. Os impostos indiretos visam à capacidade contributiva dos consumidores – contribuições especiais que repercutem no consumidor final são impostos indiretos cumulativos

Capítulo IV – A Competência Tributária

- 4.1. A competência tributária
- 4.2. As limitações da competência tributária
- 4.3. Os empréstimos compulsórios no CTN

Capítulo V – Os Impostos no CTN

Capítulo VI – Impostos Federais

- 6.1. Imposto de importação
- 6.2. Imposto de exportação

- 6.3. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- 6.4. O conceito de renda na doutrina brasileira
- 6.5. Pessoas jurídicas – Sistema para apuração do lucro tributável
- 6.6. Lucro real
- 6.7. Componentes do lucro real: lucro operacional e resultados de transações eventuais
- 6.8. Abandono do lucro real
- 6.9. Sistema do lucro arbitrado
- 6.10. Sistema do lucro presumido
- 6.11. Princípios para a apuração do lucro tributável
- 6.12. Contabilidade em bases mundiais e tributação de empresas no exterior
 - 6.12.1. Demonstrações contábeis e Imposto de Renda
 - 6.12.2. Tributação de empresas no exterior
 - 6.12.3. A originalidade brasileira
- 6.13. Pessoas físicas
- 6.14. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
- 6.15. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF
- 6.16. Operações de crédito
- 6.17. Operações de câmbio
- 6.18. Operações de seguro
- 6.19. Operações com títulos e valores mobiliários
- 6.20. Imposto sobre propriedade territorial rural

Capítulo VII – Impostos Estaduais

- 7.1. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA
- 7.2. Imposto sobre heranças e doações (transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos)
- 7.3. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS

- 7.4. O fato gerador genérico do ICMS
- 7.5. ICMS – Incidência na importação de bens para o ativo fixo e para consumo próprio do estabelecimento, ainda que realizada por pessoas físicas
- 7.6. O princípio da não cumulatividade
- 7.7. A natureza jurídica do princípio da não cumulatividade
- 7.8. O ICMS e o IPI são impostos que somente devem onerar o consumo
- 7.9. As exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade
- 7.10. O direito universal à dedução dos créditos relativos à aquisição de todo o gênero e a inconstitucional restrição ao direito de compensação por período
- 7.11. O princípio da não cumulatividade e a tendência jurisprudencial
- 7.12. ICMS – Como apurar o valor devido
- 7.13. A Lei Complementar nº 87/96 – Texto básico do regramento do ICMS – Alguns apontamentos
- 7.14. A tributação dos combustíveis e da energia elétrica
- 7.15. A tributação do transporte de passageiros

Capítulo VIII – Impostos Municipais

- 8.1. Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis a título oneroso (exceto doações)
- 8.2. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU
- 8.3. Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS

Capítulo IX – As Taxas no CTN

Capítulo X – As Contribuições de Melhoria no CTN

Capítulo XI – Conceito, Vigência, Interpretação, Integração e Aplicação da Legislação Tributária

- 11.1. A compreensão da expressão “legislação tributária”
- 11.2. O papel subalterno dos decretos do Executivo em matéria fiscal
- 11.3. A proteção da confiança dos atos administrativos em matéria fiscal

- 11.4. A impropriamente denominada coisa julgada administrativa e seus efeitos
- 11.5. A natureza da correção monetária e das majorações indiretas dos tributos
- 11.6. As práticas reiteradas das autoridades administrativas
- 11.7. As questões relativas aos tratados internacionais
- 11.8. Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal de 1988
- 11.9. A União Federal na ordem jurídica internacional e na ordem jurídica interna
- 11.10. A superioridade da Lei Complementar Tributária de normas gerais sobre os ordenamentos jurídicos parciais da União, dos Estados e dos Municípios
- 11.11. A questão do ICMS e do ISS – Possibilidade de tratado internacional, celebrado pela República Federativa do Brasil, obrigar Estados e Municípios
- 11.12. O controle prévio dos tratados e convenções internacionais pelo Supremo Tribunal Federal
- 11.13. Isenção heterônoma e isenção convencional
- 11.14. Os tratados na jurisprudência brasileira
- 11.15. A vigência no tempo e no espaço da legislação tributária
- 11.16. A extraterritorialidade da legislação tributária
- 11.17. A vigência das normas complementares do art. 100
- 11.18. O princípio da anterioridade no CTN
- 11.19. A anterioridade da lei em relação ao fato gerador
- 11.20. A retroatividade benigna ao contribuinte
- 11.21. Regras de interpretação da legislação tributária
- 11.22. Regras de integração da legislação tributária
- 11.23. A recepção do Direito Privado e a dação de efeitos fiscais próprios – O abuso das formas de Direito Privado
- 11.24. A rigidez do sistema brasileiro de repartição de competências tributárias – Observância do Direito Privado
- 11.25. A interpretação literal em Direito Tributário – Quando é aplicável
- 11.26. O *in dubio pro* contribuinte

Capítulo XII – A Obrigação Tributária, Sujeitos Ativos e Passivos e a Responsabilidade Tributária Segundo o Código Tributário Nacional

- 12.1. A obrigação tributária na terminologia do CTN – Obrigação principal e obrigação acessória
- 12.2. Tributo e multa – Crédito tributário comum
- 12.3. A natureza não patrimonial das obrigações acessórias – Deveres administrativos
- 12.4. A conversão da multa em crédito tributário
- 12.5. O fato gerador da obrigação principal
- 12.6. O fato gerador da obrigação acessória
- 12.7. O momento da ocorrência do fato gerador – Situações jurídicas e situações c fato – Fatos geradores “pendentes”
- 12.8. Aos tributos vinculados a atuações estatais não se aplicam as regras dos “negócios sujeitos a condições”
- 12.9. O fato gerador estremando as espécies e subespécies tributárias
- 12.10. A capacidade contributiva e o princípio da retribuição
- 12.11. Empréstimos compulsórios e contribuições especiais – Seus fatos geradores
- 12.12. O Direito Tributário brasileiro e a “interpretação econômica”
- 12.13. O sujeito ativo da obrigação tributária
- 12.14. Herança de competência tributária
- 12.15. O sujeito passivo da obrigação tributária – Contribuintes e responsáveis
- 12.16. O pretense sujeito passivo da impropriamente chamada obrigação acessória
- 12.17. A importância relativa das convenções particulares em face do dever de contribuir
- 12.18. A solidariedade obrigacional passiva
- 12.19. Os efeitos da solidariedade em matéria fiscal
- 12.20. Interpretação econômica ou pragmatismo fiscal?
- 12.21. A tributação dos atos ilícitos
- 12.22. O domicílio em matéria fiscal
- 12.23. Sujeição passiva direta e indireta – Substituição tributária

- 12.24. Responsabilidade tributária por transferência e por substituição
- 12.25. O substituto tributário como sujeito passivo direto
- 12.26. A responsabilidade tributária na terminologia do CTN – Falta de precisão conceitual
- 12.27. A questão da transferência das multas aos responsáveis
- 12.28. Síntese sobre a responsabilidade tributária no CTN
- 12.29. Responsabilidade de terceiros e multas moratórias
- 12.30. Responsabilidade tributária e o dever de reter tributo alheio – Distinção
- 12.31. Substituição tributária “para frente”
- 12.32. Créditos tributários transferíveis – Extensão e compreensão
- 12.33. A chamada responsabilidade dos adquirentes de bens imóveis
- 12.34. A responsabilidade dos adquirentes, remitentes e sucessores *inter vivos* ou *causa mortis* e do espólio
- 12.35. A chamada responsabilidade dos agentes empresariais
- 12.36. A responsabilidade de terceiros
- 12.37. Os casos de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo – A responsabilidade dos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de Direito Privado
- 12.38. A tese da objetividade do ilícito fiscal
- 12.39. O erro de direito extrafiscal e o Direito Tributário punitivo
- 12.40. Tipos de sanção
- 12.41. Direito Tributário Penal ou Direito Penal Tributário?
- 12.42. O ilícito fiscal e as considerações subjetivas relativas ao agente – Atenuações
- 12.43. Multas confiscatórias
- 12.44. A personalização das multas fiscais
- 12.45. A “ponte de ouro” – Exclusão da responsabilidade pelo pagamento de multa decorrentes de infrações à legislação fiscal

Capítulo XIII – A Constituição do Crédito Tributário e a Disciplina do Lançamento

Segundo o CTN – Tipos de Lançamento

- 13.1. O crédito tributário como parte da estrutura obrigacional
- 13.2. A obrigação tributária e o seu objeto: o crédito tributário
- 13.3. Obrigação, crédito e lançamento fiscal
- 13.4. O papel do lançamento – Ato do Estado-Administração – Primeiras conclusões
- 13.5. A obrigação tributária e as alterações do crédito tributário
- 13.6. O crédito tributário e o princípio da legalidade
- 13.7. O conceito de lançamento no Direito brasileiro – Diferença entre lançamento por homologação e homologação do pagamento do crédito tributário
- 13.8. Distinção de lançamento como ato administrativo singular e procedimentos reparatórios e revisionais do lançamento – Lançamentos provisórios e finais, impossibilidade
- 13.9. Lançamento e intercadência cambial
- 13.10. O lançamento como ato administrativo de aplicação da lei fiscal – Leis substantivas e adjetivas no tempo, regras de aplicabilidade
- 13.11. A revisão do ato administrativo do lançamento – As teorias declarativistas e constitutivistas
- 13.12. O lançamento como ato administrativo – Características – Natureza declaratória – Caráter de título executivo por falta de autoexecutoriedade – Quando o lançamento está pronto e quando é definitivo
- 13.13. As hipóteses legais que autorizam a revisão do lançamento
- 13.14. A irrevisibilidade do lançamento por erro de direito da Administração – Diferença entre revisão de lançamento e modificação de lançamento definitivo pela Administração
- 13.15. Renovação do lançamento por erro formal de agente da Administração – Quando é possível
- 13.16. As modalidades de lançamento no Direito brasileiro – Lançamento por declaração
- 13.17. Lançamento feito em razão de arbitramento – Quando é possível – Restrição legais
- 13.18. Novamente os casos de revisão do lançamento – Lançamentos feitos de

ofício

- 13.19. O lançamento por homologação – Homologação expressa e tácita – Impropriedades – Os termos iniciais e finais para a efetivação de lançamentos de ofício e para a homologação de pagamentos antecipados
- 13.20. O valor e o desvalor do chamado lançamento por homologação ou autolancamento

Capítulo XIV – A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

- 14.1. A moratória e o parcelamento
- 14.2. O depósito do montante integral do crédito tributário
- 14.3. A concessão de medidas liminares
- 14.4. As reclamações e os recursos administrativos

Capítulo XV – A Extinção do Crédito Tributário

- 15.1. O pagamento, a forma por excelência de extinção do crédito tributário
- 15.2. O dia e o local do pagamento
- 15.3. Natureza jurídica do juro moratório
- 15.4. A consulta fiscal e seus efeitos
- 15.5. Responsabilidade pelo recebimento do crédito tributário – Pagamento e quitações
- 15.6. Pagamento em moeda corrente, cheque ou vale-postal, em estampilha, papel selado ou processo mecânico – Os efeitos do pagamento
- 15.7. Pagamento sob condição – Incongruência jurídica
- 15.8. Imputação de pagamento
- 15.9. A consignação judicial do pagamento
- 15.10. Pagamento indevido – Repetição do indébito
- 15.11. Restituição de tributos indiretos dotados de repercussão jurídica obrigatória
- 15.12. Decadência do direito de pleitear a restituição
- 15.13. Prescrição da ação para anular a decisão administrativa que denega restituição
- 15.14. A compensação – Conceito

- 15.15. Tipos de compensação
- 15.16. A transação
- 15.17. A remissão
- 15.18. Distinção entre isenção e remissão
- 15.19. A prescrição e a decadência
- 15.20. A conversão do depósito em renda
- 15.21. A consignação em pagamento – Conversão da oferta de pagamento em renda
- 15.22. O pagamento antecipado e a “homologação do lançamento” nos termos do art. 150 e seus §§ 1º e 4º
- 15.23. A decisão administrativa irreformável
- 15.24. A decisão judicial passada em julgado
- 15.25. O controle da constitucionalidade das leis – O sistema misto brasileiro – Peculiaridades, efeitos e consequências relativamente às ações rescisórias
- 15.26. Inadmissibilidade de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF
- 15.27. Coisa julgada e segurança jurídica

Capítulo XVI – A Exclusão do Crédito Tributário

- 16.1. Improriedade gritante
- 16.2. A isenção e a sua regulação no CTN
- 16.3. A questão da revogabilidade das isenções
- 16.4. Isenções autônomas e heterônomas
- 16.5. Diferença entre isenção, imunidade e reduções fiscais
- 16.6. A anistia e a sua regulação no CTN

Capítulo XVII – Garantias e Privilégios – Administração Tributária – Certidões Negativas

- 17.1. Prólogo – Os conceitos
- 17.2. A exposição do patrimônio particular
- 17.3. Alienação fiduciária em garantia e venda com reserva de domínio – Os escapes

- 17.4. Fraude à execução fiscal
- 17.5. Créditos tributários e juízos universais
- 17.6. A Fazenda Pública pode requerer a falência do devedor?
- 17.7. A massa falida e os créditos tributários
- 17.8. O inventário e os créditos tributários
- 17.9. A liquidação de sociedades e os créditos tributários
- 17.10. Término de inventário, concessão de recuperação judicial e fim de falência em face da Fazenda Pública
- 17.11. O perigo das constrições oblíquas
- 17.12. Administração Tributária
- 17.13. Administração Tributária: o poder de fiscalizar e os seus limites
- 17.14. O sigilo bancário
- 17.15. O sigilo bancário na Constituição Federal de 1988 – Princípios de regência luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal
- 17.16. O poder de vistoriar e de exigir documentos – Ato vinculado à lei – Motivo finalidade
- 17.17. O dever de informar e os seus limites
- 17.18. O sigilo fiscal tendo como destinatários da norma a Fazenda Pública e os seus agentes
- 17.19. A prova emprestada no Direito Tributário
- 17.20. A fiscalização *manu militari* – Motivação e cuidados – Excesso de exação - Proibição do excesso – Responsabilidade civil do Estado
- 17.21. Dívida ativa – Certidões positivas e negativas – Os tormentos do cidadão – O valor e o desvalor jurídico do ato de inscrição em dívida ativa – Prescrição da ação de execução fiscal

Bibliografia

a.m.	ao mês
ABDF	Associação Brasileira de Direito Financeiro
Ac.	Acórdão
Ac.	un. Acórdão unânime
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFREMM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
Ag.	Agravo
AGI	Agravo de Instrumento
AGRG	Agravo Regimental
AMAGIS	Associação dos Magistrados Mineiros
AO	ABGABENORDNUNG
Bol.	Boletim
CAA	Caixa de Assistência dos Advogados
CAA/MG	Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CEPED	Centro de Pesquisa para o Estudo do Direito
CF	Constituição Federal
CGT	Confederação Geral do Trabalho
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPA	Conselho de Política Aduaneira
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
CUT	Central Única do Trabalhador
CVM	Comissão de Valores Mobiliários

d.C.	depois de Cristo
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
Des.	Desembargador
DETRAN	Departamento de Trânsito
DF	Distrito Federal
DI	Direito Internacional
DJ	Diário da Justiça
DJU	Diário da Justiça da União
DL	Decreto-Lei
E.	Egrégio
EFPP	Entidade Fechada de Previdência Privada
EUA	Estados Unidos da América
FARP	Fundo das Agências Regionais de Fomento
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FNT	Fundo Nacional de Telecomunicações
FOB	<i>Free on Board</i>
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
GET	Grau de Eficiência da Terra
GUT	Grau de Utilização da Terra
h.	i. hipótese de incidência
i.e.	<i>id est</i>
IAA	Instituto do Açúcar e do Alcool
IBC	Instituto Brasileiro do Café
IBDF	Instituto Brasileiro de Direito Financeiro
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOB	Informações Objetivas

IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto sobre Movimentação Financeira
IPSEMG	Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRS	<i>International Revenue Service</i>
ISOF	Imposto sobre Operações Financeiras
ISQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISS	Imposto sobre Serviço
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação de quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
ITT	Instituto de Técnica Tributária
IVAS	Imposto sobre Valores Adicionais
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVV	Imposto de Vendas a Varejo
IVVC	Imposto de Vendas a Varejo de Combustíveis
j.	julgado
Jurisp.	Jurisprudência
LC	Lei Complementar
LEF	Lei das Execuções Fiscais
MG	Minas Gerais
Min.	Ministro
MS	Mandado de Segurança
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	
Organização	para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico da Comunidade Europeia
OIT	Organização Internacional do Trabalho
OMC	Organização Mundial do Comércio
p.	página

PB	Paraíba
PE	Pernambuco
PIS	Programa de Integração Social
pp.	páginas
PR	Paraná
RE	Recurso Extraordinário
Recdo.	Recorrido
Recte.	Recorrente
Reg.	Registro
rel.	Relator
REO	Recurso Ordinário
Resp.	Recurso Especial
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RISTF	Regimento Interno do STF
RMS	Recurso em Mandado de Segurança
RN	Rio Grande do Norte
RT	Revista dos Tribunais
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados da União
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
ss.	seguintes
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Sudam	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
Sudeco	Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste
Sudene	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
SUS	Sistema Único de Saúde
t.	Tomo
T.	Turma
TFR	Tribunal Federal de Recursos

TIPI	Tabela de Imposto sobre Produtos Industrializados
TRF	Tribunal Regional Federal
TRU	Taxa Rodoviária Única
TVA	<i>Tax Value Added</i>
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
un.	Unânime
UPFMG	Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais
USA	Estados Unidos da América
v.	ver
v.g.	<i>verbi gratia</i>
VAF	Valor Adicional Fiscal
vol.	Volume

A SOCIEDADE, O DIREITO, O ESTADO E O TRIBUTO

O OBJETO DO DIREITO

1.1. O Direito como técnica e como valor. 1.2. O Direito Tributário, técnica e valor. 1.3. Direito, sociedade e história. 1.4. O Direito como produto social – Trabalho, sociedade e cultura – A experiência jurídica e a história dos homens. 1.5. A moda, a moral, a religião e o Direito – Os sistemas normativos – Liberdade e repressão – Direito e civilização. 1.6. A inevitável ambiguidade dos sistemas normativos – A questão da justiça – O Direito progressivo. 1.7. O objeto do Direito – Crítica a Carlos Cossio – A perenidade do objeto do Direito.

1.1. O Direito como técnica e como valor

O Direito é a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos.

Enquanto técnica, o Direito é neutro em relação aos valores. Mas só enquanto técnica.

Onde quer que exista uma estrutura de poder, democrática ou autocrática, primitiva ou sofisticada, o Direito é utilizado para organizar a sociedade subjacente e determinar os comportamentos desejáveis.

Os valores dos que empolgam o poder político são utilizados para justificar as normas organizatórias e comportamentais do sistema jurídico, com ou sem o consentimento da sociedade.

O Direito, portanto, é datado historicamente e geograficamente situado, posto que universal, seja incipiente, seja complexo.

Inexiste Direito atemporal, válido *urbi et orbi*.

Braço normativo do poder político, o Direito-Sistema, entretanto, não é impermeável às reivindicações da justiça e da igualdade que se formam à sua volta e deixa-se penetrar, ao longo do devir histórico, por estes ideais. Neste sentido, costuma-se dizer que o Direito é a estrada, não sem barreiras, por onde transitam os anseios e as determinações da justiça e da igualdade.

Sua importância histórica é inelutável.

A axiologia, cada vez mais, do passado evanescente até os nossos dias e rumando para o porvir, amolda o Direito à justiça. É um movimento de baixo para cima e sempre mais rápido, à medida que a história dos homens progride no tempo e no espaço. Tessitura complexa e delicada, envolvida nas dobras do tempo, em constante mutação. Frequentemente atordoado pelo tecnicismo do Direito e o particularismo das normas, ou, ao revés, embevecido com os ideais de justiça, o jurista deixa de perceber a dimensão global e totalizante do fenômeno jurídico, vendo-o ora como *técnica*, ora como *valor*. Nem uma coisa nem outra, se separadas. As duas conjuntamente. É assim o Direito. É técnica e é valor.

1.2. O Direito Tributário, técnica e valor

No campo do Direito Tributário este dualismo ou este amálgama sempre esteve presente.

Baleeiro, enfático, fazia-nos recordar que onde quer que se erguesse um poder político, quase que como a sua sombra, aparecia o poder de tributar.

Em tempos recuados e até bem pouco – há cerca de três séculos apenas – o *jus tributandi* e o *jus puniendi* eram atributos do poder sem peias dos governantes. Muito poder e abuso e pouca justiça. De lá para cá, o poder foi sendo limitado. Os princípios impostos progressivamente pela axiologia do justo foram se incorporando aos sistemas jurídicos: capacidade contributiva, como fundamento para a tributação; igualdade de todos perante a lei; a lei feita por representantes do povo como único veículo para instaurar a tributação (legalidade); a descrição pormenorizada dos fatos tributáveis (tipicidade) para evitar o subjetivismo dos chefes fiscais e para garantir a certeza e a segurança dos contribuintes; a proibição do confisco por meio da tributação; a absoluta irretroatividade das leis fiscais e da jurisprudência tributária e assim por diante.

1.3. Direito, sociedade e história

O Direito, portanto, faz parte do estofo da história, *é história*. É, igualmente, um produto social. Robinson Crusoe, na sua ilha, sem Sexta-Feira, desnecessitaria de

Direito por falta de intersubjetividade. Não obstante, o Direito é cultura, na medida em que é produzido pela psique do homem e para os homens. Os deuses pairam acima das leis. O Direito não tem nada de natural ou divino, não provém da revelação, embora possa proteger valores naturais caros ao homem, como a vida. Procede da consciência humana e realiza os valores que emergem do social buscando formalização e efetividade. Neste sentido é um produto cultural, essencialmente cultural.

Vejamos as coisas com mais vagar, juntando o fenômeno jurídico ao fenômeno humano na aventura da história.

1.4. O Direito como produto social – Trabalho, sociedade e cultura: A experiência jurídica e a história dos homens

A primeira coisa que o homem faz juntamente com os seus semelhantes é produzir para viver. Produzindo, convivem. O modo de conviver vai depender, então, do modo como produzem. Não são, ou foram, as sociedades “caçadoras”, diversas das sociedades “pastoras” no modo como se estruturaram?

Ao produzirem, para viver, os homens usam instrumentos, aplicam conhecimentos, inventam técnicas, agregam experiências que, em última análise, decidem sobre o tipo de relações que haverão de manter entre si. O homem é, antes de tudo, um ser de necessidades ou *homo necessitudinis*. Para satisfazer às suas necessidades básicas, sempre presentes, sempre prementes, tem que agir, isto é, *trabalhar*. Eis o *homo faber*. Destarte, para satisfazer às suas necessidades, o homem “trabalha” a natureza, humanizando-a. Catando frutos, caçando, pescando, plantando, domesticando animais, minerando ou transformando metais, industrializando as matérias-primas ou comerciando, o *homo faber* arranca da natureza sustento para a sobrevivência com o “suor do rosto”. Ao trabalhar, constrói a si próprio, sobrevive. A história nada mais é do que a história do homem e de seu fazer pelos tempos adentro. Seria impossível entendê-la, e as sociedades que sucessivamente engendrou, sem referi-las fundamentalmente às relações de produção, que o modo de produzir dos homens em cada época e de cada lugar tornou plausíveis. As relações sociais, econômicas e culturais da sociedade primitiva, da sociedade grega, romana, árabe ou visigótica, da

sociedade medieval, da sociedade capitalista, foram condicionadas por diferentes estruturas de produção. Ora, *todas essas sociedades*, como de resto todas as comunidades humanas, atuais e pretéritas, foram e são *articuladas juridicamente*.

Fenômeno do mundo da cultura, o Direito está inegavelmente enraizado no social. Contudo, embora o discipline, paradoxalmente é um seu reflexo. Isto porque é radicalmente instrumental. Mas o fenômeno jurídico não se reduz ao puro instrumento normativo.

Da vida em sociedade brota o Direito. *Ex facto oritur jus*. O “ser” e o “outro”, convivendo, realçam o social, e, por certo, do *fato social* projetam-se interesses, carências e aspirações a suscitar regulação. Daí valores. E são eles que fecundam o Direito. Se o Direito é dever-ser, é dever-ser de algo, já o disse Vilanova, o recifense, como a sublinhar que o axiológico não paira no ar, desvinculado da concretude da vida. Os valores não são entes etéreos ou coleção de imperativos morais, imutáveis e intangíveis, tais quais essências sacrossantas. Não são supra-humanos nem nos chegam *ab extra*. Projetam-se do homem-na-história, do homem concreto, de um estar-aí-no-mundo-com-os-outros. *Das necessidades* às aspirações e, daí, às normas. Assim, se o Direito está na norma, por certo brotou do espaço cultural de cada povo com as suas aspirações e os seus valores, epifenômenos da experiência social, nucleada à volta do processo de reprodução da vida humana.

Ocorre que os critérios e valores que informam historicamente a construção das “legalidades vigentes” trazem a marca dos interesses concretos, até mesmo conflitantes, que do fundo mais profundo da sociedade emergem à luz colimando “formalização” e “juridicidade”. Trata-se então de dar “forma”, “eficácia” e “vigência” a prescrições que se reputam “certas” e “necessárias” à convivência humana e à “ordem pública”. Tudo isto é feito através de “instituições” que repassam para a ordem jurídica os conflitos de interesses existentes no meio social. O Estado, assim como o *Direito*, são instrumentos de compromisso. Por isso mesmo se diz que o Direito é um “fenômeno social”, um fenômeno de “acomodação”. Há sempre uma relação de coerência entre Sociedade e Direito.

A cada sociedade corresponde uma estrutura jurídica. O Direito da velha Atenas não serviria, é intuitivo, à moderna sociedade americana. Uma sociedade cuja

estrutura de produção estivesse montada no trabalho escravo – o que ocorreu até bem pouco tempo – não poderia sequer pensar em capitalismo e, conseqüentemente, em *viabilizá-lo* através de um Direito do Trabalho baseado no regime de salariado. Sem dúvida, o homem é quem elabora os sistemas sociais e o próprio Direito, e isto lhe é dado fazer porque é dotado de inteligência, consciência e vontade. No mundo cultural, nada sucede a não ser através do psiquismo do *homo sapiens*. Mas, antes dele, há o *homo faber* e, antes deste, o *homo necessitudinis*. O espírito humano não vive no vazio nem retira do éter juízos, ideias e planos. Ao organizar a sociedade e o Direito, o homem não opera desvinculado da realidade.

Quem pensa, e age, e constrói o mundo cultural, o mundo do Direito, é o homem, não o “homem-em-si”, mas o homem real, o homem concreto. O “eu”, já o disse o jusfilósofo,¹ “é uma relação”, “relação com o mundo exterior, com outros indivíduos. O Eu é como um sino: se houvesse o vácuo social em torno dele, nada se ouviria.” E mais: “Cultural na sociedade é, portanto, sua própria organização. A organização é obra do homem cujo ser, cuja alma, cujo pensamento se expressam no conjunto de relações que dele fazem um primitivo, um bárbaro, um grego, um romano, um medieval, um tipo da Renascença ou da sociedade industrial moderna ou um proprietário, um escravo, um servo ou um proletário.” O pensamento humano e seus produtos culturais são desde sempre “produtos sociais”. A capacidade de trabalhar por meio de conceitos não só forneceu ao homem instrumentos eficientes de se resolverem problemas práticos, como transplantou a vida mental do plano sensorial para o mundo de símbolos, ideias e valores.

A ideia de Direito liga-se à ideia de conduta e de organização. O Direito valoriza, qualifica, atribui conseqüências aos comportamentos em função da utilidade social sugerida pelos valores da sociedade a que serve. Para o Direito – instrumento de organização – a conduta é o momento de uma relação entre pessoas (relação intersubjetiva), e não o momento da relação entre pessoa e divindade ou sua consciência, seu foro íntimo. Seu problema específico é estabelecer a legalidade fornecedora dos critérios através dos quais é possível às pessoas produzirem, disporem e gozarem dos bens, dirimirem conflitos sociais e interpessoais, inibirem ações indesejáveis e punirem transgressões. “A ordem jurídica é o sistema de

legalidade do Estado, expresso no conjunto de normas existentes.”²

O Direito é uma testemunha dos tempos. A análise das “legalidades vigentes” permite retratar as sociedades humanas em todos os seus planos e aspectos.

O Direito enquanto *ordem positiva* reflete, tem refletido, o que lhe vai pela base. Ele é a prova acabada da nossa imperfeição. Instrumento de disciplinação das coletividades, através da *planificação prévia* dos comportamentos desejáveis, tanto tem servido a Agostinho e a sua *Civitas Dei* quanto a Hitler e o seu *Reich* de mil anos com igual eficácia.

Este seu caráter instrumental – técnica aperfeiçoada que é de obtenção de comportamentos – tem levado os *juristas*, com desespero, a gritar que o *Direito* preexiste ao *Estado*, sua fonte, e que existe à margem e até mesmo contra a *lei*, seu veículo. E, por isso, “nem tudo que é legal justo é”. Por certo, tiranias e injustiças do pretérito e do presente, a leste e a oeste, sustentam este grito. O Direito jamais foi sinônimo de justiça. A lei tem sido aqui e alhures, agora como antanho, mais um instrumento de reprimenda do que de libertação. As “ordens positivas” são feitas pelos “donos do poder”, pouco importando a ideologia que professem. Tem sido necessário, pois, gritar a existência de um Direito natural, anterior e acima do Estado. Só que este Direito não é reconhecido pelos tribunais, não regula o dia a dia dos homens, nem jamais estancou a opressão e o arbítrio. É e tem sido sempre, literalmente, um grito de revolta destituído de positividade. Quando muito, serve de *padrão* para dizer como o “*Direito-que-é*” *deveria ser*. Temos a convicção de que a *justiça* é algo que se coloca para lá das “legalidades vigentes”.³

1.5. A moda, a moral, a religião e o Direito – Os sistemas normativos – Liberdade e repressão – Direito e civilização

Que esta divagação filosófica sobre as atmosferas jurídicas que envolvem o mundo não obscureçam o objeto do Direito, na área do pragmático, como veremos daqui ao final do capítulo. Qual é, ao cabo, o *objeto do Direito*?

É a organização da sociedade e das condutas humanas. O Direito é a mais aperfeiçoada técnica de controle social, se considerarmos a Moda, a Religião e a Moral, que também são sistemas normativos, indutores e inibidores de

comportamentos humanos. Linhas atrás vimos o Direito na história. Agora, cumpre compará-lo com outros sistemas normativos e mostrar como funciona e como se reparte para reger a vida humana. Antes falemos de outros sistemas normativos.

A Moda uniformiza modos de fazer, dizer, vestir, comportar-se, acendrando o sentimento grupal. Atua mediante o juízo de depreciação. Aquele que estiver fora dos padrões da Moda é malvisto, depreciado. Mas a Moda como técnica comportamental é frágil, apenas um ensaio de norma sobre como nos comportarmos.

A Moral já é mais intensa de conteúdo e efetividade. A Moral, grave, não é fútil como a Moda. É já sistema, possui princípios, incorpora a experiência vivida pelo grupo, convence mais, reprime mais. O típico da Moral é entrar no imo do homem, introjetar-se, atuar sobre a consciência, trabalhar a ideia do bem e do mal, elevar ou atormentar o espírito. É, contudo, subjetivismo puro, relação do homem consigo mesmo, com a sua consciência (que não nasceu com o homem, foi-lhe imposta pelo grupo onde nasceu e foi educado). Varia como a Moda, a Religião e o Direito no tempo e no espaço.

O homem deve comportar-se como a Moral recomenda e sofrer quando transgredir os seus ditames. Dostoiévski foi, talvez até mais do que Shakespeare – preocupado em expor as grandes paixões: o amor, o ciúme, o poder, a inveja –, o escritor que mais aprofundou os dramas da consciência humana, em obras densas como *Os irmãos Karamazov* e *Crime e castigo*. Mas a sanção moral é interior. Preocupa-se com as intenções e pune com o remorso. Suas cadeias são as da alma. O seu grau de normatividade é extremamente superior ao da Moda.

As religiões trabalham – supondo sempre o livre-arbítrio – para obter comportamentos desejáveis e coibir os indesejáveis, com um sistema de recompensas *post mortem*. Se me comporto bem, ganho o céu; se me comporto mal, destino-me ao inferno, embora exista a possibilidade de redenção no purgatório ou então pela repetição de vidas.

Descumprir os preceitos religiosos básicos significa condenar-me a sucessivas reencarnações ou não perceber, ou demorar a perceber a beleza do Todo em seu eterno vir a ser. A Religião é normativa, por isso que predetermina os comportamentos que deseja ou rejeita. O “de onde venho”, “para onde vou” e “como

me situarei depois da morte” – campo de eleição de toda metafísica – é o terreno onde fincam pés as religiões, fortes sistemas normativos, mormente no mundo da tradição judaico-cristã, ou seja, as civilizações do Oriente Médio e ocidentais. Nas sociedades mais antigas, os sumos sacerdotes, quase sempre, como ocorreu inclusive com os papas, empolgaram o poder político. Estado e Religião viviam amalgamados. Os preceitos morais estavam embutidos nos mandamentos da Religião, e esta, frequentemente, continha códigos jurídicos. Os Dez Mandamentos, com o “não matarás”, “não roubarás”, “não desejarás a mulher do próximo”, já não são codificação jurídica? O “honrarás pai e mãe” já denota a indução da moral utilitária. Entre os humanos “prestantes” é preciso cuidar e venerar os velhos “imprestáveis”. Onde falha o amor solidário reentra o dever moral. Confúcio fez da veneração aos idosos o pilar da moral chinesa clássica. Os historiadores do Direito ou os arqueólogos jurídicos dizem que em Roma houve um tempo em que não se distinguia a *Lex* (Lei dos homens) da *Fas* (Lei divina). Sófocles, na peça teatral *Antígona*, a seu turno, mostra o conflito entre preceitos religiosos e normas jurídicas antinaturais. A separação entre a Igreja e o Estado (o Estado laico) é recente. É mais recente ainda a renúncia das igrejas em exercer o *poder temporal*. O catolicismo da Inquisição era *poder político* na real acepção do termo. E, até hoje, os aiatolás islâmicos pensam governar em nome de Deus, aplicando os mandamentos do Corão em lugar dos códigos laicos. De qualquer modo, a Religião atua a partir de sanções prometidas após a morte.

O Direito é mais prático. A sanção dá-se aqui, agora. Tira-se a vida, a liberdade, os direitos, o dinheiro dos infratores que desobedeceram às suas prescrições. O Direito tampouco se preocupa com os dramas de consciência. As intenções-em-si são irrelevantes, pois o que lhe interessa, verdadeiramente, são as *condutas humanas*, as prescritas e as proibidas. O Direito descreve condutas e prescreve os efeitos que delas podem advir. Faz isso o tempo todo, em todos os tempos. Planifica instituições e comportamentos humanos, regendo o convívio social. Freud, com a sua notável intuição em compreender o homem como *id* (o homem que busca prazer e satisfação a partir dos impulsos de sua estrutura biopsíquica) e como *ego* (o homem educado que concilia os impulsos com as conveniências comportamentais que lhe foram

introjetadas pela educação familiar, moral e religiosa – *superego*), penetrou profundamente na alma humana, tão machucada pelos quereres do corpo e pelas proibições sociais, morais e religiosas. Pode até ter desnudado a hipocrisia moral, iniciando a análise do inconsciente humano, e se apiedado do homem, colhido nas malhas das organizações sociais repressoras, mas não alterou em nada o Direito, impassível na sua eterna missão de planejar e punir comportamentos. De resto, foi um discípulo de Freud, ademais filósofo e sociólogo, quem mais aprofundou este antagonismo entre o homem-natural e o homem-social. Refiro-me a Marcuse e sua obra intitulada *Eros e Civilização*, onde demonstra que o processo civilizatório se faz às custas do sacrifício do homem, de todos os homens. Opõe o “princípio do prazer” (em si bom) ao “princípio da realidade” (em si necessário ao processo civilizatório). Civilizar é reprimir. Mas não é só reprimir. Pode ser também espiritualizar, como veremos. Ora, o processo educativo, civilizatório do homem, como ser-social, é feito a partir do quê? Da Moda, da Moral, da Religião e do Direito, este a mais alta e eficaz técnica de planificação de comportamentos humanos.

1.6. A inevitável ambiguidade dos sistemas normativos – A questão da justiça – O Direito progressivo

A ambiguidade dos sistemas normativos, por mais paradoxal que pareça, tem sido constante ao longo da história e nem poderia ter sido diferente.

De um lado explicam o conteúdo prático, organizacional, que encerram. De outro lado revelam o homem e seu idealismo, sua saga em busca do justo, do bem e do belo (que a beleza também é reprimida ou “usada”).

Seria imprudente não ver que a Moral egoísta e utilitária (“não faças aos outros aquilo que não queres que te façam”) deixa pouco a pouco de se basear no *dever* para se firmar no *amor*. Comte Sponville, autor do mais importante livro sobre a Ética neste fim de século, faz-nos ver maravilhados que a Moral, ao invés de constranger, pode nos tornar felizes, até mesmo sem religião. O seu livro se intitula *O Pequeno Tratado das Grandes Virtudes*, e o cerne da sua prédica escora-se em uma máxima, profunda e bela: “o que fazemos por dever não fazemos por amor, e o que fazemos por amor não fazemos por dever”. O Amor é, então, a maior de todas as virtudes.

Quanto à Religião, foi preciso esperar a teologia do amor e do perdão contra a da culpa e do castigo para entender o fenômeno religioso mais como alegria pessoal do que como estrutura implacável de poder normativo com base em ameaças. Teilhard de Chardin, que foi cientista e teólogo católico, jamais negou que nós somos o elo final e pensante da evolução das espécies e que nossos corpos e mentes resultam da primeira molécula surgida no planeta no dealbar da vida, depois de longo processo evolutivo. Nem por isso deixou de ver, na evolução, uma formidável epopeia; viu o mais complexo surgindo do mais simples e o espírito resultando da carne num plano majestoso, cuja razão humana, imersa em profunda vertigem, não explica, mas a alma pressente: a caminhada da consciência para o ponto ômega, para Ele que, fora do tempo, funda o homem e a história. Haverá um tempo em que igrejas e doutrinas morais e religiosas serão, talvez, desnecessárias, e o homem estará como o centro.

Mas o que estará reservado ao Direito? Qualquer olhar que lancemos ao passado, já vimos, deixa-nos lívidos de pavor: penas infamantes, torturas, arbítrio, medo, angústia, as galés. Grandes são as diferenças entre os direitos de antanho e os de hoje. A escravidão e a desigualdade eram comuns. O tributo, castigo e opressão, poder do governante. O processo, tosco; a justiça, parcial; o sistema de provas, irracional. Até mesmo em Roma, sede primeira da ciência jurídica, houve um tempo em que o credor podia lançar as mãos sobre o devedor, reduzi-lo à escravidão ou jogá-lo do alto da pedra terpeia para que morresse à vista de todos.

É verdade que, hoje em dia e por toda parte, injustiças sociais e leis injustas nos fazem descrever do homem. A condição feminina, para não nos alongarmos noutras injustiças, mormente no Oriente, em que pesem todos os avanços, é, ainda, profundamente discriminatória, para dizer o mínimo. Os direitos das minorias, quando não são objeto de desprezo ou mofa, sequer são reconhecidos. Racismo e misérias humanas parecem indiferentes ao Direito, que muita vez até os estimula. A África do Sul e o Sr. Mandela. E o que dizer dos direitos dos não heterossexuais? Tudo isto, no entanto, está em mutação. Como linhas longamente convergentes destinadas a se unirem em algum ponto do futuro, *Direito, Justiça e Igualdade* finalmente serão um plexo pleno e inextrincável.

Por isso os juristas, os operadores do Direito, que é ciência e arte, devem ser

peças de fé, cientes de sua missão. Devemos servir aos valores humanos: liberdade, pluralismo, humanismo, a pessoa como centro de respeito (todas as pessoas), dignidade, igualdade, verdade e paz, acima de povos, raças, credos, religiões e pátrias. A missão do jurista, a par de conhecer o Direito, é introduzir nos sistemas jurídicos a axiologia do *justo* e do *igual* em escala planetária. Não estaremos fazendo nada sublime, apenas uma tarefa quotidiana.

Para encerrar esta parte, à guisa de síntese de tudo quanto foi dito sobre a ambiguidade do Direito, a um só tempo opressão e caminho para a liberdade e a justiça, colacionamos ilustrativamente os nomes de dois conhecidos juristas. De um lado, o célebre professor da Universidade de Viena, Hans Kelsen, que advoga uma perspectiva absolutamente positivista: o objeto da Ciência do Direito é a norma jurídica (qualquer norma de qualquer sistema jurídico, legítimo ou não em sua formação, justo ou não em seu conteúdo) – nesse sentido, expressivo o título de seu mais famoso livro: *Teoria Pura do Direito*. Sob outro ponto de vista, contraposto, exsurge o notável recifense, Lourival Vilanova, de cujo pensamento se depreende que o Direito vem de envolta com a história e as suas tormentas, numa busca obstinada de *igualdade, segurança e justiça*, ou seja, atento a determinados valores, pois, se a norma é dever-ser, é dever-ser de algo.

1.7. O objeto do Direito – Crítica a Carlos Cossio – A perenidade d objeto do Direito

É chegada a hora de encarar o *objeto do Direito* em bases científicas.

Carlos Cossio disse que:

“*En la conducta en tanto que ética ya hemos dicho que ella se especifica como derecho tomando por principium divisionis la interferencia de las acciones humanas: si consideramos la conducta en su interferencia subjetiva estamos frente a la moral; si consideramos en su interferencia intersubjetiva estamos frente al Derecho. Es claro, pues, que el Derecho es conducta y que, por lo tanto, en el está, porque él es, la libertad metafísica, aunque fenomenalizada desde la particular estructura de la interferencia intersubjetiva de las acciones humanas. El Derecho es así, plenaria vida*

humana considerada desde este ângulo particular.”⁴

Duas observações devem ser feitas:

- A) a primeira é a de que Cossio diferencia o objeto do Direito e da Moral a partir da conduta humana (eis que dotado o homem de liberdade). Diferencia-os pelo dado da *interferência* das condutas ou das ações humanas. Se há intrínco, interação, interferência, intersubjetividade, há Direito. Se a conduta refletir ou for valorada só na consciência, temos a Moral;
- B) a segunda é a de que Cossio confunde o *objeto do Direito* com o *objeto da Ciência do Direito*, ou seja, do *Direito* já agora como objeto do conhecimento e não mais como técnica de planificação de comportamentos humanos. Emmanuel Matta,⁵ com acerto, diz que o Direito é previsão de condutas e não a conduta em si – afinal, se esta fosse, “... bastaria a proibição do homicídio para que não se praticasse nenhum homicídio.”

De resto, insta a memória de que o Direito não pode ser “desarmado”, isto é, deve ser capaz de impor atos de força contra aqueles que afrontam seus mandamentos. Do contrário, seria uma ordem normativa meramente pensada ou projetada, que não se poderia, com rigor, denominar Direito.⁶

Contudo, acrescentamos que é necessário distinguir a existência da norma e o seu atendimento pelo destinatário. O objeto do Direito é organizar as instituições e planificar os comportamentos humanos mediante *normas jurídicas*, tratando-se, como adverte Henkel,⁷ menos de uma proposta que de uma exigência de determinadas condutas. A questão de a norma ser obedecida ou não é outra questão, corriqueira, normal, previsível. Por outro lado, o objeto do jurista não é, em consequência, conhecer ou estudar a conduta humana, mas sim o Direito regrador dessa conduta. O objeto do jurista é o conhecimento das normas jurídicas. Diversa, ainda, é a questão da valoração das normas e dos comportamentos envolvidos tendo em mira a sua aplicação. Esta é uma função a cargo dos aplicadores do Direito, os juízes,⁸ que em nada interfere com a questão ora em análise, ou seja, o *objeto do Direito*, que é reger os comportamentos humanos. Nem mais, nem menos. Veja-se a história. Alguém já viu

sociedade ou governo, certo ou errado, totalitário ou democrático, sem ordem jurídica? O Direito-Sistema serve a todos os senhores e a todos os propósitos.

Por outro lado, não resta dúvida de que a *liberdade* do homem, a “liberdade metafísica” a que se refere Cossio, impulsiona as condutas, só que o Direito as classifica e lhes atribui as devidas consequências, segundo os padrões de cada época e de cada Estado, de acordo com os valores ou desvalores predominantes. O que não varia é a técnica jurídica e a fundamental diferença entre *leis*, *normas* e *proposições jurídicas* a respeito das normas.

-
- 1 LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Livraria Freitas Bastos, 1962, p. 11 *et seq.*
- 2 LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Livraria Freitas Bastos, 1962, p. 38.
- 3 Não obstante, os *valores* que se formam no tecido social “penetram” o *Direito* *positivo* influenciando na aplicação das *normas*, conferindo-lhes *valências* novas.
- 4 COSSIO, Carlos. **Teoría Ecológica del Derecho. El Concepto de Libertad**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964, p. 658-659.
- 5 MATTA, Emmanuel. **Realismo da Teoria Pura do Direito**: tópicos capitais do pensamento Kelseniano. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1994, p. 103.
- 6 SQUELLA, Agustín. **Derecho, desobediencia y justicia**. 2. ed. Valparaíso: Edev, 1992, p. 113.
- 7 HENKEL, Heinrich. **Introducción a la filosofía del derecho**. Madrid: Taurus, 1964, p. 152, 160.
- 8 O papel dos intérpretes e aplicadores do Direito no processo de aplicação das regras de Direito à vida ou às situações concretas – *fato e norma* – bem como a compreensão que se possa deles ter é assunto fascinante. Muita vez, ou melhor, frequentemente, o Direito segue mudando em razão da sua própria aplicação. Isto, todavia, é *Direito Positivo*, eis que Direito Positivo não é sinônimo nem de dogma nem de *imutabilidade*.

O DIREITO COMO OBJETO

2.1. O fenômeno jurídico como objeto de multivárias disciplinas – O Direito Positivo e a Ciência do Direito. **2.2.** As categorias do conhecimento jurídico. **2.3.** Direito e linguagem – Ordens e normas jurídicas. **2.4.** As normas jurídicas e a teoria de Kelsen – Juízos ônticos e deônticos – Normas primárias e secundárias. **2.5.** Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – Prescrições jurídicas – O papel dos intérpretes. **2.6.** Tipologia jurídica – Normas de organização, de competência, técnicas, de conduta ou comportamentais e sancionantes. **2.7.** Tipos de normas encontradas no Direito Tributário. **2.8.** Distinção entre normas, leis e proposições jurídicas. **2.9.** Existência, validade e vigência das leis – Aplicabilidade, incidência e eficácia das normas jurídicas.

2.1. O fenômeno jurídico como objeto de multivárias disciplinas – Direito Positivo e a Ciência do Direito

Vimos de ver que o objeto do Direito, o seu objetivo, é a obtenção de comportamentos humanos e a construção de instituições sociais. O Estado, v.g., é uma criação jurídica, assim como uma sociedade anônima, ou uma letra de câmbio, ou um *tributo*.

Importa agora vislumbrá-lo como objeto do conhecimento humano (objeto-em-si). O Direito pode ser conhecido de diversas maneiras. Enquanto ente do mundo da cultura e fator de interação grupal, envolvendo questões relativas à sua eficácia social, é objeto da Sociologia. A Sociologia Jurídica, da qual não se aparta a Arqueologia Jurídica, é, hoje, um alentado setor de estudos, ligando o Direito às questões da legitimidade política e outras mais. Existe a Filosofia do Direito, a buscar os fundamentos do fenômeno jurídico de mãos dadas com a História do Direito, visualizando-o envolvido com o valor *justiça* no tempo e no espaço e relatando as escolas e os pensadores que a ele se dedicaram. A Lógica Jurídica ocupa-se das proposições deônticas. A Linguística Jurídica, ao lado da crítica da jurisprudência, estuda o Direito de modo específico. Temos ainda a Pedagogia

Jurídica, com as técnicas de ensino e retransmissão das normas e das instituições dos sistemas jurídicos, destacando-se o Direito Comparado.

Finalmente temos a Ciência do Direito, cujo objeto é o próprio Direito Positivo. Será a Ciência do Direito universal e atemporal?

Universal é, pois inexistiu e inexistirá sociedade politicamente organizada, mesmo as mais primitivas, que prescindisse do Direito como instrumento de organização social. Contudo, diversos são os Sistemas Jurídico-Positivos. Pouco importa. A Ciência do Direito ocupa-se, sempre, do Direito Positivo de cada época e de cada lugar. Variação, pois, no tempo e no espaço. Existirão institutos comuns, laços permanentes e diferenças, obviamente.

2.2. As categorias do conhecimento jurídico

À Ciência do Direito importa, tão somente, o Direito Positivo, os valores positivados, os princípios e as normas que dele fazem parte.

Aqui, o jurista é o *sujeito que conhece* (o sujeito cognoscente), e o Direito Positivo, o seu objeto (o “ser” a ser conhecido). É desse assunto que, doravante, vamos tratar, pois toda ciência está obrigada a ter método e a delimitar o seu objeto, caso contrário não funcionará. O jurista, o cientista do Direito, está equipado de umas tantas categorias invariáveis, sem as quais não teria instrumental analítico e ordenador. Estamos nos referindo a noções universais tais como: sujeito de direito, poder, dever, dano, o lícito e o ilícito, competência, norma, jurisdição, sanção etc. Estas categorias de conexão, contudo, não são apriorísticas. Formam a síntese jurídica a partir da *práxis*. Qualquer experiência jurídica projeta categorias de conexão. Os juristas, ao sistematizá-las, constroem a Gnosiologia Jurídica (a teoria do conhecimento do Direito).

2.3. Direito e linguagem – Ordens e normas jurídicas

Para começar, o Direito é feito de palavras: as palavras da lei, as palavras da sentença. Legisladores, juristas e juízes fazem o Direito. Se o Direito é feito de palavras e se o Direito é o objeto do cientista do Direito (o que faz a ciência do Direito), então poderemos chamar a linguagem do Direito de a linguagem-do-objeto.

A linguagem humana, utilizamo-la para vários fins. Muito frequentemente a usamos para transmitir informações a respeito do mundo por meio de *orações* cuja função é *descrever* um estado de coisas. Trata-se de um *uso informativo* (as proposições descritivas podem ser verdadeiras ou falsas). A linguagem, porém, como assinalado, comporta outros usos. Podemos com ela expressar emoções ou provocá-las (uso expressivo), ou buscar informações (uso interrogativo). Em dados momentos o uso da linguagem confunde-se com a própria ação. Quando, por exemplo, alguém diz “juro dizer a verdade” ou “batizo-te com o nome de João”, esta pessoa está realizando as ações de jurar e batizar (uso operativo, realizativo). Dentre os usos da linguagem, o que mais interessa ao jurista é o *diretivo*. Ocorre quando a linguagem é utilizada para influir no comportamento de outrem, induzindo-o a adotar determinados comportamentos intencionalmente prescritos.

Como uso diretivo, ações linguísticas podem ocorrer: suplicar, sugerir, pedir, indicar, ordenar, impor etc. A oração “não faça isso” tanto pode expressar uma súplica quanto uma ordem. Importa, pois, assinalar os traços comuns que apresentam os diversos casos do uso diretivo da linguagem. As orações diretivas, como dito, são formuladas com a intenção de influir no comportamento alheio, pouco importando que para isso se lhes agregue um *prêmio* ou um *castigo*, ou sejam postas com imperatividade ou tom de súplica.

Distinguem-se das orações descritivas – asserções – e de outros tipos de orações porque a seu respeito não faz sentido predicar verdade ou falsidade. De uma diretiva se pode dizer que é *justa ou não, conveniente ou inconveniente, eficaz ou ineficaz*, nunca que é falsa ou verdadeira. Isto porque os atributos de verdade ou falsidade implicam cotejar a asserção sobre um fato com o fato mesmo. As orações diretivas, não estando destinadas a dar *informações* sobre a realidade, descomportam juízos de verdade.

Que uma expressão diretiva seja tal independe de estar vazada com o verbo no imperativo. Isto pode ocorrer e ocorre, com frequência, mas não é necessário. Pode-se, por outro lado, expressar uma oração diretiva pela utilização dos chamados modais deônticos: “obrigatório”, “permitido”, “proibido”. Sem embargo, a inexistência de tais palavras não retira da oração diretiva este caráter. A utilização

dos operadores deônticos não é condição suficiente e necessária à *diretividade*.

Ordenando ou rogando, prometendo recompensa ou punição, o uso diretivo da linguagem está voltado para o outro. Destaquemos, contudo, as *ordens*, porque, entre as diretivas, as que mais se relacionam com as *normas* são elas. As orações diretivas que expressam *mandados*, *ordens*, são, frequentemente e generalizadamente, chamadas de *prescrições* e se caracterizam pela *superioridade do emissor* em relação ao destinatário: superioridade moral, bélica, física ou jurídica. É o caso do assaltante em relação ao assaltado: “A bolsa ou a vida”, ou do delegado em face do seu subordinado: “Recolha o preso ao xadrez”. Há que observar, no entanto, que uma coisa é a oração prescritiva, e outra, bem diversa, a *norma*. O assaltante que nos ordena a entrega do dinheiro à mão armada utiliza uma *oração prescritiva* para dar uma ordem, jamais uma *norma*. Esta se nos apresenta à razão como um *modo institucionalizado de dirigir comportamentos*. A norma não deixa de ser norma pelo simples fato de ser desrespeitada. Ela é, preexiste e sobre-existe à ação que preconiza. É um ser que se quer *permanente* como instrumento de regulação da conduta humana garantido por uma *estrutura de poder* (Estado). As normas não se confundem com as expressões linguísticas que as veiculam. É que, como entes lógicos, possuem vida autônoma. Ocorre, tão somente, que as *normas* são *expressadas* pelas formulações linguísticas, através das quais é possível a comunicação entre os homens, estes protagonistas do enredo social.

As normas, cuja função é ordenar o social, são viabilizadas pela linguagem, e, por isso, é lícito dizer que são uma *função* da linguagem ou que existem em razão dela. Com efeito, as formulações linguísticas contêm a intencionalidade deôntica do agente prescriptor. Uma norma pode resultar de uma formulação linguística ou de várias devidamente conjugadas, como se terá oportunidade de constatar. Aliás, as *ordens* também são postas por meio da linguagem, embora não se confundam. A linguagem é *o veículo* através do qual as ordens são dadas e as normas são instituídas. Apenas isto.

O Direito, enquanto técnica de disciplinação e controle social, apresenta-se formalizado através da linguagem escrita ou oral (leis e costumes). A sociedade humana é o meio em que o Direito surge e desenvolve-se. “Em nossa espécie, a

sociedade não é só de pessoas mas também de coisas produzidas pelo trabalho.” A sociedade, di-lo Hermes Lima: “complexo de pessoas e coisas, exige necessariamente uma organização que, orientando a vida coletiva, discipline a atividade dos indivíduos e assegure distribuição dos bens”.¹ Cultural na sociedade é, portanto, a sua própria organização, e essa organização é socialmente posta e comunicada pela palavra escrita ou oral. É assim, sempre foi; para o primitivo, o bárbaro, o grego, o romano, o medieval, o tipo da Renascença ou da sociedade industrial.

Apesar da profunda diferença entre uma oração prescritiva e uma norma, os esforços mais difundidos têm consistido em assemelhá-la às prescrições. Para Austin,² a norma jurídica seria uma *ordem* respaldada por ameaças. Segundo a sua concepção, as normas jurídicas especificariam os *destinatários da ordem, o ato que deveria ser realizado e a ocasião propícia para tanto*. Quanto à ameaça de causar dano ao destinatário, caso descumprisse a ordem, entendia que esta poderia constar tanto da própria norma prescritiva do dever quanto de outra, especialmente punitiva. O elemento distintivo que identificaria a norma jurídica, extremando-a de outros tipos de imperativos, residiria na *autoridade* do seu emissor. A especificidade estaria no fato de originar-se do *soberano* e destinar-se à sociedade civil.

2.4. As normas jurídicas e a teoria de Kelsen – Juízos ônticos e deônticos – Normas primárias e secundárias

Hans Kelsen formula uma concepção parecida com a de Austin, mas contendo importantes inovações e, pois, diferenças. No plano do sujeito cognoscente, Kelsen distingue dois tipos de juízos lógicos: juízos ônticos, que são enunciados descritivos do ser, suscetíveis de verdade e falsidade; e juízos deônticos (de dever-ser), que são descrições acerca de prescrições normativas e a respeito dos quais não tem sentido predicar verdade ou falsidade. Os juízos de dever-ser serviriam, pois, para interpretar os atos cuja intenção fosse a de dirigir a ação de outra pessoa. Consequentemente, serviriam para *descrever o Direito* enquanto sistema de normas vocacionado para a disciplina da conduta humana. A função do jurista consistiria em descrever o seu objeto, a norma jurídica, através de juízos de dever-ser.

Ao descrever o Direito, todavia, Kelsen nega-se a ver, nas prescrições normativas

a que chama de normas, a expressão de *uma vontade real e presente* em sentido psicológico. Argumenta com os costumes, onde não é possível ver-se, sustentando-os, uma vontade personalizada, e com as leis, que subsistem depois de mortos os seus autores. Diz, então, que a *norma* é uma *ordem*, mas uma “*ordem despsicologizada*”. As normas expressariam, é certo, um ato de vontade, porém em *sentido objetivo*, enquanto a *ordem* seria mera expressão subjetiva de quem a tivesse formulado; para ser *válida*, a norma precisaria ter sido formulada *por quem estivesse autorizado a fazê-lo*.

Assim sendo, por suposto, toda norma extrairia a sua validade de outra norma que conteria o seu *fundamento* de validez, até se chegar a uma hipotética norma primeira, pressuposta, incriada, fundante de toda *ordem jurídica*, que por isso mesmo seria uma “estrutura escalonada de normas”. Diferente, assim, da ordem do saltador que nos ameaça com um mal para obter-nos a bolsa, a *norma jurídica* decorreria de uma *autoridade* que nos ameaçaria com danos preestabelecidos caso não nos comportássemos, nós, os membros da comunidade, da maneira prescrita pelos interesses da *ordem social*. Kelsen dizia, nesta linha, que a Moral, também voltada para a obtenção de comportamentos humanos desejáveis, fundava-se numa “técnica de motivação direta”. As normas morais indicariam diretamente o comportamento desejável: “deves obedecer a pai e mãe; não deves mentir”. O Direito, ao contrário, empregaria uma “técnica indireta de motivação”, porque a norma jurídica utilizar-se-ia de castigos para punir a *conduta inversa da desejável*: “*matar alguém: pena de X*”.

Em verdade Kelsen minimizou, no particular, as chamadas normas técnicas que geram, desobedecidas, as nulidades, e o papel dos prêmios com que não raras normas jurídicas acenam para obter comportamentos, tendo sido obrigado, mais tarde, a ampliar de modo inaceitável o conceito de sanção para nele incluir o prêmio³ e a nulidade. Em decorrência dessa “técnica indireta de motivação”, que desempenha papel fundamental na construção kelseniana, as normas jurídicas seriam de dois tipos: primárias e secundárias. Seriam primárias no sentido de fundamentais, mais importantes, aquelas que prescrevem penas pelo emprego da força. Seriam ditas normas as genuinamente jurídicas, integrantes reais de ordem jurídica. As secundárias

seriam meras derivações lógicas das normas primárias, e *sua enunciação só teria sentido para uma melhor explicação do Direito*.

Kelsen utilizou-se de um operador lógico para extrair da norma que chamou de primária uma regra secundária. De uma norma primária com o seguinte enunciado: “*matar: pena X*”, entendia possível extrair por derivação o enunciado da norma secundária, que seria: “É proibido matar” ou “É obrigatório não matar”. Esse posicionamento kelseniano implica que somente de normas primárias estruturadas hipoteticamente é possível derivar normas secundárias, como veremos à frente.

Além de primárias e secundárias, as normas, segundo Kelsen, seriam categóricas ou hipotéticas (sempre o dualismo), dependendo de o *ato previsto* no mandamento estar ou não condicionado a um evento preestabelecido. Dentro dessa ótica, seriam categóricas as sentenças judiciais (normas particularizadas), e hipotéticas as leis (normas genéricas). Em função dessa engenhosa construção, o mestre de Viena achava que o endereçamento das normas jurídicas primárias, por isso que continham a previsão de *atos coercitivos*, era para juízes e funcionários estatais, órgãos incumbidos de sua aplicação, delas. Sem embargo de se destinar aos órgãos do Estado, esse titular do monopólio da força, a *norma, por estar promulgada* e, pois, por ser conhecida, funcionaria como instrumento *diretivo* do comportamento humano. Do que acabamos de ver segue-se que uma norma cujo conteúdo não fosse uma sanção só seria possível se derivasse de uma *norma primária*, esta portadora da sanção.

O fundamento normativo do sistema residiria nas normas sancionantes, instituidoras de penas e privações, impostas pelas autoridades estatais aos agentes dos ilícitos (cuja definição mais coerente reside em ser o descumprimento de um dever legal). É que a norma primária funcionaria dentro de um tal sistema ou teoria como *premissa necessária*. Nesse sentido, as normas primárias Kelsenianas seriam as “*fontes*”, “*os alicerces*” da ordem jurídica inteira. Ademais, as normas primárias teriam que possuir estrutura necessariamente hipotética, de modo a permitir o exercício de derivação. A assertiva radica na própria índole da concepção dualista do mestre de Viena.

O caráter de uma norma secundária, destarte, seria um caráter de *dever-ser*, e seu conteúdo seria o de uma *conduta oposta* à que figurasse como *condição* de aplicação

da *norma primária*. Para Kelsen, de uma conduta primária prevendo que “se alguém mata a outrem, deve ser punido com prisão” sobressairia a norma secundária que proclamava proibido o ato de matar ou declarava devida a conduta de não matar, com o sentido de que *não se deveria matar*.

Sem embargo, se observarmos qualquer sistema jurídico, encontraremos leis e costumes de onde é possível extrair enunciados normativos cujo conteúdo não traduz atos de coerção, nem tampouco derivam de entes normativos que prescrevem sanções, como quer Kelsen. A maior parte dos dispositivos constitucionais, com efeito, não estabelecem sanções senão que instituem poderes, competências, princípios, garantias e procedimentos diversos. Em nível infraconstitucional, é possível encontrar disposições de igual jaez. Nos códigos civis, v.g., deparamo-nos com regras sobre como contrair matrimônio, celebrar contratos ou fazer um testamento válido. Os digestos processuais estão repletos de regras técnicas de procedimento para juízes, partes, advogados e terceiros (as chamadas normas *in procedendo*). De notar, ainda, as enunciações que cunham conceitos, definições e atribuem qualidades às pessoas e instituições: quem é ou não capaz, o que é ser comerciante, noção de estabelecimento comercial, conceito de tributo etc.

A resposta de Kelsen às objeções desse tipo consistiu em dizer que tais “normas” não seriam “normas genuínas”, mas enunciações do legislador e “partes” das normas genuínas. E, assim, pela técnica ou argumento da *subsunção*, a maioria das regras que comumente encontramos formando o sistema jurídico constituiriam “fragmentos” de normas autênticas, instituidoras de sanções. As normas teriam uma estrutura dual, logicamente falando: *antecedente* e *consequente* ou, noutra terminologia, *hipótese* e *consequência*. Para Kelsen, estas regras a que acabamos de nos referir, ou melhor, os enunciados que delas fosse possível extrair, seriam “partes” ou “componentes” dos antecedentes das normas verdadeiramente jurídicas, as primárias, em cujo consequente deveria *figurar* sempre *uma sanção*.

2.5. Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – Prescrições jurídicas – O papel dos intérpretes

Frise-se agora que Kelsen, embora no começo de suas elucubrações tenha

entendido a norma como “juízo hipotético”, isso renegou expressamente na maturidade. Para ele a norma é *prescrição* (que depende, em certas circunstâncias, de uma *condição* para que incida). A norma pode, assim, ser hipotética, mas não será jamais um *juízo hipotético* como muitos pensam que é, referindo-se a Kelsen.⁴ O “juízo” é ato de sujeito ao conhecer o seu objeto. Se a norma jurídica é o objeto do conhecimento jurídico na gnosiologia⁵ kelseniana, o “juízo hipotético” que o cientista do Direito constrói ao descrevê-la só poderá ser uma “*proposição*” a respeito da norma, nunca a “*norma-em-si*”.

Sobre o papel da Ciência do Direito, aproxima-o com o das ciências naturais. Isso pelo fato de estas transformarem o caos das sensações em cosmos (termo de origem grega que denota justamente organização), enquanto aquela converte a pluralidade das normas jurídicas gerais e individuais em um sistema unitário e isento de contradições. Ou seja, porque ambos os saberes forjam a metamorfose da anarquia em direção à ordem.⁶

A norma, pois, *não é a mesma coisa que a lei*, entendida esta como a fórmula verbal de um legislador anônimo (costume) ou como fórmula escrita de um legislador institucional (lei, estrito senso). A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo a que comumente chamamos de *lei*. Isso quer dizer que a norma, posto já se *contenha* nas leis, delas é *extraída* pela dedução lógica, função do conhecimento. Kelsen reconheceu isto ao referir-se à necessidade de “conhecer” antes a norma para poder “aplicá-la”. A norma estaria “dentro” do sistema jurídico de envolta com as formulações escritas ou costumeiras do legislador, por isso que seria a expressão objetiva de um ato de vontade. Careceria, todavia, de ser apreendida (porque a norma é, antes de tudo, *sentido*; pode até ter diferentes sentidos, diversas possibilidades de aplicação, nisto residindo o intenso e apaixonante dinamismo do Direito como fenômeno de adaptação social).

2.6. Tipologia jurídica – Normas de organização, de competência, técnicas, de conduta ou comportamentais e sancionantes

Uma classificação funcional das normas jurídicas, com a ressalva de que toda

classificação é precária, começaria por conferir-lhes, a todas, carácter prescriptivo. Em seguida as dividiria em cinco grandes grupos, sendo que os dois últimos seriam interligados funcionalmente:

- Normas organizatórias;
- Normas de competência;
- Normas técnicas;
- Normas de conduta;
- Normas sancionantes.

A tipologia aventada persegue o desejo de ser funcional, adequada à prática do Direito. Busca escora teleológica. Efetivamente o que procuramos, ao ler as leis e demais entes legislativos, é algo extremamente prático. Em real verdade, estamos procurando saber se *alguém*, pessoa ou órgão, é *competente* para isso ou aquilo, ou como é ou deve ser a *organização* das instituições, órgãos e pessoas. Quando não é assim, estamos procurando saber como se deve *proceder* em certas circunstâncias para realizar a ordem jurídica, ou perquirindo se existe algum *dever* a ser imputado a alguém, ou se deve ser aplicada a alguém determinada sanção. Vale dizer, o Direito existe para *instituir e organizar* (normas organizatórias), *atribuir competências* (normas de potestade), *criar deveres* (normas de conduta ou de dever), *punir as transgressões à ordem jurídica* (normas sancionantes) e *prescrever técnicas de realização da ordem jurídica* (normas técnicas ou processuais).

Normas Organizatórias – Instituinto os órgãos do Estado, as instituições e as pessoas. Desse tipo são as normas que prescrevem como *deve ser* o Estado Federal ou as que declinam os requisitos que deve possuir o ato jurídico ou uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada para serem válidos, ou ainda as que definem quais são os pressupostos para um cidadão ser elegível ou comerciante, ou, ainda, ser maior, senador, presidente da República ou prefeito municipal. Neste âmbito se encontram as normas ditas atributivas de qualidades e as de “*reconhecimento*”, permitindo identificar se as outras normas pertencem ao “*sistema*”.

Normas de Competência – Conferindo “potestades” aos sujeitos públicos e privados para produzir normas de comportamento, interpretá-las e aplicá-las

voluntariamente, *ex officio* ou contenciosamente. Estabeleceriam como *deveriam* ser exercidas tais potestades, sua extensão e limites. Deste tipo são as normas que outorgam competência aos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário para a produção de atos funcionais legislativos, administrativos e jurisdicionais. De igual tipo as normas que investem os particulares de capacidade para praticar e para celebrar atos jurídicos constitutivos (testar, votar, contratar etc.).

Normas Técnicas – Prescrevendo como devem ser produzidos os atos adjetivos necessários à vida do Direito: como se deve votar, sentenciar, interpor um recurso extraordinário, fazer um testamento válido, celebrar contratos, contrair matrimônio, discutir e votar uma lei complementar da Constituição (todas as normas processuais são técnicas).

Normas de Conduta – São as normas que obrigam comportamentos, campo de eleição da lógica jurídica. Destinam-se às autoridades e aos particulares. Desse tipo são as normas que estatuem comportamentos positivos e negativos, desde que ocorrentes certos pressupostos. São nucleares, no sentido de posicionar à sua volta o sistema jurídico. Se o Direito teleologicamente busca o controle do meio social, é claro que indica quais são os comportamentos desejáveis. Indica-os, tornando-os obrigatórios, como no caso do dever tributário. As leis preveem a obrigatoriedade do seu cumprimento. Todavia, dita obrigatoriedade comportamental pode não ser expressa na lei. No caso do tributo, é. No caso do homicídio, não. A lei expressa apenas uma punição, ou melhor, a previsão de uma pena para o comportamento homicida. *A norma que impõe o dever de não matar é implícita no sistema e, portanto, inexpressa na lei (mais uma vez a diferença entre norma e lei).* As normas de conduta ora impõem comportamentos positivos (é obrigatório pagar imposto à União), ora estatuem condutas negativas (é obrigatório não matar). Fácil deduzir que o caráter proibitivo é epifenômeno; se é obrigatório não matar, matar é proibido. Se é obrigatório pagar tributos, não os pagar é proibido.

Normas Sancionantes ou Punitivas – São as normas que *estatuem sanções* para certas condutas. Toda ação não punível é livre. Vale dizer, o que não é punível pode

ser praticado facultativamente. Tanto faz, de um ponto de vista sancionante, praticar ou não a ação impunível. Ela não é obrigatória nem proibida. Se fosse proibida, sua prática acarretaria uma punição. E se fosse obrigatória, a omissão em praticá-la acarretaria, igualmente, uma punição. Consequentemente, se uma ação, ou melhor, um comportamento humano, é punível, é porque a sua prática é vedada; é porque não o praticar é obrigatório. Não praticar um comportamento tem dois sinais: positivo e negativo. Quando um comportamento é punível, é porque o seu contrário é obrigatório. Se se age quando o dever é uma omissão (por exemplo: não matar), a ação de matar é que é a hipótese de punição. Se não se age quando o dever é agir (por exemplo: pagar tributo), o comportamento consistente em não pagar – comportamento omissivo – é que é a hipótese de punição.

Tanto as normas sancionantes quanto as de conduta exibem uma estrutura hipotética. Isto é, possuem uma *hipótese* e uma *consequência*. Para atuar a consequência, é mister que ocorra o *fato jurígeno* delineado na hipótese da norma. Uma consequência jurídica “*deve ser*” toda vez que ocorra a sua hipótese.

2.7. Tipos de normas contraditórias no Direito Tributário

No Direito Tributário encontramos normas *organizatórias*, construindo o *Estado Federal*, os *órgãos da administração fiscal*, as *prerrogativas e privilégios do crédito fiscal*, a *participação de umas pessoas políticas no produto da arrecadação de outras* etc. Encontramos normas de competência para instituir os tributos ou proibir o seu exercício, realizar a função fiscal, produzir atos administrativos, v.g. Encontramos, ainda, normas técnicas nos instruindo sobre como recolher tributos, como oferecer garantias, como apresentar defesas e embargos às pretensões fiscais e assim por diante. Deparamo-nos, no mais, com as *normas de conduta* que expressam as obrigações tributárias. O dever de pagar tributos decorre de leis que prescrevem dito dever desde que ocorrente o seu *fato jurígeno* no mundo fenomênico (a realização do fato gerador antes abstratamente previsto na norma hipotética). Finalmente, são contraditórias as normas sancionantes que punem o descumprimento das obrigações tributárias, e cuja hipótese de incidência é, precisamente, o descumprimento da obrigação.

2.8. Distinção entre normas, leis e proposições jurídicas

O objetivo dos “ordenamentos jurídicos” é, sempre foi, o de controlar o meio social. Enquanto tal, possui uma linguagem especial, encontrada ao nível dos seus entes normativos: leis, costumes, sentenças, contratos etc. Esta linguagem, quando é posta sob análise pelo cientista do Direito, recebe a denominação de “*linguagem-do-objeto*”, porque o objeto da Ciência do Direito é o Direito Positivo, com sua expressiva linguagem. Pois bem, ao estudar o Direito Positivo, é possível ao cientista concluir que, surgindo das inúmeras formulações verbais que expressam o Direito, projetam-se *normas*, facultando, obrigando e proibindo ações e omissões, assim como prescrições prevendo sanções para o não cumprimento de seus preceitos. Verificará, ainda, que há preceituações instituindo poderes, competências, processos e procedimentos, além de definições e conceitos legais. Ademais, perceberá que tudo isto forma uma *ordem jurídica*, garantida pelo *Estado*.

Perante o cientista do Direito, a normatividade (dever-ser) contida nos sistemas positivos se colocará numa relação de objeto-sujeito, sendo por este último descrita através de “proposições jurídicas”, que são justamente os *instrumentos reveladores das normas*.

Frise-se o seguinte: a distinção entre norma e lei ou costume é importante para a análise jurídica. Carlos Santiago Nino,⁷ com sua autoridade de lente graduado da Universidade de Buenos Aires, vaticina que a *norma* é diversa da *formulação legislativa, escrita ou oral*. Embora isso também nos assome evidente, subsiste ainda entre alguns a incompreensão da radical diferença entre *norma* e *legislação*, circunstância que tem gerado não pequenos equívocos e distorções na percepção do fenômeno jurídico. O assunto tem inclusive levado juristas a momentos de extrema irritação ante a lógica deôntica e suas tentativas de formalização (lógica jurídica) – exemplo disso oferta-nos Michel Villey⁸ que, em artigo posto contra Gardies, promove irada agressão aos lógicos.

Temos então, de um lado, o Direito Positivo com seus entes legais, leis e costumes, ordenando ações e omissões, facultando outras tantas, proibindo comportamentos, atribuindo qualidades às pessoas e às coisas, outorgando poderes e

competências, prevendo atos procedimentais, cunhando conceitos e definições. Tudo isso dito na linguagem comum do povo (linguagem do objeto).

De outro lado, temos a Ciência do Direito, cujo objeto é justamente o Direito Positivo, seus entes.⁹ A função da Ciência do Direito é descrever o seu objeto. Nesse momento aparece a *proposição jurídica*, sob a forma de juízo, mercê da qual é possível apreender a *normatividade* contida nos sistemas positivos. A proposição descreve a norma. É descritiva. A norma, porém, não se confunde com a sua descrição. É prescritiva. Isto se torna claro quando o juiz aplica a norma, após intuí-la do sistema jurídico.

As normas em si mesmas são “entes teóricos” derivados do sistema jurídico como um todo. Uma norma jurídica, diga-se por oportuno, resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis, editados em épocas diferentes por corpos legislativos. Consequentemente, o problema da *existência e validade* da norma só indiretamente lhe diz respeito, porquanto a questão de se saber se uma *norma* foi criada e posta a vigor de acordo com os ditames específicos da ordem jurídica reguladores de sua produção se reporta ao *processo de criação das leis e do reconhecimento dos costumes*. Se uma lei, por exemplo, prevê que o fato de alguém ser proprietário é jurígeno do dever de pagar imposto sobre o patrimônio imobiliário, e uma outra isenta os proprietários de um único imóvel de valor não superior a R\$ 10.000,00 de fazê-lo, ter-se-ia uma norma *prescritiva de dever* com o seguinte enunciado, descrito mediante uma proposição do *intérprete*:

Hipótese: alguém ser proprietário de imóveis, salvo se de um só de valor não superior a R\$ 10.000,00.

Consequência: pagar imposto imobiliário ao Estado anualmente.

A questão de se saber se predita norma é *válida* se desloca para a análise do “processo de reconhecimento” das leis que a engendraram, isto é, da lei que previu a tributação e da lei que previu a isenção. Somente quanto a elas será possível indagar se foram postas pelo legislador da forma prescrita, ou se entraram em vigor antes do início do exercício financeiro (princípio da anterioridade da lei tributária inserto na Constituição brasileira).

Frise-se que a *norma* – produto do universo legislado – não se confunde com os

seus veículos, os *entes positivos* (leis, Decretos-Lei etc.).

Tampouco se confunde com as *proposições jurídicas* que a Ciência do Direito produz ao *descrever* a norma, sob a forma, quase sempre, de *juízos hipotéticos*.

A norma, ainda que condicional, é sempre *prescritiva* (porque o Direito é, basicamente, prático, finalístico, teleológico).

As leis são *enunciados literais* buscando um *fim*.

As proposições normativas são *descrições* das *normas jurídicas*, que defluem do universo legislado, produzidas por um *sujeito* (jurista ou juiz).

Por isso mesmo, ou seja, por serem juízos, são descrições de um ser, a norma! (sem embargo de a norma constituir um dever-ser, por isso que prescritiva).

Consequentemente, as *proposições jurídicas* são *proféticas*, por isso que exprimem *o que deve ser*, do ponto de vista subjetivo de quem as produz (os sujeitos que analisam a norma, posta como *objeto do conhecimento*).

Com efeito, as *proposições normativas* são “profecias” a respeito do que deve ser (o “ser” da norma).

Mas somente a proposição normativa, proferida pelos órgãos supremos da jurisdição, tem o condão de *acertar* a norma, dizendo o que ela significa com obrigatoriedade indiscutível (norma individual, cf. Kelsen).

Nesse ponto fecha-se o ciclo. A *norma* é o que os juízes da irrecorrível instância fixam como o seu real significado, objetivamente, enquanto *prescrição*.

Claro que nem todas as normas passam por um teste de verdade legal. Muitas se aplicam sem contestação. Basta, porém, que durante dado processo aplicativo ao Direito surja uma controvérsia para apropositar-se a intervenção do Judiciário, com o fito de fixar a inteligência da norma em questão. Por outro lado, é comum, em épocas diversas, uma mesma norma possuir significados diferentes. Que as leis em cujo interior se abrigam as *normas* necessitem análise, para a extração do conteúdo prescritivo nelas represado, não causa espécie. É fenômeno corriqueiro. As ações declaratórias, especialmente, colimam sempre este desiderato. A seu turno, as partes no processo outra coisa não fazem do que formular “proposições jurídicas” a respeito da norma em torno da qual controvertem. O fenômeno torna-se bem mais transparente nas lides travadas a partir de questões puramente “de direito” (*quaestio juris*).

Sem esta visão não seria possível entender a assertiva de Kelsen de que a *norma é um sentido* que pode comportar diferentes alternativas de aplicação. Vale dizer, os juízos que descrevem normas são juízos de dever-ser. A estrutura da norma não é puramente esquemática. A sua descrição não pode ficar apenas em *dizer* que é formada de *hipótese e consequência*, ou *suposto e comando*, ou ainda *prótase e apódose*. Um juízo sobre o dever-ser da norma é inevitável, pois, como já asseverado por Vilanova, se é *dever-ser*, é *dever-ser de algo*.

2.9. Existência, validade e vigência das leis – Aplicabilidade, incidência e eficácia das normas jurídicas

Chegado é o momento de encerrar a visualização panorâmica do tema normativo, aqui versado com intuito declaradamente propedêutico. Motivos de caráter metodológico exigiram esse tratamento. Em primeiro lugar, o *tributo* é norma. O dever de pagar tributo decorre de uma norma de comportamento. Em segundo lugar, a capacidade ativa para pôr e tirar dito dever decorre de normas de competência. Fez-se necessário, assim, este *bosquejo* sobre “normas”, sua natureza e seus tipos. De tudo quanto vimos, sobraram-nos algumas verdades: as normas não são de um só tipo, e o esboço de uma tipologia servirá para situar a *norma tributária*. Além disso, as *normas jurídicas* não se confundem com as leis e os costumes que compõem o universo legislativo.

Agora o exato momento de repensar uma lição de José Souto Maior Borges,¹⁰ aceita de pronto pela doutrina brasileira, sem contestação. Trata-se, segundo as próprias palavras do notável professor recifense, do tema da Teoria Geral do Direito que estuda os *planos de consideração da lei*. Souto Maior Borges distingue os planos de *existência, validade, vigência, incidência, aplicação e eficácia* da lei no seu livro *Lei Complementar Tributária*.

O autor desenvolve sobre o tema interessantes observações, especialmente a partir da página 36, sendo conveniente repassá-las.

Assim, o primeiro conceito a ser considerado seria o da existência da lei. Citando Pontes de Miranda,¹¹ Souto Maior Borges afiança-nos que os planos da *existência, validade e eficácia da lei* são inconfundíveis, porque “a lei pode ser, valer e não ter

eficácia”, sendo ademais contraditório “falar-se em validade ou eficácia do que juridicamente *não é*”.

A lei, dessarte, pressupõe a sua própria existência até mesmo para que se possa submeter a um *teste de validade*. O conceito de validade apareceria num momento lógico posterior: “Somente depois de existente a lei, pode ela revestir-se de validade ou invalidade, atributos que lhe são conferidos em função de sua *compatibilidade ou não com o ordenamento constitucional do País*”. A validade de uma lei estaria relacionada com a competência do órgão incumbido de sua criação e com as regras procedimentais ligadas a sua criação. Obedecidos os requisitos da *competência* e da *processualística legislativa*, tais como talhadas na Constituição, a “norma” teria condições de ingressar “no Direito positivo, sendo assim válida” (ob. cit., *passim*). Supondo-se *válida* determinada lei, o conceito de vigência surgiria em seguida: “lei existente pode ainda não incidir, como sucede no período da *vacatio legis*, intertempo entre ‘A’ a existência e ‘B’ a entrada em vigor (vigência) da lei”.

Prossegue o autor refletindo sobre a incidência da lei, que se daria em última análise com a ocorrência do seu suposto, vale dizer, quando a realidade fática se subsumisse à hipótese nela prevista abstratamente. Destarte, como o próprio jurista menciona, a incidência sucederia o plano de existência da lei, antecedendo, contudo, o de sua eficácia. E, conseqüentemente, por assim entender, distingue ele ainda o plano da aplicação da lei, aduzindo que “a incidência da regra jurídica sempre que ocorre o suporte fático concreto é fenomenologicamente infalível e automática. *O que pode falhar é o atendimento à incidência (aplicação da lei), a sua respeitabilidade*” (grifos nossos).

Não nos parece correta, metodologicamente falando, a colocação do eminente professor pernambucano. Para nós, com supedâneo na teoria da norma jurídica, é absolutamente necessário distinguir, isto sim, o *plano da lei do plano da norma*.

A lei é um ente positivo. A norma é um ser lógico. Pode até haver coincidência entre lei e norma, caso raro. Normalmente a *norma decorre de um conjunto de leis*.

Feito esse corte metodológico, é possível verificar que os problemas concernentes à *existência, validade e vigência*, de fato dizem respeito à lei como ente positivo, como ato legislativo. Através das “normas de reconhecimento” referidas por

Hart, são “testadas” as leis (ou os costumes nos países de Direito Consuetudinário). No plano da lei, basicamente, importa saber se ela *existe*, se *existe com validade* e se, existindo com *validade*, está em vigor e, pois, apta a *formar normas jurídicas* ou cooperar para a formação delas.

As questões de *aplicabilidade*, *incidência* e *eficácia* já se inserem noutra dimensão muito diversa. Inserem-se no plano da norma. Aplicável é a norma e não a lei. O que incide não é a lei. É o preceito da norma, se e quando ocorrente sua hipótese de incidência no mundo fático. Do mesmo modo há que se considerar a eficácia como tema normativo e não como questão legal. Para nós a eficácia é a qualidade intrínseca da norma que lhe permite produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Está dentro da norma e não fora dela, como parece querer Souto Maior e, em certa medida, Hans Kelsen.¹²

Preferimos ficar com a tese da *eficácia como qualidade da norma* (da norma, nunca da lei), em companhia de Geraldo Ataliba.¹³ Nessa toada, poderíamos conceituar a eficácia como a aptidão ou o poder *da norma*, conferidos pela própria ordem jurídica, para produzir os seus efeitos jurídicos, quais sejam, aqueles estipulados por esse mesmo ordenamento.

Tanto é a eficácia um atributo da *norma*, que existem leis *insuficientes* para gerar uma norma. Precisam de outras leis ou de outros artigos de lei que lhes complementem a *normatividade*. Somente então se terá *uma norma com eficácia cheia*, isto é, *apta a produzir todos os efeitos* que lhe são próprios (a norma de imunidade das Instituições de Educação e Assistência Social, v.g.). Se a sociedade não respeita uma norma, ela cai em desuso. A norma em si é sempre eficaz. Existe para ser observada necessariamente, provindo daí a sua *eficácia*. O desuso é tema da Sociologia Jurídica, não cabe na Ciência do Direito.

-
- 1 LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Livraria Freitas Bastos, 1962, p. 8 *et seq.*
- 2 AUSTIN, John. **The province of jurisprudence determined**. New York: Noonda Press, 1954.
- 3 No campo do Direito Tributário e em épocas de forte intervenção ou dirigismo estatal, o espaço reservado às “premiais” cresce consideravelmente e cada vez mais. Todo esforço para atrair investimentos ou incentivar exportações é feito com *base em normas premiais*.
- 4 “De outro modo, entendemos que conquanto se deva verdadeiramente distinguir o enunciado legal da sua descrição, empreendida pela ciência do Direito, o ato de vontade que Kelsen designa de ‘norma jurídica’ é veiculado também por meio de juízos hipotéticos sendo lícito chamá-lo de proposição já que esta palavra significa a expressão verbal de um juízo.” (CARVALHO, Paulo de Barros **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 41-42).
- 5 Gnosiologia (com i) = teoria do conhecimento, e não gnoseologia = teoria do conhecimento da divindade (*vide Novo Dicionário Aurélio e o Novíssimo*, de Laudelino Freire).
- 6 KELSEN, Hans. Teoria pura do direito *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Tec da norma tributária**. São Paulo: Edições Lael, 1974.
- 7 SANTIAGO NINO, Carlos **Notas de introduccion al derecho**: la definicion de derecho y de norma jurídica. Buenos Aires: Astrea, 1973. v. 1, p. 85.
- 8 “Resta perguntar por que nossos lógicos *sofrem toda essa comichão de converter proposições jurídicas em proposições diretivas das condutas humanas*. Acusos-os de saltar indevidamente do Direito (terreno que mal conhecem) a um outro tipo de discurso, que sua experiência de moralistas lhes tornou mais familiar.” (VILLEY, Michel. Sur les essais d’application de la logique deontique au droit **Archives de Philosophie du Droit**, Paris, n. 17, p. 407-412, 1972, p. 407 *et seq.*, grifos nossos).
- 9 TERAN, Juan Manuel (**Filosofía del derecho**. México: Porrúa, 1971, p. 174), diz com clareza: “De onde se concluye que desde el punto de vista del Derecho como forma normativa toda actividad posible se encuentra juridicamente regulada.” Aproveitamos a cita para realçar que o facultativo pode ser deduzido de duas formas: a) por ser ato livre (não é obrigatório nem proibido); b) por

estar prescrito. Assim, toda norma pura de potestade ou competência é facultativa ao agente (competência para instituir tributo, v.g.). Com o poder-dever já não ocorre a facultatividade.

- 10 BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- 11 MIRANDA, Pontes de. Incidência e aplicação da lei **Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco**, Recife, ano 1, n. 1, 1956, p. 53.
- 12 “Para Kelsen, a eficácia do direito quer dizer que os homens se comportam na forma que, de acordo com as normas jurídicas, devem comportar-se, ou seja, que as normas são realmente aplicadas e obedecidas. Enquanto a validade é uma qualidade do direito, a eficácia é uma qualidade da *conduta real dos homens* e não como parece sugerir o uso linguístico, uma qualidade do próprio direito”. (BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 42).
- 13 ATALIBA, Geraldo. **O Decreto-Lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967, p. 21.

O OBJETO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO OBJETO

3.1. A unidade do Direito – A falsa questão da autonomia dos ramos do Direito. **3.2.** A relação fisco-contribuinte como objeto do Direito Tributário. **3.3.** Direito Financeiro e Direito Tributário. **3.4.** A relação tributária – Cerne do Direito Tributário. **3.5.** O objeto no tempo e no espaço – O papel do sujeito cognoscente. **3.6.** O Direito Tributário como objeto. **3.7.** Opulência jurídica do Direito Tributário brasileiro – As primícias do intérprete. **3.8.** Direito Tributário e Estado.

3.1. A unidade do Direito – A falsa questão da autonomia dos ramos do Direito

O Direito é uno, todo interligado, a reger a vida social. São tolices essas “autonomias científicas” dos diversos ramos do Direito. Muitos juristas se comprazem em dizer que o seu Direito é autônomo e importante, mais importante que os demais. Ora, essa divisão do Direito em ramos é, a um só tempo, funcional e didática e nada mais. Serve apenas ao pragmatismo, na regulação dos múltiplos aspectos da vida social, instituindo princípios e diretivas adequadas aos objetos regulados, e facilita no plano didático o ensino e a compreensão do Direito.

3.2. A relação fisco-contribuinte como objeto do Direito Tributário

Qual é, então, o objeto do Direito Tributário?

O de regular o relacionamento entre *Estado* e *contribuinte*, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo. Certos autores dizem que o Direito Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Esta é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*.

Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte.

3.3. Direito Financeiro e Direito Tributário

O Direito Tributário, pela sua enorme importância, como que se desligou do Direito Financeiro, deixando de ser “atividade estatal”, regrada juridicamente, para tornar-se “relação jurídica” entre sujeitos de direito em plano de igualdade. A sua inserção no Direito Financeiro vem do pretérito, até porque os primeiros tributaristas eram economistas ou administrativistas estreitamente ligados ao Estado.

O Direito Tributário cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante “obrigações tributárias” previstas em lei. A ênfase do Direito Tributário centra-se na *relação jurídica* e não na *atividade estatal* de obtenção de receitas. Não é *Direito do Estado*, é *relação jurídica* entre sujeitos de direito sob os auspícios da *legalidade* e da *igualdade*.

3.4. A relação tributária – Cerne do Direito Tributário

O objeto do Direito Tributário, portanto, é reger a relação jurídica que se estabelece entre o *Estado* e as *pessoas físicas e jurídicas*, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas últimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas políticas ou, se se preferir, pelo Estado. Dito objeto é de grande abrangência, embora restrito ao *tributo* e à *tributação* (implicando direitos e deveres entre o Estado e os contribuintes). É esta parcela da realidade social que se constitui objeto do Direito Tributário. Gota de água? Um grande lago?

– Nada disso; um oceano e suas margens.

3.5. O objeto no tempo e no espaço – O papel do sujeito cognoscente

Importa, finalmente, e desde já, advertirmo-nos de um aspecto bastante delicado quanto ao objeto do Direito Tributário. Não é possível que esse objeto seja igual no *tempo* e no *espaço*. Mediante o Direito Comparado, podemos estudá-lo simultaneamente em diversos países e anotar as semelhanças e diversidades. Podemos estudá-lo no tempo fazendo a história do Direito Tributário (de grande riqueza).

Todavia, este curso é sobre *Direito Tributário brasileiro* e tem por objeto, aqui e

agora, a relação tributária entre o *Estado* e o *contribuinte* e sua regulação pelas normas e princípios do *Direito Positivo*.

3.6. O Direito Tributário como objeto

Cabe agora nos referirmos ao Direito Tributário, mormente o brasileiro, como objeto da *Ciência do Direito Tributário*.

Decerto já se pode adivinhar que no caso o objeto é o Direito Tributário Positivo. É preciso, no entanto, licenciar o autor, na consideração do Direito-Objeto (e, portanto, da sua linguagem como vertida nas leis), a fazer considerações críticas não apenas de ordem técnica, senão também axiológicas. Isto se diz, já no pórtico, em razão de termos feito uma delimitação da Ciência do Direito como uma ciência que tem por objeto o Direito Positivo tão somente.

De fato, assim o é. Mas foi reivindicado para o jurista, igualmente, o clamor da indignação e a necessidade de inserir no *Direito-Sistema* os valores do *justo* e do *igual*, e isto só pode ser feito com postulados que estão no mundo dos valores. O jurista não pode se esconder no tecnicismo positivista. Insistimos com Vilanova em dizer que “se a norma é dever-ser, é dever-ser de algo”. Se a lei natural descreve o mundo (a água congela a zero grau), e a lei jurídica prescreve condutas (ter renda, pagar imposto de renda), ao jurista interessa, de uma vez por todas, o *conteúdo mesmo* do dever-ser. Buscar a *justiça* ainda que contra o Direito Positivo, como está no dístico da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.

3.7. Opulência jurídica do Direito Tributário brasileiro – As primícias do intérprete

O Direito Positivo brasileiro é extremamente rico se comparado com o Direito de outros povos. A nossa Constituição é a que mais contém regras e princípios tributários em todo o orbe. Demais disso, entre os Estados Federais, o Brasil é o que mais regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação. Elaboramos a teoria das normas gerais mais que qualquer povo.

Em decorrência dessas características, o Direito Tributário Positivo do Brasil para ser descrito pelo cientista do Direito Tributário, exigirá extremo rigor na

sistematização das matérias.

3.8. Direito Tributário e Estado

É preciso nos determos na consideração do Estado. Estado (poder) e Direito (norma) se entrelaçam. Há quem veja, aqui e alhures, mormente os jusnaturalistas, o Direito fora do Estado. Argumentam com os estatutos de um clube privado e regras outras não produzidas pelo Estado, até mesmo contratos inominados, para provar a tese. Ora, qualquer estatuto ou contrato só poderá obrigar as pessoas envolvidas porque uma norma de Direito terá dito: “É lícito, em tais e quais circunstâncias, aos particulares, celebrar convenções que devem ser obedecidas.” De todo modo, se desobedecidas, não será sempre um órgão do Estado que as fará cumprir?

Hart já notara, dissemo-lo, as regras de transformação no Direito Positivo, dando competência às pessoas e órgãos para a produção de normas jurídicas, inovando a ordem jurídica. O Estado está como que no centro do universo jurídico. No Direito Tributário, dominado pelo *princípio da legalidade*, só o Legislativo produz leis, e o Legislativo é um dos *Poderes* do Estado. O Direito Tributário é, necessariamente, aplicado por atos administrativos praticados por funcionários do Poder Executivo, que também é um *Poder do Estado*. Finalmente, o Judiciário resolve as pendências tributárias, outro *Poder do Estado* ante o qual nenhuma relação jurídica pode ser subtraída (art. 5º, XXXV, da Constituição).

Como, então, deixar de conhecer o Estado e suas funções, ainda que de passagem?

O ESTADO E SUAS FUNÇÕES

4.1. O Estado e o poder de tributar – A repartição de competência para tributar – O estatuto do contribuinte. 4.2. As três funções do Estado: legislar, administrar e julgar – A caracterização jurídica dos atos funcionais do Estado sob os pontos de vista material e formal – O Estado e a tributação.

4.1. O Estado e o poder de tributar – A repartição de competência para tributar – O estatuto do contribuinte

Vamos deixar no olvido os *Estados pretéritos*, os *Estados Totalitários*. Vamos surpreender o *Estado Constitucional contemporâneo*, o *Estado de Direito*, o *Estado Democrático*.

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.

Nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas

políticas que convivem na federação.

Dá-se, assim, uma repartição de competências tributárias e também, sob uma outra ótica, uma repartição de fontes de receitas tributárias, processos constitucionais que se entrecruzam, embora um não se identifique com o outro, certo que a repartição de competência, temática mais rica, não se limita a uma simples repartição de receitas. Esta se contém naquela ou dela deriva.

4.2. As três funções do Estado: legislar, administrar e julgar – A caracterização jurídica dos atos funcionais do Estado sob os pontos de vista material e formal – O Estado e a tributação

O Estado, ente constitucional, uma vez constituído realiza os seus fins por meio de três funções em que se reparte a sua atividade: legislação, administração e jurisdição.¹

A função legislativa liga-se aos procedimentos de elaboração do Direito. A função administrativa diz respeito aos procedimentos de aplicação do Direito à vida, de ofício. A função jurisdicional entronca, também, com o processo de aplicação do Direito aos casos concretos, porém contenciosamente. Por meio da função legislativa, o Estado cria o Direito. Mediante as funções administrativa e jurisdicional, realiza-o.

Legislar é editar o Direito Positivo.

Administrar é aplicar o Direito de ofício.

Julgar é aplicar o Direito contenciosamente. A palavra “jurisdição” advém da locução latina *juris dicere* (dizer o direito).

O exercício dessas funções é entregue a órgãos do Estado que correspondem a poderes perfeitamente delineados. Daí falar-se em Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário (“harmônicos e independentes”, conforme a Constituição).

A repartição dos poderes estatais surgiu da evolução política e jurídica dos povos. É produto do progresso e da experiência social. Coube, contudo, ao filósofo francês Montesquieu, trabalhando sobre as ideias de Locke, o ter precisado a razão de ser dessa classificação de poderes e funções no seu famoso *Espírito das Leis*. O certo é que, hoje, é adotada pela maioria dos povos civilizados, apesar de certas críticas

que lhe foram formuladas.

Dentre outros, lembremos as de Kelsen,² as de Althusser.³

A tripartição de funções não é absoluta dentro do aparelho do Estado. Ocorre tão somente que o Legislativo empolga a quase totalidade da função legiferante. O Executivo e o Judiciário, predominantemente, encarregam-se daquelas, a administrativa e a jurisdicional, respectivamente.

O Poder Legislativo faz leis. O Executivo as aplica de ofício, e o Judiciário as realiza, contenciosamente, assim que no processo de aplicação da lei surja alguma controvérsia a respeito de seu alcance ou significado.

A cada Poder, portanto, corresponde uma função, de maneira precípua e predominante, não implicando o fato uma segregação funcional absoluta.

O Senado Federal, quando julga ministro da Suprema Corte por crimes de responsabilidade, exerce função judicante.

O Presidente, quando edita medida provisória, exerce função legiferante.

O Presidente do Tribunal, quando baixa o regimento interno da corte, legisla, e, quando concede férias, licença-prêmio ou aplica sanção disciplinar a funcionário do Judiciário, exercita a função administrativa. Dá-se o lugar comum: as exceções confirmam a regra.

Embora a separação de poderes não seja absoluta, mas relativa, a doutrina, em geral, encontra com facilidade uma oposição entre a natureza das funções exercidas pelo Poder Legislativo e aquelas afetas aos demais.

Basta considerar que, para Kelsen, em vez de se falar em tricotomia, dever-se-ia mencionar uma dicotomia de funções, pois, para ele, Poder Executivo e Poder Judiciário exercem funções praticamente idênticas e intimamente conexas. Legislar, para ele, é criar normas gerais. Se se fala de execução dessas normas, temos de concluir que tanto o Poder Executivo quanto o Judiciário as “executam”, nesse sentido, exercendo papel semelhante.⁴

Realçando o papel tutelar da Constituição, pedra fundamental do Estado a legitimar os seus poderes, Seabra Fagundes tracejou o real significado das funções estatais. Assevera que, no exercício da função legislativa, o Estado institui as normas que sobrevêm ao diploma constitucional⁵ e que se destinam a disciplinar a vida

coletiva como um todo, sendo marcadas, por isso mesmo, pelos atributos da generalidade, abstração e obrigatoriedade. Nada obstante, é necessária a função administrativa para concretizar a vontade consubstanciada em tais normas, porquanto, se estas são gerais e abstratas, as situações que ocorrem no mundo dos fatos revestem-se de lídima singularidade e concretude. Noutros termos, é por meio da função administrativa que “o Estado determina situações jurídicas individuais, concorre para a sua formação, e pratica atos materiais.”

Assim, a função legislativa é formadora do Direito pós-constitucional. A administração, executora. Ao Executivo cabe aplicar, executar o Direito posto. O Executivo é servo da lei, subalterna é a função administrativa. Não está acima da lei. É instrumento de sua realização sob a vigilância do Judiciário, que lhe fiscaliza o grau de fidelidade ao Direito legislado, em defesa da ordem jurídica e dos cidadãos jurisdicionados.

O contraste entre a função legislativa (criadora do Direito) e a função administrativa (executora do Direito *ex officio*) é de fácil apreensão. A distinção entre as funções administrativa e jurisdicional, ambas executórias do Direito, já apresenta certo grau de dificuldade para a sua exata percepção. Empenhemo-nos, no entanto, a fixar as notas de diferenciação.

Recorrendo mais uma vez aos ensinamentos de Seabra Fagundes, podemos afirmar que a função jurisdicional possui três elementos específicos que a distinguem da função administrativa, relativos ao momento e à finalidade de sua prática, bem como ao modo de atingir seu objetivo. Com efeito, “seu exercício só tem lugar quando existe conflito a respeito da aplicação das normas de direito, tem por objeto específico removê-lo, e alcança sua finalidade pela fixação definitiva da exegese”.⁶

Tais elementos diferenciam a função realizadora do Direito expendida pelo Poder Judiciário da função executora do Direito empreendida pelo Poder Executivo (e Administração Pública).

A função jurisdicional é, indubitavelmente, mais nobre que a função administrativa. Esta é meramente executora do determinado pelo Legislativo e está sujeita, sobretudo, ao controle do Judiciário. Sugestivo, por isso mesmo, o título da obra que imortalizou Seabra Fagundes como jurista: *O Controle dos Atos*

Administrativos pelo Poder Judiciário (gloriando o Rio Grande do Norte).

Todavia, o Poder Judiciário não é soberano na interpretação das leis. Em certos setores do Direito, os critérios de interpretação, decisão e aplicação da norma já estão predeterminados na própria lei para maior garantia dos cidadãos. Não lhe compete substituir o legislador, mas apenas revelar o sentido objetivo da regra jurídica aplicável ao caso, fixando-lhe o alcance.

Tinha razão Austin quando dizia ser “performativa” a função do juiz, no sentido de que aperfeiçoava a ordem jurídica desvelando o direito contido nas normas no momento de sua aplicação à vida. Isto há de ser entendido, contudo, com a devida cautela. O juiz diz o Direito, não o cria, que essa função é do legislador, por delegação das pessoas que convivem nas sociedades politicamente organizadas, autoras e destinatárias do Direito, enquanto ordem normativa. O princípio *a priori* é de que o povo legisla para si próprio. Soberana deve ser apenas a vontade da coletividade organizando-se em nação, através de Constituição legitimamente representativa, alicerce dos regimes políticos e das ordens jurídicas verdadeiramente democráticas.

As funções legislativa, administrativa e jurisdicional, vimos de ver, são exercidas por órgãos pertencentes aos três Poderes do Estado: Legislativo, Executivo e Judiciário. Ditas funções são exteriorizadas por atos, por isso mesmo denominados funcionais.

O fato, já realçado, de que nem sempre os órgãos de um Poder exercem com exclusividade as funções típicas que lhe são próprias, praticando, às vezes, atos que pelo seu conteúdo e finalidade pertencem a outro Poder, obriga adentrar a teoria dos atos funcionais. Estes implicam dois critérios de reconhecimento: o formal e o material. Pelo critério formal, um ato será legislativo, administrativo ou jurisdicional de conformidade com o órgão que o emite ou exara. Se o órgão for do Poder Executivo, será ato formalmente administrativo; se do Judiciário, o ato por ele praticado será formalmente jurisdicional e, se provier de órgão legiferante, será ato legislativo em sentido formal.

O critério formal denuncia a origem do ato, sua fonte ejetora. Por outras palavras, a classificação formal de um ato funcional indica apenas o Poder do Estado de onde

dimana.

Segundo o critério material, o ato funcional é legislativo, administrativo ou jurisdicional quando, pela sua natureza própria ou peculiar, contém-se no âmbito e finalidade de cada uma das funções do Estado: editar o Direito, aplicá-lo de ofício aos casos concretos e decidir sobre os conflitos decorrentes de sua aplicação, interpretando-o.

- A) Ato legislativo (lei em acepção lata) em sentido formal é o que promana de órgãos constitucionalmente investidos de função legiferante. Tem forma de lei. Em sentido material, é todo ato funcional emanado do Estado com caráter de regra geral, abstrata e obrigatória, ostentando a finalidade de ordenar a vida social, direta ou indiretamente, implicando modificações na ordem jurídica (*novità*, como dizem os italianos).
- B) Ato administrativo em sentido formal é o que dimana de órgãos do Poder Executivo. Em sentido material (conteúdo e finalidade), é administrativo o ato por meio do qual o Estado determina situações jurídicas individuais ou, pelo menos, concorre para a sua formação.
- C) Ato jurisdicional sob o ponto de vista formal é todo aquele exarado por órgão do Poder Judiciário. Em sentido material, é ato por meio do qual o Estado define situações jurídicas individuais com a finalidade de remover óbice à aplicação do Direito, interpretando-o (*juris dicere*, jurisdição, dizer o direito). Todo ato jurisdicional implica dois termos: a controvérsia a propósito da aplicação da norma jurídica e a solução da controvérsia. A constatação do conflito sem solução é fato inócuo, sem expressão. Por outro lado, para que haja solução, por suposto há que existir, antes, o conflito, sua composição na lide e seu desate na sentença.

A teoria dos atos funcionais, mais ainda a sua prática, diz de perto com o exercício da tributação. O poder de tributar do Estado, implicando contribuições dos cidadãos e justificado pela necessidade estatal, vem diretamente da Constituição (produto da vontade popular e reflexo das ideologias predominantes no meio social).

Entre nós, como de resto entre os povos civilizados, a Constituição atribui ao

Legislativo editar as leis tributárias dentro das balizas fincadas no próprio Texto Maior. Comete ao Executivo o poder-dever de aplicar as leis tributárias e reserva ao Judiciário a resolução das controvérsias surgidas ao propósito de sua aplicação. Com efeito, não cabe ao Príncipe criar o tributo, impô-lo e, ainda, decidir sobre a legalidade de seu ato. Aqui, mais do que em qualquer outro setor da vida coletiva, impõe-se a estrutura de freios e contrapesos implícita no sistema da divisão de Poderes e funções do Estado, em favor de uma eficaz proteção ao cidadão/contribuinte.

No regime presidencial, a especialização das funções há de ser muito mais rígida do que no parlamentarismo. É que nas Repúblicas Parlamentaristas e nas Monarquias Parlamentares o *governo* é feito nos *parlamentos*. No presidencialismo, o chefe de Estado, ao revés, é eleito pelo povo. O contraste entre os *Poderes* é, pois, muito maior.

-
- 1 FAGUNDES, Miguel Seabra.**O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 2.
 - 2 KELSEN, Hans.**Teoría general del derecho y del estado**. Tradução Eduardo Garcia Maynes. 2. ed. México: Imprensa Universitaria, 1958, p. 318-335.
 - 3 ALTHUSSER, Louis. **Montesquieu**: a política e a história. Tradução Luiz Cary e Luisa Costa. Lisboa: Presença, 1972.
 - 4 KELSEN, Hans.**Teoría general del derecho y del estado**. Tradução Eduardo Garcia Maynes. 2. ed. México: Imprensa Universitaria, 1958, p. 203.
 - 5 Nos dizeres de Seabra Fagundes, “o seu exercício [da função legislativa] constitui cronologicamente, a primeira manifestação de vitalidade do organismo político estatal”. (FAGUNDES, Miguel Seabra.**O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 4).
 - 6 FAGUNDES, Miguel Seabra.**O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 11.

O DIREITO TRIBUTÁRIO QUE ESTÁ NA CONSTITUIÇÃO

O DIREITO TRIBUTÁRIO DA CONSTITUIÇÃO

1.1. A constitucionalização do Direito Tributário brasileiro. **1.2.** O Direito Tributário da Constituição – Os subsistemas tributários. **1.3.** Conceito de República – República e igualdade – República e representação popular. **1.4.** República, democracia, representação popular e repartição de Poderes – O controle da Constituição pelo Poder Judiciário **1.5.** República, Constituição dirigente e supremacia do Judiciário. **1.6.** Controle de constitucionalidade de lei estadual ou municipal e respectivos atos normativos – Introdução ao estudo do federalismo brasileiro. **1.7.** A natureza jurídica do Estado Federal – Ligeiro esboço comparativo com outras formas de Estado – Características do Estado Federal. **1.8.** Contraste entre o Estado Federal e a Confederação de Estados **1.9.** Contraste entre o Estado Federal e o Estado Unitário **1.10.** O Estado Federal e o exercício do poder de tributar. **1.11.** A Federação de Estados e a autonomia dos Estados-Membros.

1.1. A constitucionalização do Direito Tributário brasileiro

Os países europeus de tradição jurídica romano-germânica, a que pertencemos pela filiação lusa, trazem em suas Constituições alguns princípios tributários, sempre poucos. Os que são Estados Federais colocam nas Cartas Políticas outros tantos princípios relativos à repartição das competências, inclusive tributárias. A Inglaterra, matriz do *Common Law*, em seus documentos históricos, os quais em conjunto formam a Constituição inglesa, igualmente, mas de maneira esparsa, agasalha alguns princípios sobre o exercício do poder de tributar. Os EUA, que nos inspiraram a República, o Presidencialismo, o sistema difuso de controle de constitucionalidade e a Federação (certo que imprimimos à Federação a nossa feição centralizante), tampouco são um país que se demora em cuidados justributários no corpo da Constituição.

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.

1.2. O Direito Tributário da Constituição – Os subsistemas tributários

Podemos estudar a Constituição Tributária em três grupos temáticos:

- A) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- B) o das *limitações* ao poder de tributar (*princípios* e imunidades a cercar o poder de tributar);
- C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).

Nestes três grupos estarão inseridos, indubitavelmente, os regramentos constitucionais, como veremos.

1.3. Conceito de República – República e igualdade – República e representação popular

A República funda-se na igualdade de todos os cidadãos perante a lei. Os Poderes são constituídos pelo povo. Os detentores dos Poderes (legislatura e governo) são eleitos para mandatos transitórios, e os juízes são nomeados, exceto os do Supremo Tribunal Federal, no caso do Brasil, após concursos de provas e títulos, com as garantias da vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos, para aplicarem a lei com segurança e independência.

Algumas características da República são também encontradas nas Monarquias Parlamentaristas, com nuances próprias, mormente naquelas em que o rei reina, mas não governa; ou governa limitadamente. Na Espanha, por exemplo, o rei é o chefe de Estado. O chefe de governo é o primeiro-ministro, que ali está por ter encabeçado um programa partidário submetido à votação popular. Em princípio tem mandato, foi eleito pelo *povo*. A duração do mesmo, assim como dos mandatos parlamentares, irá depender do êxito ou do fracasso político do governo que estiver a chefiar.

O que distingue, todavia, a República da Monarquia é que nesta última uma única pessoa reina e passa seu cetro por sucessão familiar (dinastia). Na República todo poder emana do povo e em seu nome será exercido. Todo cidadão nacional é eleitor e elegível para qualquer cargo eletivo (art. 1º da Constituição, a consagrar a democracia republicana representativa). R. A. Carranza¹ traceja com mestria as características da *República* e a sua projeção no campo tributário, extraindo preciosas conclusões, especialmente para nós que já vivemos sob a Monarquia Imperial, a República Elitista (1ª República), a Ditadura de Vargas e o Autoritarismo Militar iniciado em 1964. Somos neófitos em República, Democracia e Federação.

Ensina o professor que a República é o regime político no qual os governantes não geram coisa própria, pelo contrário, administram patrimônio alheio, pertencente ao povo que eles representam² – *Republica est res populi*, consoante afirmava Cícero. Aliás, justamente pelo fato de os governantes serem mandatários de toda a coletividade, cujos membros gozam de plena igualdade política, é que se incompatibiliza com o regime em questão o favorecimento de certas pessoas ou classes. A rigor, um governo republicano deve refletir a imagem de todas as parcelas da sociedade e, mais ainda, deve perseguir o bem-estar de todas elas, pois, como já se dizia na antiga Roma, *salus populi suprema lex* (“que o bem-estar do povo seja lei suprema”).

1.4. República, democracia, representação popular e repartição de Poderes – O controle da Constituição pelo Poder Judiciário

Nas modernas sociedades de massa do mundo ocidental, de cuja cultura política e jurídica fazemos parte, a representação política sofre os tremendos poderes do

“esterco do diabo” (o dinheiro), do egoísmo social e da mídia. Assim sendo, não se pode dizer que as pessoas se fazem fielmente representar nos governos e nos parlamentos.

Entendemos que nas Repúblicas Parlamentaristas e nas Monarquias Parlamentares o fenômeno é menos acentuado, pela própria dinâmica do regime parlamentar. Nas Repúblicas Presidencialistas a questão é mais grave. Seja lá como for, os Poderes Executivo e Legislativo, enquanto poderes eleitos, tendem para a defesa das maiorias em prejuízo das minorias. São poderes partidários, que confrontam posições políticas minoritárias, às vezes vítimas de severo menoscabo.

Quer nos parece que a República hoje depende muito de um Poder não eleito pelas maiorias, mas com jurisdição sobre elas e sobre seus representantes eleitos, capaz de zelar pelos princípios, direitos e garantias constitucionais. Este Poder é o Judiciário, irredutível em seus vencimentos, vitalício e inamovível, capaz de declarar a lei inconstitucional e o ato administrativo ilegal em prol da pessoa humana e em defesa das minorias.

A República democrática e a supremacia do Judiciário são hoje inseparáveis contra o ressurgimento das tiranias da lei.³ Outrossim, as Constituições modernas são axiológicas e dirigentes, reforçando ainda mais o papel do poder judicante.

1.5. República, Constituição dirigente e supremacia do Judiciário

Por que controlar as leis e preservar as Constituições? A resposta se nos afigura singela. A lei é o instrumento por excelência da planificação dos comportamentos humanos e brota seguramente do tronco robusto do poder político. Nada obstante, ela deve se coadunar, formal e materialmente, com o preconizado por seu respectivo fundamento de validade, isto é, por sua respectiva Constituição, que é carta de resguardo das liberdades e hoje, sem dúvida, *programa de governo*.

Vale repisar: a lei deve ser acorde formal e materialmente com sua Lei Maior. Nessa senda, além da verificação da observância de aspectos formais de tramitação e aprovação da lei, a exemplo das regras de competência, ritos e quóruns, ao controle de constitucionalidade é dado incursionar no próprio conteúdo das normas, verificando a compatibilidade destas com os valores, com os princípios e com o

espírito informador da Constituição a que se submetem.

Entretanto, o que está ocorrendo no tempo pós-liberal em curso com a questão do controle da constitucionalidade das leis?

Primeiramente, não podemos deixar de gizar que o desenvolvimento da questão do controle de constitucionalidade das leis, seja pelas cortes constitucionais, seja pelos tribunais judiciais, independentemente dos métodos difuso ou concentrado, além de revelar opções históricas, está deixando entrever uma *superação inevitável* da Teoria da Tripartição em sua fórmula clássica. Afinal, em qualquer sistema de jurisdição constitucional, nota-se “um pequeno atentado contra o esquema clássico da separação: mesmo que – como na tradição brasileira – se ‘devolva’ ao Legislativo o momento de derrogar a lei inconstitucional, a resolução fundamental da questão já envolveu outros poderes, ou ao menos outros órgãos, dentro do sistema”.⁴

Outrossim, a existência, na Constituição brasileira de 1988, de numerosas regras sobre tributação e de variados princípios constitucionais de conteúdo aberto, como soem ser os princípios jurídicos (regras-padrão), confere ao controle jurisdicional da constitucionalidade das leis tributárias, seja o difuso, seja o concentrado, grande interesse teórico e prático. Interesse que mais se acendra quando se sabe que tanto na Europa, com as suas cortes constitucionais, quanto nos EUA, com a Suprema Corte, o controle da constitucionalidade das leis está a ganhar intensidade jamais imaginada, tornando-se, mais na Europa que nos EUA, quase um programa de supervisão jurídica da ação do Estado (legislação e execução *ex officio* da lei pela Administração). Sob a égide da Constituição, cujo controle exercitam *de legibus*, avultam as jurisdições constitucionais.

Certamente a superação da ortodoxia da teoria tripartite do Estado, a falência evidente (e inevitável) do positivismo, a emergência de problemas sociais e a necessidade de controlar o fautor e o executor da lei, por corpos autônomos de juízes, em nome dos princípios da liberdade, da cidadania e da igualdade, geraram este estado de coisas, a que o Brasil procura se atrelar. Em todas as partes há uma ânsia de erigir um sistema capaz de conter os excessos do legislador ou sua omissão cada vez mais intolerável.

O controle do poder de tributar tem a sua história entrelaçada com o evoluir das

experiências jurídicas.

Na Inglaterra, a primeira manifestação deu-se em 1215 com a *Magna Charta*, em frase mil vezes repetida: no *taxation without authorization*. Na Inglaterra, a criação de tributos é matéria sob reserva de autorização parlamentar. Nos EUA, que são, com as diferenças anotadas, uma “extensão do *Common Law*”, dá-se o mesmo. Mas a Constituição americana não se demora em controles sobre o poder de tributar. Que é matéria sob reserva de lei, não se discute. Todavia, o tema por lá não oferta relevo especial, como no caso do Brasil. É por ocasião dos orçamentos que se materializa o controle. Na Inglaterra, cada ano o Parlamento vota o *Financial Act*, documento volumoso contendo diretrizes. Nos EUA, o orçamento vem acompanhado de uma tabela com o rol das receitas e as comparações com o ano anterior. Na Europa continental, igualmente, tanto na França, com a sua glorificação da lei, como nos países restantes, retirou-se do governante para depositar nos governados, nos parlamentos, o poder de tributar.

Inobstante isto, ou seja, a pouca superfície constitucional do controle ao poder de tributar, nos EUA e na Europa existem severos limitativos às potestades fiscais com espeque nos grandes princípios justributários incorporados à cultura jurídica daqueles povos: nos anglo-saxões, o *due process of law*, o *taxation with representation*, a *legem terrae*; nos europeus, o princípio da igualdade, o da capacidade contributiva e o da proporção. Operativos como são estes princípios, expandem-se na voz dos juízes e submetem legisladores e administradores aos imperativos constitucionais escritos ou costumeiros.

No Brasil ocorreu uma intensa constitucionalização dos princípios e vedações inerentes ao poder de tributar, mormente a partir da Constituição de 1946, tendência esta reforçada com a Emenda nº 18 à Constituição de 46, com as Constituições outorgadas do período castrense (Constituição de 67 e Emenda nº 1 de 1969) e, finalmente, com a Constituição Democrática de 1988, certamente a que mais espaço dedica ao tema *in examen*. Precisamente este grande desenvolvimento do tema na Constituição brasileira de 1988, madrinha da democratização definitiva da sociedade brasileira, sugere uma descrição pormenorizada das normas principiológicas e técnicas de contenção ao poder de tributar a cargo da Suprema Corte do País.

De há muito, as Constituições modernas deixaram de resumir as duas matérias clássicas do liberalismo: organização dos Poderes do Estado, eventualmente do federalismo, e enunciação dos direitos e garantias individuais, como queria Black. Agora incursionam a fundo no econômico e no social, na ecologia, na proteção do meio ambiente, na defesa do consumidor, na preservação e uso das tecnologias, no resguardo dos minerais, na proteção do débil, na organização, enfim, da vida coletiva em prol da pessoa humana.

Nesse quadro, o controle da Constituição e das leis é um controle total e totalizante.

Uma supervisão do *programa constitucional*.

1.6. Controle de constitucionalidade de lei estadual ou municipal respectivos atos normativos – Introdução ao estudo do federalismo brasileiro

Em razão da estrutura federal do Brasil, os Estados-Membros são dotados de Constituições. As leis estaduais e municipais devem submissão às Constituições respectivas, sob pena de não o fazendo serem increpadas de inválidas (invalidez formal ou material). Dá-se que, entre nós, as fontes legislativas são federais em sua porção maior. A competência legislativa, com efeito, está extremamente concentrada no Congresso Nacional, bicameral.

Pois bem, sob o enfoque do controle concentrado, se a Constituição dos Estados, leis estaduais e municipais, bem como atos normativos estaduais e municipais malferirem a Constituição Federal, a competência para resolver a questão é do STF. Por outro lado, caso os atos normativos do Estado e de seus Municípios ofendam a Constituição Estadual, *mesmo que a afronta seja a uma norma de reprodução obrigatória da Constituição Federal*, devem dirimir o conflito os respectivos Tribunais de Justiça, consoante já se posicionou a Corte Suprema.⁵

A República tripartida em seus Poderes será de extrema importância para a compreensão das limitações ao poder de tributar, do seu controle e do papel controlador atribuído ao Poder Judiciário, árbitro da Constituição, da República e da Federação.

O federalismo brasileiro projeta no Direito Tributário importantes conceitos, sem os quais seria impossível compreender temas fundamentais: *a imunidade intergovernamental recíproca, o papel das normas gerais de Direito Tributário, a função das leis complementares da Constituição, a repartição das competências tributárias, o alcance dos tratados internacionais em matéria fiscal, a intensa problemática do ICMS, a imunidade dos combustíveis e da energia elétrica* e outros mais.

1.7. A natureza jurídica do Estado Federal – Ligeiro esboço comparativo com outras formas de Estado – Características do Estado Federal

O art. 1º da Carta Política de 88 estatui que o Brasil é uma República Federativa “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”.

A Constituição Federal inclui no pacto federativo os Municípios e o Distrito Federal, *petrificando* a fórmula de maneira inusitada, porquanto o federalismo, em sua formação clássica, envolve apenas a união dos Estados-Membros (federalismo dual). Entre nós, o Município ostenta dignidade constitucional, mormente em matéria tributária. Cada Estado Federal tem feições próprias. Uma das nossas acabou de ser exposta no que tange aos partícipes do *pacto federal*.

O conceito de Estado Federal, no que nos interessa, pode ser encontrado em contraste com o Estado Unitário e a Confederação de Estados. Os Estados unitários não se dividem em ordens de governo, possuindo um único organismo político. É o caso, v.g., da França e de Portugal. Há sobre o território nacional um só governo, um só Legislativo, um só Poder Judiciário (as comunas, todavia, costumam ter prefeitos eleitos e conselhos à guisa de câmara de vereadores, cuja competência restringe-se aos interesses estritamente locais).

Aos Estados unitários se contrapõem as Uniões de Estados. São tipos unionistas: as Confederações de Estados (Uniões Iguais), os protetorados (Uniões Desiguais), os Estados compostos (Uniões Pessoais e Uniões Reais) e os Estados Federais. As Uniões Pessoais ocorrem quando um rei o é de dois Estados. As Uniões Reais ocorrem porque as Constituições de dois ou mais Estados preveem o pacto em razão

de tratados (Império Austro-Húngaro, União das Repúblicas Socialistas Soviéticas).

No extremo da União de Estados está a Confederação. Neste pacto os Estados continuam autônomos e soberanos e se unem em função de objetivos comuns, quase sempre transitórios. Os gregos com suas Cidades-Estados se confederaram várias vezes, especialmente durante as guerras persas. Os EUA foram, a princípio, uma confederação de Estados (as ex-colônias inglesas do leste), tendo se tornado, posteriormente, uma federação com alto grau de descentralização.

Descentralização dentro do pacto. É este o conceito ou qualidade que desvenda o Estado Federal.

A tensão dos graus centralizantes no âmago da federação pode gerar mutações. Uma centralização absoluta aglutinaria os Estados federados em um Estado unitário. Uma descentralização extrema conduziria à dispersão, cada Estado se tornando autônomo. Dispersão, pois, da comunidade nacional em ordens jurídicas independentes e soberanas.

Na federação ocorrem quatro ordens de descentralização:

- A) a Legislativa – produção de normas jurídicas;
- B) a Administrativa – administração própria;
- C) a Política – formação dos poderes e autogoverno; e
- D) a Judiciária – aparato jurisdicional próprio.

Não concordamos com os autores que identificam a igualdade com a República. São vozes de um passado remoto. O que está ocorrendo é um remanejamento da Teoria da Tripartição. Os parlamentares *governam*, os governantes *legislam*, e o Judiciário *a ambos controla*. Modernas Monarquias Parlamentares são tão ou mais democráticas e igualitárias do que muitas Repúblicas. Mas não se pode negar que a *federação*, mormente em países de grandes extensões territoriais e povoados heterogeneamente, é uma sobregarantia adicional de igualdade e liberdade.⁶

Ora, a Constituição de 1988 representa a culminância do processo de abertura política lentamente iniciado para o restabelecimento da vida democrática nacional. O novel Diploma rechaçou o modelo encartado pela Lei Fundamental de 1967, outorgada em período de autoritarismo político e, dessa maneira, concentradora de

prerrogativas na esfera federal, sobretudo em seu braço Executivo. Por isso, como não poderia deixar de ser, cuidou de reforçar o federalismo, aumentando o espaço legislativo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios como garantia adicional da liberdade.

Raul Machado Horta leciona que a autonomia do ente federado se expressa pela criação e manutenção de uma ordem jurídica interna, que decorre da vontade dos cidadãos circunscritos ao território da respectiva entidade – e apenas da vontade deles – e que é válida tão somente dentro desse exato perímetro. E arremata o jurista: “os limites e a extensão dessa autonomia materializam-se nas competências reservadas, que não sejam expressamente vedadas na Constituição Federal ou não contrariem os princípios nela dispostos”.

1.8. Contraste entre o Estado Federal e a Confederação de Estado

Entre o Estado Federal e os Estados Confederados vai grande diferença. Nas confederações, os Estados partícipes são autônomos e soberanos. Na federação, os Estados-Membros estão subordinados a uma Constituição que os domina, assim como à União. A soberania é da nação. União e Estados-Membros formam *ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição. A ordem jurídica interna total é a conjugação das ordens jurídicas parciais sob a Constituição.

1.9. Contraste entre o Estado Federal e o Estado Unitário

Entre o Estado Federal e o Estado Unitário, apenas administrativamente descentralizado, igualmente existem substanciais diferenças. Neste último, para o ente descentralizado inexistem autonomia política, autogoverno, legislatura e jurisdição. Há, tão somente, poderes de administração descentralizados, nada mais.

Na federação, a autonomia do Estado-Membro é axiomática. Ele forma os seus poderes, possui autogoverno, legislatura e jurisdição. Falta-lhe, contudo, soberania e representação na ordem internacional. No *Direito das gentes*, quem representa a nação é a União enquanto totalidade. No Brasil, de sobredobro, a *autonomia municipal* tem dignidade constitucional. O Município possui *poderes políticos*: governo, administração e legislatura. Só não tem poder judiciário (art. 29, CF/88).

1.10. O Estado Federal e o exercício do poder de tributar

No campo do Direito Tributário, tanto a União como os Estados-Membros e os seus Municípios estão adstritos às *regras da Constituição e de suas leis complementares*. Isto feito, cada qual é autônomo para instituir e reger os seus tributos, dentro dos princípios e regras pré-estabelecidos. A autonomia política, jurídica e administrativa da União, dos Estados-Membros, dos Municípios e do Distrito Federal se faz presente de modo isonômico.

1.11. A Federação de Estados e a autonomia dos Estados-Membros

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do Município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da *competência tributária das pessoas políticas* que convivem na *Federação* e, também, pela discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à *repartição das competências no Estado Federal*, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões e Comunas).

Uma última conclusão cabe extrair. Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade. Entre nós, a federação é pétrea e indissolúvel, a não ser pela força bruta de uma revolução cessionista ou de outro Estado, vencedor de uma guerra inimaginável. Tanto é assim, que a Constituição de 1988, a teor do art. 60, § 4º, I, proíbe emendas constitucionais tendentes a abolir a forma federativa de Estado.

-
- 1 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual., até a EC n. 44/2004. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
 - 2 A própria *ação popular*, que qualquer cidadão pode propor, visando “a anular at lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural...” (art. 5º, LXXIII, da CF), consoa com o postulado segundo o qual sendo este País uma República, os bens públicos não pertencem a um grupo de ungidos ou de cabeças coroadas, mas a todo o povo.
 - 3 “Os magistrados não representam a maioria. São a expressão da consciência jurídica nacional. Seu único compromisso é com o direito, com a Constituição e as leis; com os princípios gerais do direito, que são universais. São dotados de condições objetivas da independência, para serem imparciais; quer dizer: para não serem levados a decidir a favor da parte mais forte, num determinado litígio”. (ATALIBA, Geraldo. *Justiça para todos*. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, ano 6, n. 19, out. 1987).
 - 4 SALDANHA, Nelson. **O Estado moderno e a separação dos poderes**. São Paul Saraiva, 1987, p. 116.
 - 5 Nesse sentido, ver a paradigmática Reclamação nº 383/SP, Rel. Ministro Moreira Alves (*DJ* 21.05.1993), na qual se admitiu a “propositura da ação direta de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça local, com possibilidade de recurso extraordinário se a interpretação da norma constitucional estadual, que reproduz a norma constitucional federal de observância obrigatória pelos Estados, contrariar o sentido e o alcance desta”.
 - 6 “Em um país de grande extensão territorial e elevado número de habitantes como nosso, restabelecer o equilíbrio federativo, através da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor. Crescer a liberdade de Estados e Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular. Portanto, a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e não deixa de ser uma decisão pela igualdade, na medida em que se respeitam as diferenças e peculiaridades locais e regionais. Tal respeito, ao mesmo tempo, torna essas disparidades menos relevantes ou menos radicais.” (DERZI, Misabel; CALMON, Sacha. *Federalismo e autonomia dos Estados*.

competência do Senado Federal e a emissão de letras financeiras do tesouro do Estado de Pernambuco – Parecer. **Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública (DCAP)** São Paulo, ano 1, n. 4, p. 5-36, abr. 1997, p. 11).

OS PRINCÍPIOS GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DA CONSTITUIÇÃO

2.1. O sentido do artigo inaugural quanto à repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas da Federação. **2.2.** A repartição das competências tributárias – Os seus três aspectos relevantes. **2.3.** O fundamento do poder de tributar – As pessoas políticas titulares. **2.4.** O tributo e suas espécies – Como reparti-los. **2.5.** A repartição das competências pela natureza dos fatos jurídicos. **2.6.** Competência comum e privativa – As técnicas de repartição. **2.7.** Os insumos doutrinários do constituinte – A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados. **2.8.** A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte. **2.9.** As técnicas constitucionais de repartição. **2.10.** A razão pela qual a competência comum não provoca conflitos entre as pessoas políticas. **2.11.** A necessidade de nominar os impostos para depois reparti-los. **2.12.** Os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais em face da teoria dos tributos vinculados e não vinculados. **2.13.** Algumas palavras sobre a linguagem do constituinte e o papel dos seus intérpretes. **2.14.** A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia. **2.15.** Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional. **2.16.** A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios – Remissão à Parte III, Capítulos I e II, do presente livro. **2.17.** Os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos como princípios orientadores do exercício das competências tributárias. **2.18.** O art. 145, § 2º, ou o papel controlador da base de cálculo dos tributos. **2.19.** Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias.

2.1. O sentido do artigo inaugural quanto à repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas da Federação

A Constituição brasileira, no Título VI, dedica o Capítulo I ao *Sistema Tributário Nacional*. A Seção I cuida dos *Princípios Gerais*.

Principiando o tratamento constitucional, o art. 145 e seus três incisos dizem que as pessoas políticas ali enumeradas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – podem instituir três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

É que os impostos restituíveis (empréstimos compulsórios), as contribuições especiais (exceto as previdenciárias da União, Estados e Municípios e a estranha contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública de competência dos Municípios), os impostos extraordinários de guerra e os impostos residuais somente podem ser criados pela União Federal (arts. 148, 149, 149-A e 154, CF/88).

Todavia, a exegese do art. 145 não cessa aí, vai bem além.

2.2. A repartição das competências tributárias – Os seus três aspectos relevantes

O artigo inaugural da Constituição – Capítulo do Sistema Tributário – apresenta-nos a complexa problemática da repartição de competências tributárias na Federação. De sua leitura podem ser extraídas três conclusões genéricas, porém importantíssimas.

2.3. O fundamento do poder de tributar – As pessoas políticas titulares

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as *pessoas políticas* exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido *o poder de tributar*. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente *uno* por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.

2.4. O tributo e suas espécies – Como reparti-los

Em segundo lugar, verifica-se que o *tributo é categoria genérica* que se reparte em espécies: *impostos, taxas e contribuições de melhoria*. Constata-se a assertiva pela análise do próprio discurso constitucional. Diz a Constituição que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios *poderão instituir* (poder-faculdade) os

seguintes tributos: a) impostos; b) taxas, de polícia e de serviços públicos; e c) contribuições de melhoria pela realização de obras públicas benéficas.

A tarefa do constituinte, portanto, centra-se na repartição entre as *diversas pessoas políticas* de parcelas de competência para instituírem *as três espécies tributárias antes mencionadas*. Para tanto, terá que observar princípios técnicos na estatuição das *regras de repartição*, sem o que não seria possível *partir e ordenar harmonicamente* o poder de tributar, originariamente *uno*.

É importante esclarecer, contudo, que nem todos os juristas pátrios enxergam a questão da forma exposta acima. Para alguns deles, somente existiriam *duas* espécies tributárias em nosso ordenamento jurídico – impostos e taxas; para outros, o sistema brasileiro contemplaria *quatro* tipos de tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios; existem aqueles ainda que, compondo a corrente dominante, entendem serem *cinco* as espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Vejamos melhor esse ponto, acerca do qual muito já se discutiu na doutrina e na jurisprudência.

Para a chamada Teoria Dualista, Bipartida ou Bipartite, cujo maior expoente é Alfredo Augusto Becker,¹ os tributos podem ser apenas impostos ou taxas, de acordo com a base de cálculo ostentada pela exação. Com efeito, classificar-se-á um tributo como imposto quando a respectiva base de cálculo, núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, for um fato lícito não relacionado a qualquer agir ou bem do Estado; em sendo o contrário, isto é, na hipótese de se poder associar o referido elemento a um serviço ou coisa estatal, estar-se-á diante de uma taxa. Fácil perceber, portanto, que subjacente a essa Teoria está a famosa separação dos tributos em vinculados e não vinculados.

Outrossim, consoante a Teoria Tetrapartida ou Quadripartite, são quatro as espécies tributárias constantes da ordem jurídica brasileira: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Tal posicionamento é adotado, entre outros, por Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro, não obstante pequenas diferenças no entender de um e outro autor, notadamente quanto à inclusão das contribuições de melhoria dentre as contribuições em sentido amplo ou dentre as taxas.² O principal

fundamento da Teoria em análise está no fato de que os empréstimos compulsórios são o único tipo de tributo restituível, peculiaridade que lhes garante autonomia em face das demais espécies tributárias e, por conseguinte, demanda um regime jurídico especial.³

Porém, é a Teoria Pentapartida ou Quinquipartite a adotada majoritariamente pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive da Suprema Corte.⁴ Entendem os seus defensores que o art. 145 da CF não dispõe de maneira exaustiva sobre quais são as espécies tributárias do sistema de nosso país, mas antes, apenas afirma quais são as de *competência comum* da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Destarte, como as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são *prerrogativa exclusiva* da União, não constam tais exações do indigitado dispositivo constitucional. Além disso, costuma-se justificar a tese em exame com a necessidade de que sejam considerados outros critérios para classificar os tributos além do liame com um agir estatal, a exemplo – apesar da dicção do art. 4º, II, do CTN – da destinação dos recursos arrecadados.⁵

Entretanto, em que pesem os relevantes fundamentos das posições traçadas alhures, bem como os notáveis juristas que os defendem, permanecemos filiados, juntamente com Paulo de Barros Carvalho⁶ e Roque Antônio Carrazza,⁷ à Teoria Tricotômica, Tripartida ou Tripartite. Dessa forma, enxergamos como modalidades de tributos tão só os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria,⁸ em concordância com o disposto no art. 145 da Lei Maior e no art. 5º do Código Tributário Nacional. Isso não significa, em absoluto, que neguemos a natureza tributária das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios; ocorre apenas que essas cobranças se subsumem a uma daquelas outras espécies, mesmo possuindo algumas peculiaridades.

As razões de nosso posicionamento serão melhor explicitadas nas páginas a seguir. Porém, antes de prosseguirmos, devemos advertir o leitor de que permanecemos fiéis à nossa concepção nesta obra, não adotando a corrente predominante das espécies tributárias. Acreditamos que a Teoria Tripartite é a mais acertada e conforme os diplomas constitucional e legal. Além disso, é essa a posição que protege o contribuinte mais efetivamente contra o ímpeto arrecadatório do Fisco, como se percebe por meio do exemplo da malfadada Contribuição para o Custeio do

Serviço de Iluminação Pública – COSIP, de competência dos Municípios.

Com efeito, tendo em vista que a COSIP não envolve a realização de obras públicas benéficas, não poderia ser qualificada como contribuição de melhoria; também não deveria ser considerada um imposto, porquanto o fato gerador é vinculado a uma atividade estatal; tampouco seria entendida como uma taxa, pois não se relaciona com o exercício do poder de polícia ou com a prestação de serviço público específico e divisível. Desse modo, a declaração de inconstitucionalidade da EC nº 39/2002, que originou a exação, seria imperiosa à luz da Teoria Tripartite.

2.5. A repartição das competências pela natureza dos fatos jurídicos

Em terceiro lugar, pela leitura do art. 145 da CF verifica-se que, ao mencionar as espécies de tributo, o constituinte declina expressamente os *fatos jurídicos* genéricos que podem servir de suporte à instituição das taxas (exercício regular do poder de polícia e prestação de serviços específicos e divisíveis) e das contribuições de melhoria (realização de obras públicas benéficas). No que tange aos impostos, contudo, o constituinte não declina, no referido dispositivo, *fatos jurídicos genéricos* autorizativos da instituição dos mesmos pelos legisladores das diversas ordens de governo. Que ilações poderemos fazer desta particularidade? Veremos a seguir.

2.6. Competência comum e privativa – As técnicas de repartição

Em princípio, a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação).

No caso das taxas e das contribuições de melhoria, vimos de ver, declina a Constituição os fatos jurídicos genéricos (suporte fático) de que poderão se servir as pessoas políticas para instituí-las por lei. Será ato do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível pelas pessoas políticas aos contribuintes no caso das taxas. E será a realização de quaisquer obras públicas benéficas pelas pessoas políticas que as autorizam, indistintamente, a instituir contribuição pela melhoria. *Por isso, nesses casos, o das taxas e o das contribuições de melhoria, a*

competência outorgada pela Constituição às pessoas políticas é comum. Basta que qualquer pessoa política vá realizar um regular ato do poder de polícia que lhe é próprio ou vá prestar serviço público ao contribuinte, se específico e divisível, para que o seu legislador, incorporando tais fatos na lei tributária, *institua uma taxa*. Basta que qualquer pessoa política vá realizar uma obra pública que beneficie o contribuinte, dentro do âmbito de sua respectiva competência político-administrativa, para que o seu legislador, incorporando dito fato ao esquema da lei, institua uma contribuição de melhoria.

No concernente aos impostos, não é suficiente às pessoas políticas a previsão do art. 145. Com esforço nele, não lhes seria possível instituir os seus respectivos impostos. O art. 145 *não declina* os fatos jurígenos genéricos que vão estar na base fática dos impostos que, precisamente, cada pessoa política recebe da Constituição. É que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é dada de *forma privativa sobre fatos específicos determinados*. Concluindo, as taxas e as contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de *forma genérica e comum*, e os impostos, de *forma privativa e discriminada*. Como corolário lógico temos que os impostos são, *em princípio*, enumerados pelo nome e discriminados na Constituição um a um, em rol *numerus clausus*. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas, uninominadas – integrando, pois, uma lista *numerus apertus* – e atribuídas em comum às pessoas políticas. Dissemos que os impostos, *em princípio*, são enumerados porque, após a Constituinte, outros podem ser criados com base na competência residual da União, excepcionalmente.

Tiradas estas três primeiras conclusões, sem dúvida relevantíssimas, cabe indagar quais os insumos jurídicos de que se valeram os constituintes para operar a repartição dos tributos através da técnica da atribuição de competência privativa para impostos e comum para taxas e contribuições de melhoria. De notar que, manejando ora a competência privativa (para os impostos – os nominados, os restituíveis e os afetados a finalidades específicas), ora a competência comum (para taxas – de polícia ou de serviços – e para as contribuições de melhoria), o constituinte bem resolveu um

problema aparentemente intrincado, qual seja, o de repartir por três ordens de governo – o federal, o estadual e o municipal – três espécies diferentes de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria (o Distrito Federal detém tributariamente competência dupla: é Estado e é Município).

2.7. Os insumos doutrinários do constituinte – A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados

Pois bem, o constituinte de 1988, como de resto ocorreu com a Constituição de 1967, adotou, em sede doutrinária, a teoria jurídica dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria.

Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não vinculados são os impostos. Significa que o *fato jurígeno genérico* das taxas e das contribuições necessariamente implica uma *atuação do Estado*. No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxas de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte. Nas contribuições previdenciárias, é *benefício* à pessoa do contribuinte ou de seus dependentes. O *fato gerador*, como é usual dizer, ou o *fato jurígeno*, como dizemos nós, ou, ainda, a *hipótese de incidência*, como diz Geraldo Ataliba, implica sempre, inarredavelmente, *uma atuação estatal*. Exatamente por isso as taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias apresentam hipóteses de incidência ou fatos jurídicos que são *fatos do Estado*, sob a forma de *atuações* em prol dos contribuintes.

Com os impostos as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurídicos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (*lato sensu*). São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, v.g., ter imóvel rural (ITR), transmitir

bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISSQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o “fato gerador” dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, *daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado* (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81).

2.8. A teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte

Ora, exatamente por ser assim ou, noutro giro, por ter adotado a teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados, pôde o constituinte operar a repartição das competências tributárias do modo como o fez. Aliás, é de gizar que o constituinte, no Capítulo I, que trata do Sistema Tributário, intitulou a Seção I como sendo a “Dos Princípios Gerais”. Não a chamou de discriminação de rendas tributárias nem de repartição de competências tributárias (o *objeto da seção*), preferindo referir-se aos Princípios Gerais, por saber que neles se inspirava para o manejo da questão. Assertiva fácil de provar, pois, não tendo a Constituição expressado os conceitos de *tributo e imposto* e tendo apenas se referido às taxas e a contribuições de melhoria, com denúncia de seus respectivos fatos geradores genéricos, decerto inspirou-se nos *conceitos do Direito Tributário vigente e subjacente* e nas lições da doutrina justributária em voga.

Isto posto, os princípios gerais plasmados pelo constituinte trazem, *por subsunção*, os insumos da teoria dos tributos vinculados e não vinculados, como averbado linhas atrás.

2.9. As técnicas constitucionais de repartição

Prosseguindo, adotando as técnicas da competência privativa e comum e ligando-as às inspirações da teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados, pôde o constituinte equacionar a *repartição das competências* entre as pessoas políticas, segregando as respectivas áreas econômicas de imposição, de modo a evitar conflitos de competências ou superposições competenciais em detrimento dos contribuintes e dos próprios entes tributantes.

No caso da competência comum, que comanda a instituição das taxas e das contribuições, a sua adoção pôde ser feita exatamente porque, sendo os fatos geradores desses tributos *fatos do Estado*, atuações dele, a competência tributária firma-se na esteira da competência político-administrativa dos entes tributantes. É dizer, a competência administrativa *precede a tributária* e a determina. Somente será competente para instituir e efetivamente cobrar uma taxa a pessoa política que, antes, detenha a competência político-administrativa para realizar o ato de polícia ou prestar o serviço público (taxas). Somente poderá cobrar contribuição de melhoria a pessoa política que tenha realizado a obra pública beneficiadora. Somente a pessoa política que concede o benefício pode cobrar contribuição previdenciária do contribuinte. Advirta-se, desde logo, porém, que o elemento pessoal da hipótese de incidência dos tributos vinculados a atuações estatais é *relevantíssimo*. É precisamente a *pessoa do contribuinte* que lhe confere consistência e singularidade, por ser o destinatário do afazer estatal.

Lado outro, no caso dos impostos, será preciso anunciá-lo e atribuí-lo privativamente a cada pessoa política. É que nesse caso inexiste atuação estatal à guisa de fato gerador.

2.10. A razão pela qual a competência comum não provoca conflito entre as pessoas políticas

A atribuição de competência comum às pessoas políticas para instituir taxas e contribuições não redundaria em promiscuidade impositiva. Figuremos uns poucos exemplos práticos. Quem deseja viajar e necessita de passaporte dirige-se à Polícia Federal. Pela concessão do passaporte, pode a União cobrar do contribuinte uma taxa de expediente. Estados e Municípios não poderiam fazê-lo, pois não são *competentes* para tal ato administrativo (poder de polícia concessivo de passaporte). Mas se alguém desejar construir uma casa, é a Prefeitura de sua municipalidade que lhe concederá a devida licença se preencher os requisitos necessários para o alvará. A União Federal e os Estados não detêm o poder de polícia para o licenciamento de construções e, pois, não poderão instituir taxas por tal ato. No caso do cidadão que necessita licenciar o seu automóvel, deverá pagar a taxa eventualmente instituída para

tanto ao Estado-Membro em que o carro está emplacado, porquanto é esse ente federado o responsável pela emissão do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos – CRLV. Veja-se: pelo alvará de construção e pelo licenciamento do bem automotor, só mesmo o Município e o Estado-Membro, respectivamente, poderão cobrar as taxas correspondentes à realização dos referidos atos de polícia, nunca a União.

Isto exposto, tem-se que a repartição político-administrativa do poder de polícia entre as pessoas políticas e dos serviços públicos é que orientará, segregando, a *competência tributária comum* que a Constituição lhes outorgou para instituir *taxas*. Isto não seria possível se o “fato gerador” das taxas não se constituísse de “atuações” do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, relativamente a um interesse seu, capaz de ser diretamente atendido por uma manifestação estatal. Na hipótese da contribuição de melhoria ocorre o mesmo. Sendo o seu fato gerador genérico a “realização de uma obra pública” em benefício de um imóvel de propriedade do contribuinte, haverá de cobrar a contribuição a pessoa política que tiver realizado a *obra pública beneficiadora* (ou valorizadora) do imóvel pertencente ao contribuinte. Quem realiza a obra cobra a contribuição pela melhoria decorrente, sem possibilidade de superposição impositiva. Quando duas ou mais pessoas políticas realizarem a obra, o problema resolve-se pela repartição do produto da arrecadação entre elas, sem prejuízo para o contribuinte. No caso das contribuições previdenciárias, somente a pessoa política que exerce o *munus* previdenciário poderá cobrar do segurado (contribuinte).

2.11. A necessidade de nominar os impostos para depois reparti-lo

Com os impostos, que são tributos não vinculados a uma atuação estatal, pois os seus fatos geradores (fatos jurídicos) são realidades estranhas a qualquer atividade estatal referida ao obrigado, fez-se necessário que o constituinte *indicasse o seu fato gerador, nominasse-os e os atribuísse de modo privativo a cada uma das pessoas políticas*, de maneira a evitar que uma invadisse, por inexistência de limites, área de competência reservada às outras. De notar, no particular, a um simples perpassar d’olhos pelo Sistema Tributário da Constituição, que os impostos estão agrupados por

ordem de governo. Há impostos, com nome e fato gerador, reservados à União, aos Estados, inclusive ao Distrito Federal, e aos Municípios, de forma sistemática e explícita no corpo da CF. Nem poderia ser de outra forma. No campo dos impostos, o constituinte *dá nome à exação já indicando a área econômica reservada*: renda, circulação de mercadorias, propriedade predial e territorial urbana, propriedade de veículos automotores, transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos etc. Em seguida, declina que pessoa política *pode instituí-lo e efetivamente cobrá-lo* com exceção das demais (competência privativa). Isto dito, verifica-se que o sistema brasileiro de repartição de competências tributárias, cientificamente elaborado, é extremamente objetivo, rígido e exaustivo.

2.12. Os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais em face da teoria dos tributos vinculados e não vinculados

É hora de enfrentar a *vexata quaestio* dos empréstimos compulsórios e das chamadas contribuições parafiscais ou especiais. Até o momento vimos falando de três espécies básicas de tributo: impostos, taxas e contribuições de melhoria, com referências esparsas às contribuições especiais. No entanto, o discurso constitucional faz referência a dois personagens nominalmente refratários à tricotomia aqui utilizada. Com efeito, admite-se a instituição de empréstimos compulsórios em duas hipóteses: (a) guerra externa ou sua iminência ou calamidade pública exigente de recursos extraordinários e (b) para investimentos relevantes (art. 148 da CF). E são previstas “contribuições” para três fins: (a) sociais, em prol da seguridade social (contribuições sociais), (b) para atender a necessidades financeiras das entidades de classe (contribuições classistas ou corporativas) e (c) para assegurar a intervenção do Estado no domínio econômico e social (contribuições interventivas ou de intervenção estatal) (art. 149 da CF).

Estamos em face de tributos diversos do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria?

Noutro giro, são os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais espécies diferentes de tributos, ou denotam apenas nomes?

Esta questão tem suscitado, ao longo das Constituições brasileiras de antanho,

acerbadas disceptações doutrinárias e não menos tormentosas disputas judiciais.

2.13. Algumas palavras sobre a linguagem do constituinte e o papel dos seus intérpretes

É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma correntio. Duas razões existem para isso:

Primus – o legislador não é necessariamente um cientista do Direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme como é, e a representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres, pastores, rurícolas etc.;

Secundus – utilizam para expressar o Direito legislado as palavras de uso comum do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polissêmico e, muita vez, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição.

É dizer, incorporam na lei as contradições da linguagem. Este é um fenômeno comum a todos os povos. Nem poderia ser diverso, já que o legislador representa as sociedades de que participa. São eleitos pelos diversos estamentos sociais para fazerem as leis. A ideia de uma Constituição ou de leis escoreitadas, em linguagem culta, incorporando a metalinguagem dos juristas, não passa de preconceito elitista quando não de pretensão tecnicista que mal esconde o desejo das classes dominantes de controlar a sociedade pela utilização do Direito, agora como sempre a mais alta técnica de planificação de comportamentos humanos e, pois, de controle social.

Ora, feita a lei, inclusive a Superlei, cabe aos juristas a sua interpretação, ao desiderato de aplicá-la aos casos concretos.

Aos juristas, doutrinadores, advogados e juizes compete adequar as palavras da lei aos seus fins, às luzes da Ciência do Direito, fixando a ordem onde aparentemente existe o caos. Tem sido assim no pretérito e não há razão alguma para deixar de ser assim no futuro. O tema sob crivo serve, por excelência, à comprovação desse fenômeno. Vejamos, portanto, como encaminhá-lo.

2.14. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia

Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos. Uns e outras exigem que se lhes examinem os fatos geradores. Só depois desse exame é possível dizer de que espécie se trata. Noutras palavras, tanto uns como outras são *nomes (nomina juris)* consagrados pela tradição. São tributos especiais, sempre foram. Mas qual a razão do específico? Esta especificidade não seria suficiente para autonomizá-los, permitindo a Teoria Quinquipartite dos tributos?

Cremos que não, e por várias razões.

Os compulsórios são *restituíveis*, e as parafiscais são para fins predeterminados. Nisso o específico de uns e outras.

Em primeiro lugar, a *natureza jurídica da espécie de tributo* é encontrada pela análise do seu fato gerador, pouco importando o *motivo* ou a *finalidade* (elementos acidentais). Então, depois dessa análise, será possível saber se se trata de imposto, de taxa ou de *contribuição* (na espécie contribuição temos duas subespécies: as contribuições de benefícios e as contribuições de melhoria).

Em segundo lugar, isto não impede que haja *imposto restituível, com regime constitucional próprio*, nem obsta a existência de impostos ou taxas *afetados a finalidades específicas e administrados por órgãos paraestatais ou autarquias em demanda de fins especiais* (contribuições parafiscais) igualmente sujeitadas a *normas constitucionais que lhes são específicas*.

Num ou noutro caso devemos insistir em saber por que, ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, plantou o constituinte estas outras duas expressões. Existiriam razões jurídicas (exigentes de disciplinação própria para estas figuras). São *tributos especiais*.

Não há, por exemplo, empréstimo compulsório se não houver: (a) imposto e (b) promessa de restituição. Mais ainda, os *motivos* para instituí-lo são *constitucionais*. Um imposto residual (art. 154, I) não requisita *causa*. O restituível (empréstimo compulsório) *a exige necessariamente*. É dizer, para instituir um imposto residual são necessários apenas o processo e os limites do art. 154, I, da CF. Para instituir o compulsório é necessária, além da *restituição*, a observância dos *motivos constitucionais* que o autorizam (art. 148, I e II). A receita dele advinda é vinculada à despesa (à causa que lhe deu origem). Por outro lado, as contribuições são afetadas a

fins predeterminados constitucionalmente. São vinculados a *órgãos e finalidades*.

É claro que nem a restituição nem a afetação parafiscal decidem sobre a *natureza jurídica da espécie tributária*. Contudo, estes aspectos constitucionais que vimos de ver conferem *matizes (secundários)* que singularizam para fins de *regulamentação jurídica* os empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais, corporativas e interventivas). Assim, por exemplo, uma contribuição social que seja instituída sobre o lucro das empresas (art. 195) ganhando eficácia em 90 dias (art. 195, § 6º) terá que ser *cobrada, administrada e empregada* nos fins da Constituição. Se for a União o sujeito ativo da obrigação sem previsão de repasse imediato, já não se trata mais de contribuição, mas de imposto residual em *bis in idem*, contra a fórmula do art. 154, I, da CF. É dizer, as licenças da bitributação e da redução da anterioridade foram permitidas na CF em prol da Seguridade Social e não do Fisco Federal.

2.15. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional

Em primeiro lugar, relegue-se o “nominalismo”. Não é o nome que confere identidade às coisas. Como dizem os franceses, há o nome e há a coisa (*il y a le nom e il y a la chose*). Importa apreender a ontologia básica do ente sob análise, no caso, o *tributo*.

A análise dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais ou ditas parafiscais comporta dois níveis. O primeiro é o nível da *Teoria Geral do Direito Tributário* quanto ao conceito de tributo e de suas espécies. O segundo nível de análise é o jurídico-positivo. Aqui comporta surpreender as disciplinações legais, a partir da Constituição, que regem especificamente os empréstimos compulsórios e as contribuições. Agora note-se: o que do ponto de vista da Teoria Geral do Direito Tributário é *acidental* – restituibilidade e afetação –, do ponto de vista jurídico-positivo é *fundamental*, daí que são plasmadas normas específicas para reger os compulsórios e as parafiscais, em razão justamente das causas que justificam a criação dos primeiros e dos *fins* que sustentam a existência das segundas, até porque os impostos não podem ser afetados. Existe proibição constitucional.

Os dois planos de análise, embora devam ser feitos separadamente, e o faremos, não são estanques, tocam-se e ensejam conclusões de ordem prática, como veremos no momento apropriado.

2.16. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios – Remissão à Parte III, Capítulos I e II, do presente livro

Os empréstimos compulsórios, tão logo sejam examinados os seus fatos geradores, apresentam-se, invariavelmente, como impostos e, frequentemente, como adicionais de impostos. Veja-se a nossa experiência remota e recente. Os adicionais restituíveis colavam-se aos impostos-base. Mais recentemente tivemos vários “fatos geradores” de impostos (consumo de energia elétrica, de combustíveis, uso de linhas telefônicas – FNT, aquisição de veículos, de passagens aéreas internacionais, aquisição de moedas estrangeiras e assim por diante). Difícil encontrar empréstimo compulsório com feição de taxa. É sempre imposto especial, causal, temporário e restituível.

As contribuições, quando a finalidade não implica uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos). Olhemos as do art. 195 da CF/88: receita bruta (faturamento ou receitas), pagamento de folha, lucro, receita de jogos. O que são senão fatos geradores de impostos porque destituídos de qualquer atuação estatal, proporcional, específica, relativa à pessoa do contribuinte? Mas a contribuição previdenciária dos empregados e segurados do INSS são, estas sim sinalagmáticas. Aí existe contribuição como espécie, sendo esta destinada à Seguridade Social uma subespécie a ser examinada.

O estudo pormenorizado da classificação das espécies tributárias está no Capítulo II da Terceira Parte desta obra, para onde remetemos o leitor e onde analisamos detidamente a hipótese de incidência como elemento determinante para a descoberta da espécie.

2.17. Os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade do

impostos como princípios orientadores do exercício das competências tributárias

O art. 145, § 1º, da CF consagra como baliza da imposição tributária o respeito à capacidade econômica do contribuinte:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Embora o dispositivo seja restrito aos impostos, a espécie mais importante do gênero tributo, a abrangência do princípio da capacidade contributiva é maior. Esse conceito traduz a aptidão de o indivíduo ser sujeito passivo de tributos e, com isso, concorrer para os gastos públicos. A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça. Dino Jarach, lapidar, afirmava que a igualdade em tema de tributação mais não era do que a “igualdade em condições iguais de capacidade contributiva”.⁹

Acerca do princípio em exame, é importante trazer à lembrança o oportuno comentário de Misabel Derzi à obra de Baleeiro, segundo o qual “diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal)”.¹⁰

Emilio Giardina¹¹ explica que a capacidade *objetiva absoluta* obriga o legislador a eleger como hipóteses de incidência dos tributos tão somente aqueles fatos que, efetivamente, sejam *indícios de capacidade econômica*. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza. No mesmo sentido aponta Alberto Xavier, que destaca a necessidade de as circunstâncias reveladoras de tal aptidão fazerem-se presentes, inclusive, na escolha dos critérios de medida do tributo.¹²

Outrossim, a *capacidade objetiva* impõe ao legislador que este autorize o contribuinte a deduzir os gastos por ele incorridos necessários à própria geração de

patrimônio e renda. Dito de outro modo, o viés objetivo da capacidade econômica determina aos feitores da lei que persigam a tributação apenas da *riqueza líquida* produzida pelos cidadãos.

Nada obstante, a *capacidade econômica relativa ou subjetiva* refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa – consideradas suas despesas pessoais e inafastáveis, tais como alimentação, vestuário, moradia, saúde, educação – para o pagamento de certo imposto. Portanto, sob essa ótica, já adotada por Aliomar Baleeiro,¹³ a tributação somente pode incidir sobre a *renda líquida* do contribuinte, vale dizer, sobre o montante efetivamente disponível para o livre consumo de bens e serviços não essenciais à sua sobrevivência e à de sua família de maneira digna.

Por isso interessa mais, *dentro* das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de Becker), posto na hipótese de incidência e predelineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada.

Ademais, também nos termos do art. 145 da Lei Maior, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal. Ao falar em pessoalidade, o constituinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado. Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam duas:

- A) a que divide os impostos em pessoais e reais; e
- B) a que os divide em diretos e indiretos.

Impostos pessoais seriam aqueles que incidissem sobre as pessoas, e reais os que incidissem sobre as coisas. Pessoal seria, por exemplo, o imposto de renda, e real, o imposto sobre a propriedade de imóveis ou de veículos.

A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o seu dono.

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos. O imposto sobre a renda dos assalariados, p. ex., seria direto, porquanto a pessoa tributada não teria como transferi-lo para terceiros. Ao revés, seria indireto o ICMS, o IPI, certas incidências do IOF e do ISS, por isso que, nestes casos, a pessoa tributada tem condições de transferir o ônus fiscal a terceiros, seja através de específicas previsões legais, seja através do mecanismo dos preços, seja através de cláusulas contratuais, seja através de outros artifícios. O dono de um imóvel alugado, v.g., pode transferir para o inquilino o IPTU incidente sobre o prédio, contratualmente ou não. Pessoal, pois, para o constituinte, é o imposto que leva em conta as condições do contribuinte sem repasse do encargo fiscal.

Em suma, imposto pessoal e direto é o que incide sobre o contribuinte sem transferência. O contribuinte *de jure* (eleito pela lei) é ele próprio também contribuinte de fato (o que sofre no mercado o peso do encargo). O ICMS, para exemplificar, tem um contribuinte *de jure* – o industrial, comerciante ou produtor – e vários contribuintes de fato – os consumidores finais dos bens e serviços gravados. Os contribuintes de fato são os adquirentes, pois no preço de compra está embutido o valor do imposto.

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte, entendimento esse que converge com o adotado pela nobre Ministra Regina Helena Costa.¹⁴

Dito isto, cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a *produção* das leis tributárias quanto a *aplicação das mesmas* aos casos concretos a partir do *fundamento constitucional*. É dizer, o legislador está *obrigado* a fazer leis fiscais catando submissão ao princípio da

capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.

Passemos a examinar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva.

Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos.¹⁵ Moschetti a conceituou como “aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas”, e não “qualquer manifestação de riqueza”, acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, *personalizando* o conceito.¹⁶ Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento *excedentário*, sobrança, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a “sua idoneidade econômica para suportar, *sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana*, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.¹⁷ Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, desde a Espanha, predica que o princípio da capacidade contributiva se estende às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer *necessidades operacionais mínimas* sob pena de extinção. Somente após este limite teriam capacidade contributiva.¹⁸ Alberto P. Xavier aduz que capacidade contributiva, igualdade, legalidade e generalidade da tributação assumiram uma *profunda unidade sistemática* como “emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos”.¹⁹ Ao dizer o que disse, considerou o princípio da capacidade contributiva como o princípio operacional da *igualdade de todos perante a lei* na medida de suas desigualdades.

Disse, com errônea, Giannini, que o princípio da capacidade contributiva era “uma exigência ideal, cuja realização, como em qualquer outro campo da vida social, fica atribuída à *prudente apreciação do legislador*”.²⁰

Absolutamente não. O legislador não tem que ser prudente; deve ser obediente à Constituição. E, na hipótese de não “ser prudente” em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo.

A “prudente apreciação”, no caso, passa a ser a do juiz.

Por isso mesmo, razão assiste aos juristas que não admitem ficarem os princípios

constitucionais a depender do “prudente alvedrio dos legisladores”. No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao “arbítrio dos legisladores”.

É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

- A) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;
- B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*.

Por isso mesmo as reflexões mais profundas e modernas a propósito do princípio apresentam-se limpas da ganga *positivista* e do “fetiche legalista”. É ver Sainz de Bujanda dizendo que os *atos geradores* só se justificam, *constitucionalmente* falando, se comprometidos com o valor justiça, objeto do Estado de Direito, se forem indicativos de *capacidade econômica*.²¹

Enfim, passemos a examinar a abrangência do princípio relativamente às espécies tributárias e em relação à extrafiscalidade. Seu campo de eleições são os impostos (inclusive os finalísticos), especialmente sobre a renda. As taxas e contribuições decorrem de atuações do Estado.

Pois bem, orienta-nos o espírito incomensuravelmente fecundo de Rui Barbosa:²²

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.”

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é *pessoal*, sendo

absolutamente desimportante intrometer no assunto a *natureza jurídica das espécies tributárias*. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há falar em capacidade contributiva. Ora, a *atuação do Estado* é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do *sujeito passivo* e não do *fato jurígeno*. O próprio STF admite pacificamente a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas.²³

Contudo, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, é nos impostos que está o campo de eleição da capacidade contributiva, conquanto mesmo os impostos “de mercado”, “indiretos”, não se prestem a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com refrações, e nos impostos sobre a renda, principalmente nestes, que a efetividade do princípio é plena pela adoção das tabelas progressivas e das deduções pessoais.

Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela *incapacidade contributiva*, fato que tecnicamente gera remissões e *reduções subjetivas* do montante a pagar imputado ao sujeito passivo *sem capacidade econômica real*. É o caso, v.g., da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-los a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários.

Nos impostos que percutem (chamados de “indiretos” ou de “mercado”) entra em cena o contribuinte de fato, diferente do *de jure*, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem *artigos necessários tão somente a uma existência sofrida*, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas...

A ideia de capacidade contributiva, o seu conteúdo, serve de parâmetro para

analisarmos o maior ou menor teor de injustiça fiscal existente nos sistemas tributários. A justiça vasculhando o Direito, como diria Gorki, genial escritor russo.

O ponto traz à baila a questão da tributação exacerbada por razões extrafiscais. Como encarar a questão em face do princípio da capacidade contributiva?

Fonrouge entendia que o princípio da capacidade contributiva era impossível com a tributação extrafiscal.²⁴ O mestre portenho tem razão. As isenções e outras técnicas de exoneração fiscal para partejar o desenvolvimento econômico partem da ideia de que os empreendedores possuem elevada capacidade econômica, *tanto que investem dinheiro em atividades empresariais em troca dos aliciantes fiscais*. Por outro lado, as técnicas inibitórias de extrafiscalidade só são possíveis pela *exacerbação dos encargos fiscais*, tornando proibitivos certos consumos e hiperonerosas certas situações. Exemplificamos com o ITR e o IPTU progressivos; o primeiro para desestimular o latifúndio, o ausentismo e a improdutividade rural, e o segundo para coibir a especulação imobiliária urbana e a disfunção social da propriedade nas cidades. Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples *arrecadação de dinheiro*. Nesses casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demasia.

Agora, essa é outra situação, o princípio da capacidade contributiva junto com outros, tais como o da igualdade e o da generalidade, podem atuar para o controle político e jurisdicional da tributação pervertida ou das perversões da extrafiscalidade. Nisso acerta em cheio o Professor José Marcos Domingues, quando alerta que tais deturpações se transformam “em privilégios inconstitucionais e são espúrias, desvirtuadas, informam a ‘possível colisão dos regimes de incentivos com o princípio da igualdade concebido com o princípio da capacidade contributiva’”.²⁵

2.18. O art. 145, § 2º, ou o papel controlador da base de cálculo dos tributos

O art. 145, § 2º, ostenta redação singela e objetiva, melhor que a da Constituição de 67, que preceituava não poder a taxa ter base de cálculo idêntica à dos impostos

previstos naquela Carta outorgada. Agora, a redação – que veda as taxas terem base de cálculo própria dos impostos (vedação essa que, importante dizer, aplica-se mesmo na hipótese de o ente instituidor da taxa ser o competente para a criação do imposto cuja base de cálculo foi apropriada) – está cientificamente correta.

Veja-se a evolução normativa:

Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69:	Constituição de 1988:
Art. 18, § 2º – Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.	Art. 145, § 2º – As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Correta sim, porque coloca a questão em campo abrangente. A taxa, qualquer taxa, não pode ter base de cálculo de imposto enquanto espécie. Qual a *ratio* da norma? Sem mais, a onipresente realidade da teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados a uma atuação estatal a permear o Sistema Tributário da Constituição. A regra vigia a repartição das competências tributárias.

Sendo a taxa um tributo cujas hipóteses de incidência (fatos geradores) configuram atuações do Estado relativamente à pessoa do obrigado, a sua base de cálculo somente pode mensurar tais atuações. Entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos existe uma relação de inerência quase carnal (*inhaeret et ossa*), uma relação de pertinência, de harmonia. Do contrário, estaria instalada a confusão e o arbítrio com a prevalência do *nomen juris*, *i.e.*, da simples denominação formal, sobre a ontologia jurídica e conceitual dos tributos, base científica do Direito Tributário. Uma taxa de fiscalização do arroz para prover, desde a sua comercialização, a sanidade do cereal em prol dos consumidores (serviço do poder de polícia) que tiver por base de cálculo o valor de mercado do arroz fiscalizado e não o trabalho fiscalizatório, ainda que estimado, será um imposto sobre circulação de mercadorias.

Eis aí a grande serventia da base de cálculo como dado ou elemento veritativo, além de suas funções puramente quantitativas (cálculo do valor a pagar) e valorativa (elemento auxiliar para a fixação da capacidade contributiva pela valoração do fato gerador em função do contribuinte).²⁶

O dispositivo sob comento, além de conferir à base de cálculo esta missão de controle, assegura integridade ao sistema de repartição de competências tributárias instituído na Constituição, tido por um dos mais perfeitos do mundo. Na medida em que a Nação está politicamente organizada como República Federativa, necessário se faz garantir a repartição dos diversos tributos entre as pessoas políticas que convivem na Federação. A nossa discriminação de competências tributárias é rígida, inadmitindo conflitos e superposições. Não fosse esta regra, aparentemente miúda, dadas pessoas políticas poderiam criar fatos geradores de taxas com base de cálculo de imposto e, assim, burlar o sistema, provocando invasões de competências em áreas já reservadas às outras, com evidente sobrecarga tributária em desfavor dos contribuintes. A redação dada ao preceito pela Constituição de 1988 é melhor do que a dada pela de 1967 por mais uma razão. Agora, até mesmo as áreas tributáveis passíveis de serem exploradas por impostos novos (ainda não criados), com esforço na competência residual da União, restam preservadas. A redação da Constituição de 1967, com erronia, vedava base de cálculo idêntica à dos impostos existentes. Uma interpretação ao pé da letra levaria a limitar o alcance da vedação, sabendo que os exegetas oficiais são férteis em imaginação e despiste na miranda de aumentar as tributações ao arrepio das normas jurídicas.

A regra constitucional *in examen*, arquitetada a partir dos insumos da teoria dos fatos geradores vinculados ou não a atuações do Estado, reiterada aqui *ad nauseam*, não deixa de ter origens históricas e motivações políticas.²⁷ Celso Cordeiro Machado deplorou, com a vivência de quem foi secretário da Fazenda, a mania que tinha Minas Gerais de criar pseudotaxas, a ponto de vir a ser conhecida no passado como “Estado taxeiro”.

A propósito do tema, há até súmula do STF com a seguinte ementa: Súmula nº 595 – “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural”.

Observe-se, no entanto, que o mesmo STF, mitigando a assertiva do enunciado sumular acima transcrito, editou a Súmula Vinculante nº 29 estatuinto: “É constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”. Não concordamos com esse posicionamento da Corte; o grande perigo é enfraquecer a diferença entre imposto (fato do contribuinte) e taxa (fato do Estado) consistente em atuações estatais, prestando serviços (coleta de lixo, v.g.) ou exercendo atos do poder de polícia (vistorias, autorizações etc.).

No caso das taxas, duas funções tem a base de cálculo, incontornáveis: a primeira, medir a atuação do Estado que lhe está subjacente; a segunda, veritativa, de confirmar o fato eleito como fato gerador do tributo.

O tema, em suas derivações, traz à baila uma questão embaraçosa quanto às técnicas em voga de fixação do valor das taxas.

A premissa é simples. Na maior parte dos casos, o valor a pagar nas taxas é fixado aleatoriamente, *a forfait*.

Isto não se casa bem com as funções reservadas à base de cálculo das mesmas, até por imperativo constitucional. Pois não reza a Constituição que taxa não pode ter base de cálculo idêntica à do imposto? A base de cálculo aqui deve mensurar a atuação estatal. O problema não surge propriamente das taxas sem base de cálculo explicitada. Nesses casos, prevê a lei algumas enunciações do tipo que vamos exemplificar:

- a) por atestado de bons antecedentes: 20 reais;
- b) por requerimento protocolado na seção de controle: 10 reais.

Nesses casos, presume-se que a base de cálculo mede os custos da atividade estatal pela sobreprestação do serviço público requerida, *a forfait*.

O problema tampouco surge nas taxas que admitem medições objetivas e controláveis por unidades de serviço público prestado.

Se, no Brasil, o serviço público de fornecimento de gás, energia, água e telefonia fosse explorado pelo regime tributário das taxas, seria muito fácil medir as quantidades de água, energia, gás e telefonia (impulsos) postas a serviço dos

contribuintes (por litro, quilowatt ou impulso, “y” reais).

O selo postal (por estampilha ou carimbo) com base na distância, peso, meio de transporte, e ainda os telegramas também caracterizam um tipo de serviço público que admite medição objetiva, podendo gerar taxas sem maiores objeções. Só que o legislador optou pelo regime dos preços.

Mesmo os casos de fixação proporcional de taxas pela complexidade presumida do sobre-esforço estatal não fazem aflorar a questão. Noutras palavras, não ofende a teoria das taxas a prefeitura cobrar mais ou menos para conceder alvarás de construção. É que umas plantas, por serem mais complexas e volumosas, requerem esforços maiores de atuação estatal. Costuma-se exigir paga maior por m², área total ou por número de andares.

A questão surge quando se cobram taxas pelo valor do bem, contrato, transação ou interesse (registros públicos, notas e protestos) e quando se cobra taxa judiciária pelo valor da causa (ou seja, da pretensão do litigante) e noutros casos assemelhados.

Nestes exemplos, a base de cálculo da taxa não mede a atuação estatal; mede fato do contribuinte ou interesse seu a partir de signos presuntivos de capacidade contributiva, o que só calha nos impostos. Tampouco confirma a materialidade do fato jurígeno das taxas: a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis; por isso que o registro de uma escritura e a prestação jurisdicional não variam por ser maior ou menor o valor do bem ou o valor da causa...²⁸

Também não assentimos com a Súmula nº 665 do STF – que reconhece a constitucionalidade da Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei nº 7.940/89 – por esse mesmo motivo, qual seja, pelo fato de a base de cálculo da taxa não medir a atuação do Estado em prol do contribuinte. Pelo contrário, essa exação é cobrada com fundamento *exclusivamente* em um fato do particular, o patrimônio líquido que possui: no caso das companhias abertas, por exemplo, para aquelas com patrimônio líquido de até 10 milhões de Bônus do Tesouro Nacional – BTN, o valor da taxa é de 1.500 BTN; se o patrimônio for superior a 10 milhões e inferior a 50 milhões de BTN, a cobrança se dá no importe de 3.000 BTN; se, enfim, o patrimônio for maior do que 50 milhões de BTN elas devem pagar 4.000 BTN.

Pensamos que em todas as configurações parecidas com as que vimos de ver cabe a invocação do princípio de que a base de cálculo da taxa não pode ser aquela apropriada a impostos.

2.19. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias

A matéria dos princípios gerais e da repartição de competências prossegue nos arts. 146 e 146-A, que versam a lei complementar tributária, e nos arts. 147, 148 e 149, que cuidam, respectivamente, da competência múltipla das pessoas políticas e da competência para instituir empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, temas a serem estudados à frente. É preciso advertir, porém, que a compreensão global do sistema de repartição dos impostos não se completa sem a conexão das regras tratadas na Seção I do Capítulo que estamos a comentar com aquelas das Seções III, IV e V dedicadas aos impostos da União, dos Estados e dos Municípios pois é da leitura desses textos que exsurge a disciplina inteira da repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas.

Duas regras de competência, ainda, estão fora da Seção em exame:

- A) a que define a competência para a criação de novos impostos (competência residual); e
- B) a que disciplina a chamada competência extraordinária de guerra, ambas encartadas na Seção III sobre os impostos privativos da União Federal.

Parece que a inclusão nesse lugar dessas duas regras atinentes a impostos virtuais deveu-se a que somente a União é competente para operá-las. A ser assim, contudo, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais deveriam também ser tratados na Seção III e não na Seção I, onde estão. Na Seção IV se cuidaria da contribuição dos funcionários públicos estaduais e, na Seção V, da dos funcionários públicos municipais e da contribuição, esdrúxula, mas constitucional no entender do STF, sobre o financiamento da iluminação pública das cidades. Haveria maior apuro técnico-sistemático.

-
- 1 “No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa. A serena análise científico-jurídica, em cada caso singular, revelará que inexiste terceira categoria ou categoria mista”. (BECKER Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 346, grifo nosso).
- 2 “Daí se conclui que a CF adotou a *divisão quadripartida*: o tributo compreende o imposto, taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 375).
- 3 “Finalmente, temos o quarto grupo, que é o dos tributos restituíveis (empréstimos compulsórios), cuja presença numa catalogação à parte se justifica mercê do regime jurídico que lhe é conferido”. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 86).
- 4 RE nº 146.733/SP, Rel. Ministro Moreira Alves, DJ 06.11.1992. Nos termos do acórdão, lavrado por ocasião do exame de constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei nº 7.689/1988, tem-se que: “de feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.
- 5 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- 6 “Tais exações [os empréstimos compulsórios] poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed.

São Paulo: Saraiva, 2013, p. 56).

- 7 “[...] No Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. A esse respeito, a doutrina nacional não pode sequer disputar. Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias, em nosso país. [...] Podemos dizer que a classificação levada a cabo pela Lei das Leis, longe de ser apenas *nominal*, é *conceitual*”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 529-530).
- 8 O mestre Geraldo Ataliba, embora também seja adepto da Teoria Tricotômica, sustenta que as espécies tributárias são os impostos, as taxas e as contribuições especiais, enquadrando como subespécie destas últimas as contribuições de melhoria. “52.14 Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos”. Prossegue o autor (p. 183): “71.7 A espécie de tributo vinculado designada contribuição (contribuição especial, tributo especial) comporta subespécies, das quais a mais típica, saliente e característica é a de melhoria”. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 132, 183).
- 9 JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Edicion nueva actualizada. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, p. 126.
- 10 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1093.
- 11 GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: A. Giuffrè, 1961, p. 439.
- 12 Cf. XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Manual de direito fiscal**. Lisboa: [s. n.], 1974, 108. (Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, v. 1).
- 13 BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 266.
- 14 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100.
- 15 GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Traducción y notas por Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 215.
- 16 MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova:

CEDAM, 1973, p. 238.

- 17 BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 266.
- 18 PEREZ DE AYALA, José Luis; GONZÁLEZ, Eusebio. **Curso de derecho tributario**. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980. t. 2.
- 19 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 9.
- 20 GIANNINI, A. D. [Achille Donato]. I concetti fondamentali di diritto tributario *apud* GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1, p. 259.
- 21 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966. v. 4, p. 551.
- 22 BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949.
- 23 Entre outros, RE nº 232.393/SP, Rel. Ministro Carlos Velloso, *DJ* 05.04.2002, em que se discutia a possibilidade de a taxa de coleta de lixo ser cobrada mediante a consideração da área do imóvel do contribuinte. Consignou o Ministro Relator: “A presunção [de que quanto maior a área do imóvel mais lixo se produz] é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas”. Mais recentemente, nos autos da ADI nº 4.697/DF, Rel. Ministro Edson Fachin, *DJe* 30.03.2017, o STF pontificou a aplicação do princípio em comento às contribuições de interesse das categorias profissionais, reputando constitucional o dispositivo constante da Lei nº 12.514/2011 que estipula a diferenciação das anuidades cobradas pelos conselhos profissionais de acordo com a escolaridade (no caso de pessoa natural) e o capital social (se pessoa jurídica) do contribuinte.
- 24 GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1, p. 126.
- 25 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 56.
- 26 A propósito, ver, DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, quando analisa as funções da base de cálculo dos tributos.

- 27 Sobre os antecedentes que redundaram no preceito constitucional em estudo, ver BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 856.
- 28 Se por um lado o STF admite a cobrança das custas judiciais com base no valor da causa – a despeito de o valor da causa nada revelar sobre a atuação estatal – ao menos por outro estabeleceu um limite para a exigência dessa taxa na Súmula nº 667: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.

A LEI COMPLEMENTAR COMO AGENTE NORMATIVO ORDENADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E DA REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

3.1. As leis complementares da Constituição. **3.2.** As leis complementares tributárias. **3.3.** O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico – O âmbito de validade das leis em geral – Enlace com a teoria do federalismo. **3.4.** A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a Constituição Federal e as leis ordinárias. **3.5.** Como operam as leis complementares em matéria tributária. **3.6.** Os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária segundo a Constituição Federal de 1988. **3.7.** Conflitos de competência. **3.8.** Regulação das limitações ao poder de tributar. **3.9.** Apreciações críticas sobre a matéria em exame. **3.10.** Normas gerais de Direito Tributário. **3.11.** O “poder” das normas gerais de Direito Tributário em particular. **3.12.** O art. 146-A do Texto Constitucional – A preservação da concorrência. **3.13.** Temas constitucionais reservados à lei complementar em matéria tributária. **3.14.** A necessidade de lei complementar prévia para a instituição de impostos e contribuições.

3.1. As leis complementares da Constituição

Pela leitura do art. 59 da Constituição Federal, infere-se que a elaboração de leis complementares faz parte do processo legislativo brasileiro.

Nunes Leal, antes da Carta de 1967 e, por suposto, antes da Constituição de 1988 observara que nada distinguia uma lei complementar de outra, ordinária. Eram chamadas de complementares aquelas que tangiam instituições e regulavam os pontos sensíveis do ordenamento jurídico.

Agora a situação é outra. As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos:

- A) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (*quorum* de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF;

- B) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.

3.2. As leis complementares tributárias

Em matéria tributária, a Constituição de 1988 assinala para a lei complementar os seguintes papéis:

- I – emitir normas gerais de Direito Tributário;
- II – dirimir conflitos de competência;
- III – regular limitações ao poder de tributar;
- IV – fazer atuar certos ditames constitucionais.

Os três primeiros *são genéricos*. O quarto é *tópico*. Caso por caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar. Podemos dizer, noutras palavras, que a utilização da lei complementar não é decidida pelo *Poder Legislativo*. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente).

O assunto convoca necessariamente alguma explicação sobre a ordem jurídica dos Estados federativos. Em que pesem as particularidades dos vários Estados federais existentes, um fundamento é intrinsecamente comum a todos eles: a *existência*, ou melhor, a *coexistência de ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição, como já vimos no capítulo inaugural da Parte II.

No Brasil, v.g., existem três ordens jurídicas parciais que, subordinadas pela ordem jurídica constitucional, formam a ordem jurídica nacional. As ordens jurídicas parciais são: (a) a federal, (b) a estadual e (c) a municipal, pois tanto a União, como os Estados e os Municípios possuem autogoverno e produzem *normas* jurídicas. Juntas, estas ordens jurídicas formam a *ordem jurídica total*, sob o império da Constituição, fundamento do *Estado* e do *Direito*. A lei complementar é *nacional* e,

pois, subordina as ordens jurídicas parciais (O Distrito Federal é Estado e Município a um só tempo).

3.3. O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico – O âmbito de validade das leis em geral – Enlace com a teoria do federalismo

Para bem precisar a noção em exame, de resto fundamental, é preciso atentar para o estudo dos âmbitos de validade das leis teorizado por Kelsen e entre nós por Pontes de Miranda, Miguel Reale e José Souto Maior Borges, sem olvidar Lourival Vilanova, os dois últimos da Universidade Federal de Pernambuco, autores que nos inspiram e com os quais mantemos irrisórias divergências terminológicas ou analíticas.

A lei, toda lei, necessariamente exige um emissor, uma mensagem e um receptor (ou destinatário), porque a função maior da lei consiste em planificar comportamentos humanos e sociais. Todavia, não basta dizer isto. As leis possuem âmbitos de validade e são quatro: o material, o pessoal, o espacial e o temporal:

- A) o âmbito de validade material diz respeito ao seu conteúdo, ou seja, diz respeito à norma que ela encerra. A lei é continente, a norma é conteúdo. Cada norma tem um conteúdo material preciso e, pois, limitado. Daí as classificações de normas pelo objeto: competenciais, organizatórias, técnicas ou processuais, de dever, sancionatórias etc.;
- B) o âmbito de validade pessoal diz respeito aos destinatários da norma, ou seja às classes de pessoas a quem se dirige a lei, com exclusão de todas as demais classes;
- C) o âmbito de validade espacial encerra o espaço político onde a lei tem vigência e eficácia, onde produz efeitos, daí as noções de territorialidade e extraterritorialidade das leis;
- D) o âmbito de validade temporal liga-se ao tempo de aplicação da lei, daí as questões de Direito intertemporal.

Agora o enlace.

Kelsen e os bons teóricos do federalismo costumam distinguir, utilizando-se do âmbito de validade espacial das leis, as que são válidas em todo o território do Estado federal (normas centrais) das que são válidas apenas para determinadas partes desse mesmo território (normas parciais). Preferimos falar em ordem jurídica federal ao invés de central. No Brasil, v.g., “centrais” seriam as leis emitidas pelo Legislativo federal. Em verdade, as leis federais vigem e valem em todo o território nacional. Parciais seriam as leis emitidas pelos Legislativos estaduais e municipais. Vigem e valem, respectivamente, nos territórios pertencentes aos diversos Estados-Membros da Federação e nos territórios dos seus Municípios. Preferimos falar em ordens jurídicas estaduais e municipais. Para nós, então, a reunião dessas três ordens parciais (a federal, a estadual e a municipal) forma a ordem jurídica total (nacional) sob a ordem jurídica constitucional, fundamento de validade de todas elas.

O emissor da lei complementar posta no Texto Constitucional e aqui tratada é o Congresso Nacional, que também edita as leis ordinárias federais. Vimos por outro lado que a lei complementar é votada por maioria absoluta (metade mais um dos membros do Congresso Nacional), o que fornece o critério formal de seu reconhecimento como ente legislativo autônomo. Vimos, ainda, os seus objetos materiais, isto é, os assuntos que cabem à lei complementar tributária. Inobstante, tais clareamentos nada adiantam sobre o lugar da lei complementar no interior das ordens jurídicas que integram o Estado federal. A lei complementar é lei federal, é lei da ordem jurídica parcial da União? Ou, ao revés, é lei que integra o próprio ordenamento constitucional, não no sentido de ser da Constituição, mas no sentido de ser o instrumento que diz como devem ser certas determinações constitucionais?

A resposta, por certo, é difícil. Contudo, a reunião de certos conceitos e intuições talvez nos permita bem compreender a dinâmica, antes que a estática da lei complementar no sistema jurídico da Constituição brasileira.

Em primeiro lugar, o órgão de emissão da lei complementar é o mesmo que emite a lei federal ordinária – o Congresso Nacional – e seu âmbito de validade espacial é igual ao âmbito da lei federal – todo o território do país. Por aí, as leis complementares são idênticas às leis federais ordinárias.

É preciso, porém, estabelecer quanto ao tema um “escolástico distingue”. É que o

Congresso Nacional, ao lado das suas funções normais de órgão legislativo da União Federal (ordem jurídica parcial), outras exerce que não são do exclusivo interesse desta. É o caso, por exemplo, das emendas à Constituição, que são feitas pelo Congresso Nacional em prol da Nação, alterando a própria ordem constitucional. C mesmo se pode dizer da lei complementar, que, ao nosso ver, é lei nacional de observância obrigatória pelas ordens parciais.¹

Noutras palavras, a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição). Por isso mesmo, por estar ligada à expansão do texto constitucional, a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal, que, embora possua também âmbito de validade espacial nacional, cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-Membros e dos Municípios. A lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição. Sendo tal, a lei complementar jamais pode delegar matéria pertinente a ela, por determinação constitucional; tornaria flexível a nossa Constituição.

3.4. A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a Constituição Federal e as leis ordinárias

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal.² Abrem-se ensanchas ao brocardo processual “nenhuma nulidade, sem prejuízo”, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emitente da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei

ordinária excederá se cuidar da matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.

Outrossim, é oportuno observar que as situações acima narradas implicam diferentes técnicas de reconhecimento normativo. Voltando à lei que, votada como complementar, trata de objeto reservado à lei ordinária federal, temos que ocorre o fenômeno da adaptação: o sistema adapta a pretensa lei complementar à função que lhe determinou o ordenamento *ratione materiae*. No caso de lei complementar regulando matéria de lei ordinária estadual ou municipal, ocorre o fenômeno da rejeição. O sistema jurídico rejeita a norma, vedando o seu ingresso no ordenamento para evitar a invasão das competências fixadas na CF. O mesmo ocorrerá se a lei ordinária federal cuidar de matéria reservada à lei complementar. Já o fenômeno da recepção ocorre quando o sistema reconhece a existência da lei, sua validade formal, sua validade material e, portanto, se vigente, a sua eficácia. As técnicas de reconhecimento, portanto, uma vez utilizadas, levam à adaptação, à rejeição ou à recepção das normas do sistema.

À guisa de conclusão, fazemos duas últimas advertências.

A primeira delas é a de que, nos termos da jurisprudência do STF, inexistente qualquer hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. Na verdade, verifica-se entre tais espécies normativas meramente uma distinção no tocante à matéria que cada uma veicula, porquanto a esfera de conteúdo da lei complementar é, como vimos, determinada pela própria Constituição.

A segunda advertência que fazemos, por sua vez, remete-nos ao art. 62, § 1º, III, de nossa Carta, que é expresso ao proibir a edição de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar. Ora, possuindo a lei complementar, como efetivamente possui, diversas funções no campo tributário, tem-se, por via de consequência, que as possibilidades da medida provisória na seara da tributação são bastante limitadas.

3.5. Como operam as leis complementares em matéria tributária

Embora já saibamos que as leis complementares, em tema de tributação, têm por objetos materiais: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c)

regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais, é oportuníssimo vislumbrar *como operam as leis complementares* dentro do sistema (interconexão normativa).

Pois bem, as leis complementares *atuam diretamente* ou *complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida* (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

Cuidemos de exemplos:

- A) lei complementar integrando dispositivo constitucional de eficácia limitada, necessitado de agregação normativa para poder ser aplicado por não ser bastante em-si, como diria Pontes de Miranda: o art. 150, VI, “c”, da CF preconiza que os partidos políticos, inclusive suas fundações, os sindicatos de trabalhadores e as entidades educacionais e as assistenciais sem fins lucrativos fazem jus à imunidade tributária de impostos sobre patrimônio, renda e serviços uma vez observados os requisitos da lei. Assim, inexistindo essa lei, que só pode ser a complementar, a teor do art. 146, II, da CF, a imunidade sob cogitação é inaplicável à falta dos requisitos necessários à fruição desta (*not self-executing*);
- B) lei complementar contendo dispositivo constitucional de eficácia contível e aplicável de imediato, sem peias: anteriormente à Emenda Constitucional nº 42/2003, o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, dispunha não incidir ICMS “sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar”. Destarte, enquanto não sobreveio lei complementar ou convênio com a *lista dos semielaborados*, todos os produtos industrializados, inclusive os semielaborados, foram *imunes* quando remetidos ao exterior. A lei complementar no caso teve por função comprimir a licença constitucional ampla e autoaplicável (*self-executing*).

Atente-se que o exemplo é dado apenas para fins didáticos – hoje, após a Emenda Constitucional nº 42/2003, todos os produtos exportados são imunes

(sejam primários, semielaborados ou industrializados);

- C) lei complementar com função de fazer atuar diretamente dispositivo constitucional: o art. 148 da CF atribui à lei complementar a função direta de instituir empréstimos compulsórios em favor da União verificados os motivos previstos no próprio texto constitucional (incisos I e II). A mesma função desempenharão as leis complementares que tenham por objeto dirimir conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária: elas atuarão para diretamente resolver turbulências no *discrímen* das competências na hipótese de ocorrerem.

Bem examinadas as coisas, as leis complementares funcionam como manifestações de expansão da própria Constituição, daí o adjetivo complementar (da Constituição).

Conquanto a integração das leis constitucionais possa ser feita por leis ordinárias, plebiscitos, referendos etc., dependendo do querer do legislador máximo, como bem observado por José Afonso da Silva, entre nós o constituinte elegeu a lei complementar como o instrumento por excelência dessa elevada função, com os matizes que vimos de ver, embora sem excluir aqui e acolá outros instrumentos integrativos. Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional, que, material e formalmente, só pode ser lei complementar. Quatro consequências devem ser ditas: a) o legislador não escolhe a matéria da lei complementar, fá-lo a Constituição; b) o legislador ordinário não pode adentrar matéria de lei complementar, torná-la inútil; c) a lei complementar só é superior às leis ordinárias quando é o *fundamento de validade* destas; e d) a matéria sob reserva de lei complementar é *indelegável* (art. 68, § 1º, da CF).

3.6. Os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária segundo a Constituição Federal de 1988

Como dito anteriormente, o art. 146 do atual Texto Constitucional estabelece três funções materiais para a lei complementar: (a) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas, (b) regulação das limitações

constitucionais ao poder de tributar e (c) editar normas gerais de Direito Tributário, com alguns caminhos já pautados pelas letras “a” a “d” do inciso III e parágrafo único, todos do mesmo art. 146. Veremos uma a uma nos itens a seguir, além da novidade do art. 146-A.

3.7. Conflitos de competência

O primeiro objeto genérico da lei complementar tributária é o de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas. A sua função na espécie é tutelar do sistema e objetiva controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o.

Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político-administrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competência, mais subjetivo do que objetivo.

Quando ocorrem fenômenos dessa ordem, o normal é submeter ao Judiciário o desate da questão, o que provoca maior nitidez, dando feição cada vez mais límpida ao sistema de repartição das competências tributárias. E, evidentemente, esta possibilidade existe. Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito, qual seja, interpretar o seu próprio texto através de leis complementares consagradoras de “regras explicativas do *discrímen*”. Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso esta função.

A remoção do conflito pela edição de normas práticas destinadas a resolvê-lo,

mediante lei complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências, o que não significa ter a lei complementar *in casu* a mesma força de uma decisão judicial, pois o monopólio da jurisdição é atributo do Poder Judiciário. Pode perfeitamente ocorrer que as partes não se convençam e continuem a controverter sobre as próprias regras de interpretação dispostas pela lei complementar, apropositando a intervenção provocada do Poder Judiciário.³

A lei complementar, nesta espécie, é regra de atuação direta, ou seja, não complementa nem contém dispositivo constitucional, faz atuar a Constituição logo que surge a situação conflituosa, de modo a resguardar a discriminação das fontes de receitas tributárias instituídas na Lei Maior. É lei de resguardo da Constituição, com função tutelar. Obviamente, a lei complementar, a título de solver conflito de competência, não pode alterar a Constituição. A uma, porque isso só é possível através de emenda, processo legislativo diverso. A duas, porque, pudesse fazê-lo, teria o legislador da lei complementar poder constituinte permanente (hipóteses impensáveis logicamente).

O relacionamento Constituição-lei complementar-leis ordinárias, em torno da questão ora sob crivo, oferece instigantes indagações. Aporias surgem a requisitar respostas. Em princípio, impera o texto constitucional. Da sua interpretação pelas pessoas políticas podem surgir conflitos subjetivos de interpretação. Possível a lei complementar para resolvê-los; esta, uma vez editada, deve ser obedecida pelas pessoas políticas. A solução por ela encontrada submete as leis ordinárias. Em tese, estas catam submissão aos critérios da lei complementar resolutórios do conflito. Todavia, podem ocorrer várias situações, dentre elas as seguintes:

- A) as pessoas políticas ou mesmo os contribuintes podem acusar a lei complementar de exceder o seu objeto, eis que altera o texto da Constituição: eiva de inconstitucionalidade;
- B) lei ordinária de dada pessoa política introjeta os ditames da lei complementar *pro domo sua*. A outra pessoa política prejudicada, bem como os contribuintes, opõem-se à dita lei, contrastando-a com a lei complementar: eiva de ilegalidade.

Nesses casos, a solução última e final somente pode ser dada pelo Judiciário. A função jurisdicional (*juris dicere*), cujo fito é a interpretação última das leis, com efeito de coisa julgada, é intransferível e insubstituível.

3.8. Regulação das limitações ao poder de tributar

O segundo objetivo genérico da lei complementar em matéria tributária é a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas pelos constituintes, democraticamente escolhidos pelo povo (legitimidade da ordem jurídica e do Estado) para construir ou reconstruir juridicamente o Estado.

Devemos ressaltar, contudo, que nem toda limitação constitucional ao poder de tributar exige complementação. Esta por vezes é desnecessária, a depender simplesmente da escolha do constituinte. A título propedêutico, podemos firmar as seguintes premissas:

- A) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, sem requisitar tópica e expressamente lei complementar, a competência conferida ao legislador da lei complementar para regulá-la é uma competência facultativa (trata-se de poder-faculdade na lição de Santi Romano). É o caso, por exemplo, do art. 150, VI, “d”, da CF, que veda aos entes políticos instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão – o legislador pós-constitucional regulará a limitação se quiser;
- B) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, requisitando tópica e expressamente lei complementar, seja para conter, seja para ditar conteúdo normativo (proibições de eficácia limitada e proibições de eficácia contível), ao legislador da lei complementar é dada uma competência obrigatória (poder-dever na terminologia de Santi Romano). Cite-se, ilustrativamente, o art. 150, VI, “c”, da CF, que consagra a imunidade tributária dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social – nesta hipótese, o dispositivo constitucional vedatório exige complementação quanto aos requisitos sem os quais não é possível a fruição da imunidade, de

modo que, sendo omissor o legislador, cabe inclusive mandado de injunção;

- C) certas proibições ao poder de tributar, pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos, repelem regulamentação porque são autoaplicáveis em razão de normatividade plena, isto é, porque são vedações constitucionais de eficácia plena. O art. 150, I, da CF, v.g., proíbe à União, Estados e Municípios exigir ou aumentar tributo, seja lá como for, sem que a lei o estabeleça; nesse caso, a genealogia histórica e jurídica do princípio da legalidade é tal que dispensa regulamentação por lei complementar (por isso mesmo as exceções estão expressas no próprio texto constitucional).

A lei complementar na espécie de regulação das limitações ao poder de tributar é quase sempre instrumento de complementação de dispositivos constitucionais de eficácia limitada ou contida. Quando a limitação é autoaplicável, está vedada a emissão de lei complementar. Para quê?

3.9. Apreciações críticas sobre a matéria em exame

De lege ferenda entendemos que as leis complementares para dirimir conflitos são bem-vindas para zelar pelo *discrímen* de competências, sem exclusão do acesso ao Judiciário, cujas decisões prevalecerão sempre, ainda que contra texto de lei complementar, quando fundadas as decisões na interpretação da Constituição em cotejo com o alcance da sua complementação. As leis complementares para regular limitações ao poder de tributar, repelimo-las por entender que são desnecessárias, só se apropositando em raros casos de dispositivos de eficácia limitada para evitar paralisia constitucional. Mesmo assim, as vedações deveriam sair prontas da CF.

Ao nosso sentir, no Brasil, o campo de eleição da lei complementar tributária é a *norma geral de Direito Tributário*, que examinaremos em seguida. Convém adiantar que, nessa matéria, a lei complementar é lei delegada pelo constituinte. Suas prescrições são questionáveis juridicamente apenas se o Judiciário decretar a incompatibilidade delas em relação à Constituição. Afora isso, as normas gerais de Direito Tributário são sobranceiras. O fundamento de validade das normas gerais é a própria Constituição. A seu turno, pelas normas gerais são fornecidos os critérios

para a elaboração material das leis tributárias ordinárias federais, estaduais e municipais, sendo, portanto, materialmente, nexos fundantes da validade dessas leis das ordens jurídicas parciais, que delas só podem prescindir num único caso: *inexistência* (art. 24, § 3º, da CF). Mas, tão logo sobrevenha a norma geral, as leis ordinárias em contrário ficam paralisadas, sem eficácia (art. 24, § 4º, da CF). Retifique-se: no art. 24, § 4º, onde se lê *lei federal*, leia-se *lei complementar*. No campo das *normas gerais*, os destinatários são os próprios legisladores das três ordens de governo em tema tributário.

3.10. Normas gerais de Direito Tributário

O terceiro objeto genérico da lei complementar é o de editar as normas gerais de Direito Tributário, expressão de resto polêmica à falta de um conceito correto de norma geral no Direito Tributário brasileiro, com a doutrina falhando por inteiro no encalço de conceituar o instituto de modo insofismável. O saudoso Prof. Carvalho Pinto chegou ao ponto de definir o que não era norma geral. Ficou nisso. E Rubens Gomes de Sousa teve a humilde ousadia de afirmar que a doutrina não chegara ainda à norma geral que levasse ao conceito das normas gerais de Direito Tributário. Para logo, o assunto complica-se pelo fato de existir a partilha das competências legislativas entre as pessoas políticas. Fôssemos um Estado unitário, e o problema desapareceria. Mas as dificuldades de modo algum impedem o trato da matéria.

Praticamente a matéria inteira da relação jurídico-tributária se contém no art. 24, I e parágrafos, e no art. 146, ambos da CF. Diz-se que ali está a epopeia do nascimento, vida e morte da obrigação tributária. Se juntarmos a tais “normas gerais” o conteúdo (e aqui não se discute se são ou não excedentes) do atual Código Tributário Nacional, teremos uma visão bem abrangente do que são as normas gerais de Direito Tributário.

Da conjugação dos dispositivos supracitados sobram três conclusões:

- A) a edição das *normas gerais de Direito Tributário* é veiculada pela União⁴, através do Congresso Nacional, mediante leis complementares (lei nacional) que serão observadas pelas ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios, salvo sua inexistência, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna (art. 24, § 3º, da CF) até e enquanto não sobrevenha a

solicitada lei complementar, a qual, se e quando advinda, *paralisa* as legislações locais, no que lhe forem contrárias ou incongruentes (art. 24, § 4º);

- B) a lei com estado de complementar sobre normas gerais de Direito Tributário, ora em vigor, é o Código Tributário Nacional, no que não contrariar a Constituição de 1988, a teor do art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (*lex legum habemus*);
- C) a lei complementar que edita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do *sistema tributário*, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário. Como seria possível existir um Código Tributário Nacional sem o instrumento da lei complementar, com império incontrastável sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados-Membros e dos Municípios?

Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III e alíneas, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas) sem esgotá-los. É dizer, o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo. Razão houve para isso. Certos temas, que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo. *Roma locuta, tollitur quaestio*. Uma boa indicação do que sejam normas gerais de Direito Tributário, para sermos pragmáticos, fornece-nos o atual Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na “vida” administrativa e judicial do país. O CTN, especialmente o Livro II, arrola inúmeros institutos positivados como *normas gerais*.⁵

Nesse mister, perguntamos: e se, afinal, não for editada uma lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria tributária? O que ocorre, por exemplo, se mesmo diante do art. 146, III, “a”, o Congresso Nacional não edita lei complementar a respeito do fato gerador, base de cálculo e contribuintes de dado imposto discriminado na CF? Fica a pessoa política titular da competência paralisada pela inação legislativa? A resposta é negativa. É o caso de se dar aplicação ao art. 24 e §§

1º a 4º, da CF. E onde se lê *União*, leia-se *Congresso Nacional*, e onde se lê *lei federal*, leia-se *complementar*, ao menos em matéria tributária.

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos *legisladores das três ordens de governo da Federação*, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.

3.11. O “poder” das normas gerais de Direito Tributário em particular

O grande risco da lei complementar sobre normas gerais de Direito Tributário reside em o Legislativo federal desandar a baixá-las contra o espírito da Constituição, em desfavor das ordens jurídicas parciais, cuja existência e fundamentos de validade decorrem diretamente da Lei Maior. Os seus poderes e limitações, em suma, são de radicação constitucional. Grande, pois, o poder do Congresso Nacional, a ser exercido com cautela para não arranhar o estado federal armado na Lei Maior. O parágrafo único do art. 22 da CF, disposição inspirada na Lei Fundamental de Bonn, contrabalança a expansão federal, permitindo aos Estados legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas no art. 22, de competência privativa da União.

A sede jurídica de estudo das normas gerais situa-se na área da repartição das competências legislativas nos Estados federais. A doutrina costuma referir-se a dois tipos de repartições: a horizontal e a vertical. Na horizontal, as pessoas políticas, isonômicas, recebem cada qual suas áreas competenciais devidamente apartadas. São lotes, por assim dizer, perfeitamente delimitados. Em se tratando da repartição vertical, o *discrímen* se faz por graus, pois as matérias são regradas por mais de uma pessoa política. Para evitar a promiscuidade impositiva, faz-se necessário graduar, na escala vertical, o ponto de incidência do regramento cabente a cada pessoa política.

Entre nós, determinadas províncias jurídicas não ensejam repartição vertical de competências legislativas. Tais são os casos dos Direitos Civil, Comercial, Penal, Trabalhista etc. Estes são Direitos cujas fontes legislativas são privativas da União

Federal. Outros ramos jurídicos, mormente aqueles que se incrustam no que se convencionou chamar de Direito Público, oferecem ensejo a que ocorra o fenômeno da repartição vertical de competências legislativas, ocasião em que mais de uma pessoa política normatiza, por graus, uma mesma matéria jurídica. Em Direito Administrativo e Direito Tributário, o fenômeno é evidente.

Ora, precisamente em razão da repartição vertical de competências é que surgem as normas gerais. Assim, as normas gerais de Direito Tributário são da competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. Na verdade, inexiste a competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, *i.e.*, se a União não emitir normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-Membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte de Estados e Municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado-Membro na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levada a efeito pela Constituição de 1988.

A melhor doutrina, na espécie, é a de Raul Machado Horta, ilustre Professor de Direito Constitucional na Faculdade de Direito da UFMG. Dizia ele, sob o regime de 1967, em lição ainda atual: “perdura na evolução federativa brasileira o retraimento da competência comum, sem explorar as possibilidades do condomínio legislativo, para aperfeiçoar a legislação federal fundamental, de estrutura ampla e genérica, às peculiaridades locais”. Nada obstante, “a evolução demonstra que a federação experimentou um processo de mudança. A concepção clássica, dualista e centrífuga, acabou sendo substituída pela federação moderna, fundada na cooperação e na intensidade das relações intergovernamentais”.⁶

Embora a teoria das normas gerais situe bem a questão do compartilhamento de competências (verticalizadas) nos Estados federais, afirmando que a norma geral possui eficácia forçada (*loi de cadre*), sempre sobrará uma zona cinzenta na delimitação das fronteiras objetivas da *norma geral*, o ponto além do qual não pode ela passar sem ferir a competência das pessoas políticas. Ao fim e ao cabo, somente a contribuição da doutrina e da jurisprudência, ao longo do tempo depurativo, trará

solução a este tormentoso problema. Mas, não é a sedimentação jurisprudencial que estabiliza a *ordem jurídica*?

Grande, repetimos, é a força e o comando das normas gerais de Direito Tributário emitidas pela União como fator de ordenação do sistema tributário, como ideado pelo constituinte de 1988.

3.12. O art. 146-A do Texto Constitucional – A preservação da concorrência

Ainda a respeito das funções constitucionais da lei complementar no campo tributário, cumpre mencionar a inovação trazida pela EC nº 42, de 19.12.2003, que introduziu o art. 146-A na Carta de 1988. De acordo com o novel dispositivo, lei complementar poderá “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Fácil perceber, pois, pela própria literalidade da norma, que o objetivo do constituinte derivado foi prestigiar um dos princípios gerais da ordem econômica brasileira, a livre concorrência (art. 170, IV, da CF).⁷

A novidade passa por algumas reflexões. Embora seja dado à União, por meio de simples lei ordinária, legislar sobre a matéria, é fora de dúvida que tal competência abrange apenas os tributos de sua alçada. Admitir o contrário implicaria grave ofensa à forma federativa de Estado, cláusula pétrea consagrada no art. 60, § 4º, I, na medida em que equivaleria a conceder uma permissão ao ente central para invadir o campo de competência dos demais membros da federação. Desse modo, a lei complementar fica para dirimir os desequilíbrios de concorrência entre os entes federados ou para os casos em que a matéria tratada tenha como exigência essa espécie legislativa.

Impende destacar, a pretexto do art. 146-A, que o assunto *concorrência tributária* é objeto de intenso estudo no mundo moderno, porquanto os agentes econômicos e demais contribuintes buscam, cada vez mais, de forma legítima, situar os *signos presuntivos* nos locais onde a tributação é mais amena. A rigor, teremos a denominada concorrência tributária quando o ente político, para não perder sua base de incidência ou atrair outras bases, buscar um de dois caminhos: (i) incentivos

fiscais, com redução da tributação sobre as bases mais móveis e concentração sobre outras bases menos móveis; ou (ii) incentivos econômicos, com o retorno ao chamado *imposto-troca*, criando para aquele contribuinte que se tenta atrair ou manter no território uma série de vantagens de infraestrutura, custeadas com os impostos arrecadados de outros indivíduos.

A *concorrência tributária* pode eventualmente ser saudável, caso estimule os entes políticos a adequarem suas exigências às mudanças econômicas do mundo contemporâneo. Todavia, na maior parte das vezes é uma situação perigosa e degenerativa do ônus tributário, porque acaba por concentrar a carga tributária sobre os contribuintes que têm menor chance de deslocar suas bases imponíveis para locais a salvo da tributação ou para onde esta lhes seja mais favorável. Não bastasse, o produto da arrecadação se destina a projetos de infraestrutura do agrado dos contribuintes que se pretende manter no território do ente federado, em geral detentores de disponibilidade econômica mais elevada. Em razão da concorrência tributária, portanto, é possível a ocorrência de uma clara perversão do sistema, que distorce e amesquinha o princípio constitucional da capacidade contributiva.

3.13. Temas constitucionais reservados à lei complementar em matéria tributária

Além dos objetos genéricos retroexaminados sob reserva de lei complementar, outros muitos existem ao longo do texto constitucional. A Lei Maior, por exemplo, determina que alguns tributos somente podem ser instituídos pela via da espécie normativa em estudo – é o caso do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), dos empréstimos compulsórios (art. 148), dos impostos residuais (art. 154, I) e das contribuições sociais residuais (art. 195, § 4º).

Outrossim, a lei complementar ainda possui a função de:

- A) quanto ao ISS, definir os serviços sujeitos à incidência do imposto (art. 156, III), fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir as exportações de serviços da cobrança do tributo e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos e revogados (art. 156, § 3º);

- B) quanto ao ITCD, regular a competência para a sua instituição pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 1º, III;
- C) quanto ao ICMS, definir seus contribuintes e disciplinar os diversos – e importantíssimos – outros tópicos mencionados no art. 155, § 2º, XII, “a” a “i”, da CF, tais como a substituição tributária e o regime de compensação do imposto;
- D) quanto às contribuições sociais referidas no art. 195, I, “a”, e II, fixar o montante acima do qual não é possível a concessão de remissão ou anistia (art. 195, § 11).

Perceba-se, portanto, pela conjugação das atribuições insertas no art. 146 com as expostas acima, as inúmeras funções desempenhadas pela lei complementar em nosso sistema. De fato, os diplomas desse tipo possuem abrangência que varia desde a instituição de tributos até a definição da quantia devida pelo contribuinte passível de ser remida, isto é, abarcam desde o nascimento até a morte das obrigações tributárias, não bastasse a função uniformizadora que desempenham em tal mister.

3.14. A necessidade de lei complementar prévia para a instituição de impostos e contribuições

Discute-se muito sobre a necessidade de lei complementar, prévia, em relação à edição da lei institutiva de impostos e contribuições sociais. São duas as correntes, uma propugnando não poder a competência institutiva ser exercida sem prévia lei complementar de normas gerais, e outra defendendo a supremacia da competência impositiva das pessoas políticas na hipótese de inação do legislador complementar. A discussão faz-se à volta do art. 146, III, “a”, da CF, que predica a lei complementar para a *definição de tributos e suas espécies, bem como dos impostos discriminados na Constituição, seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*.

A propósito, observamos que o CTN, recepcionado pela Constituição, já define o tributo, suas espécies e os fatos geradores e bases de cálculo da maioria *dos impostos discriminados*. Os impostos novos e, em parte, os modificados é que careceriam de maiores definições em lei complementar de normas gerais. O nosso posicionamento é

o seguinte:

- A) quanto aos impostos residuais e aos restituíveis (empréstimos compulsórios), desnecessária se faz lei complementar normativa prévia, por isso que só podem ser instituídos pelo *processo legislativo da lei complementar*. Esta, ao instituir o *tipo tributário*, regradará aquelas matérias previstas no art. 146, III, “a”, da CF;
- B) no concernente especificamente às contribuições sociais do art. 195 da CF, se possuem legitimidade para exigir lei complementar prévia aqueles que entendem serem impostos tais figuras impositivas. Certo, por isso que a regra do art. 146, III, “a”, da CF, endereçada está a impostos e, o que é mais, impostos discriminados na mesma. Consequentemente, os que entendem possuírem as contribuições sociais natureza específica diversa da dos impostos, seja por critérios de *validação finalística*, seja por outros critérios, estão *ipso facto* impedidos de pleitear lei complementar regradando o *fato gerador*, a *base de cálculo* e os *contribuintes* dessas exações. As contribuições sobre folha de salários, lucro e faturamento (empregadores), receita de prognósticos deveriam ser previamente estruturadas em lei complementar de normas gerais. Mas o exercício da competência impositiva das pessoas políticas é eminentemente constitucional. O Congresso, por inação, não pode paralisar o exercício da tributação pelas pessoas políticas. O Convênio nº 66 em tema de ICMS, ausente lei complementar, confirma a assertiva. Evidentemente, a superveniência de lei complementar sobre ditas espécies paralisa a eficácia dos dispositivos constantes das leis que ofereçam contraste às suas prescrições. A competência tributária, portanto, é dominante na CF;
- C) as contribuições previdenciárias dos trabalhadores do Regime Geral (art. 195, II, da CF) e as dos funcionários públicos federais, estaduais e municipais (art. 40 c/c art. 149, § 1º, da CF), não são impostos e, portanto, são instituíveis por leis ordinárias, federais, estaduais e municipais (são contribuições sinalagmáticas).

Ressalte-se, ainda, a questão envolvendo o imposto de competência estadual sobre a propriedade de veículos automotores. O CTN não o regula, haja vista que ele foi criado apenas no ano de 1985, em substituição à “Taxa Rodoviária Única – TRU”, enquanto o Código data de 1966. Dessa feita, pairava na doutrina e na jurisprudência dúvida acerca da necessidade da edição de lei complementar prévia para a instituição do IPVA. O STF, contudo, pôs termo ao debate, afirmando ser dispensável o referido agir do legislador federal para a cobrança do tributo, mormente considerando o disposto no art. 24, § 3º, da CF, atribuidor de competência legislativa plena aos Estados-Membros até que sobrevenha lei complementar de normas gerais editada pela União.⁸

A Constituição, para finalizar, contém regra expressa no art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias autorizando a União, os Estados e os Municípios a editarem as leis necessárias à instituição do sistema tributário no âmbito das respectivas competências.

O Supremo Tribunal assentou tese segundo a qual as contribuições do art. 195 desnecessitam de lei complementar prévia às leis ordinárias institutivas e modificativas, por isso que a própria Constituição já delineava os fatos geradores, os contribuintes e, implicitamente, as bases de cálculo. A contrário senso, tal não é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico. Quanto a estas, a Constituição é lacônica, diz apenas que a União é competente para instituí-las e que são instrumentos de intervenção. No entanto, a Corte parece estar tolerando que dezenas de contribuições de intervenção, verdadeira derrama fiscal dos tempos lusitanos, sejam instituídas até por medidas provisórias. É intolerável.

-
- 1 Reconhecemos que, ao lume da teorização kelseniana, a assertiva não possui fundamento incontestável, pois nacional é também a lei federal, aos fundamentos de que são os mesmos: (a) o órgão de emissão e (b) o âmbito de validade espacial (de ambas as leis), diferentes somente no *quorum* de votação (requisito de forma) e no conteúdo (requisito de fundo). A crítica, forçoso é reconhecer, procede. No entanto, estamos alcunhando de nacional a lei complementar com o único intuito de apartá-la da legislação federal ordinária pelo *quorum* (forma) e em razões de seus conteúdos (fundo), os quais são sempre fins queridos pelo legislador constituinte, em continuação da própria Lei Maior, através de determinações expressas do texto constitucional. Certo, certíssimo.
 - 2 Nesse caso, embora a lei seja formalmente complementar, é materialmente ordinária motivo pelo qual ela poderá ser inclusive revogada por um diploma ordinário posterior que verse sobre a mesma matéria; na verdade, essa é a única hipótese de revogação de lei complementar por lei ordinária no ordenamento brasileiro. Deve-se mencionar, enfim, que o STF compartilha de tal entender, conforme se verifica, entre outros, por meio do RE nº 377.457/PR, Rel. Ministro Gilma Mendes, *DJe* 19.12.2008, em que se admitiu a revogação da isenção de COFINS constante do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91 pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.
 - 3 Sob o regime da Carta de 1967, a regra já existia, tendo o fenômeno ocorrido em relação às chamadas “operações mistas” que implicavam ICM e ISS, gerando um confronto amplo entre os Estados-Membros e os Municípios. Era o caso, por exemplo, entre outros, das oficinas, que, além de venderem peças (mercadorias), faziam os serviços (ISS) para os seus clientes. O Estado queria tributar com o ICM o valor total da operação, e a prefeitura, o valor total do serviço. Cada qual reivindicava para si a ocorrência do “seu fato gerador”. Para o Estado, houvera circulação de mercadoria. Para o Município, prestara-se um serviço. A solução encontrada foi, estando em recesso forçado o Congresso, a edição do Decreto-Lei nº 406/68, seguido do Decreto-Lei nº 834/69. Tecnicamente, foi adotada a lista *numerus clausus*, *i.e.*, taxativa, que enumerava todos os serviços tributáveis pelo ISS municipal, com exclusão do ICM, seguida de uma regra de atenuação que dizia ficarem sujeitas ao ICM certas mercadorias e somente elas se e quando fornecidas juntamente com os serviços. Quaisquer outros serviços não constantes da lista que implicassem o fornecimento de mercadorias ficavam sujeitos ao

ICM. Remarque-se que a solução sofreu sérias críticas doutrinárias. Entendeu-se que o Município sofreu restrições em sua competência constitucional.

- 4 A grande força da União como ente legislativo em matéria tributária resulta de que Senado, através de resoluções, fixa bases de cálculo e alíquotas de vários tributos da competência de Estados e Municípios, e de que, através de normas gerais, o Congresso Nacional desdobra as hipóteses de incidência e, muitas vezes, o *quantum debeatur* desses tributos, exercitando controle permanente sobre o teor e o exercício da tributação no território nacional. Tal circunstância somente reafirma a tese da adoção de um federalismo concentracionário legiferante em nosso país, cuja vantagem, porém, está na *unificação* do sistema tributário nacional.
- 5 Parcela da doutrina justributária brasileira, com ótimas razões e fortes raízes federalistas, recusa *partes do Código Tributário Nacional* atual ao argumento de que cuidam de temas que, longe de se constituírem em *normas gerais*, imiscuem-se na competência privativa e indelegável das pessoas políticas, invadindo-a, contra a Constituição. Entendemos, contudo, que há tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos existam – o modelo brasileiro, por exemplo, tal como talhado na Constituição de 1988, é *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*. O importante é que haja um *minimum* de autodeterminação política, de autogoverno e de produção normativa da parte dos Estados federados. Quanto à repartição das competências legislativas, a questão resolve-se pela opção do legislador: no Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central.
- 6 HORTA, Raul Machado. Tendências do federalismo brasileiro. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 28, p. 9-45, jan. 1970, p. 45.
- 7 A propósito do tema, registrem-se as oportunas palavras proferidas pelo Ministro Cezar Peluso em voto encampado pela maioria do STF quando do julgamento da MC-AC nº 1.657/RJ (*DJe* 31.08.2007): “não há impedimento a que norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da CF”.
- 8 STF, AgR-AI nº 167.777/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio, *DJ* 09.05.1997.

OUTRAS REGRAS DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

4.1. A competência múltipla das pessoas políticas. 4.2. Empréstimos compulsórios – Competência – Regime jurídico. 4.3. Contribuições parafiscais – Competência – Regime jurídico. 4.4. Contribuições sociais. 4.5. Contribuições em prol de entidades privadas: SESI, SESC, SENAI, SENAC, etc. 4.6. Contribuições de intervenção no domínio econômico. 4.7. Contribuições corporativas. 4.8. Contribuições de interesse das categorias profissionais. 4.9. Contribuições em favor das confederações sindicais. 4.10. Regras constitucionais específicas relativas às contribuições – Alguns detalhamentos do art. 149. 4.11. Os pressupostos jurídicos para a instituição de taxas. 4.12. As taxas e os princípios reitores da tributação. 4.13. Taxas de polícia. 4.14. Taxas de serviço. 4.15. Teorias errôneas sobre a natureza jurídica das taxas. 4.16. Ainda a serventia da distinção entre taxas de polícia e de serviços.

4.1. A competência múltipla das pessoas políticas

O art. 147 da CF trata da titularidade para o exercício da competência tributária nos Territórios Federais, sendo a regra de fácil explicação. Como nos Territórios inexiste ordem jurídica tributária de Estado-Membro, a União assume a feição de Estado e cobra os impostos estaduais. Legisla sobre eles, observadas as normas gerais de Direito Tributário. Se o Território não for dividido em Municípios, a União também preenche o espaço a eles reservado, a cobrar os impostos municipais. Presentemente inexistem Territórios Federais, eis que os então existentes em 1988 foram extintos pela atual Constituição (Fernando de Noronha, tornado distrito de Pernambuco; Amapá e Roraima, elevados à categoria de Estados-Membros). Inobstante, o art. 18, §§ 2º e 3º, autoriza a eventual criação de novos Territórios, observado o procedimento prescrito na Lei Complementar nº 20/74.

O mesmo dispositivo trata da competência tributária do Distrito Federal, ente que, como se sabe, possui configuração ímpar no interior da Federação. A sua natureza jurídica – será mera autarquia territorial? – tem gerado sérias discepções

doutrinárias, aqui desimportantes. Fato é que, *equiparado tributariamente a Estado* pela CF, e sendo vedada a sua divisão em Municípios (art. 32 da CF), compete-lhe ainda cobrar os impostos municipais, como se fosse ente municipal.

A regra da competência múltipla atende às peculiaridades do federalismo vigente no Brasil e impede privilégios aos habitantes de Brasília e Territórios em relação aos brasileiros de outros lugares.

4.2. Empréstimos compulsórios – Competência – Regime jurídico

De início, ao lume da teoria dos fatos geradores vinculados ou não a uma atuação estatal, assentamos que os empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais *são tributos*, tese de resto esposada pelo constituinte de 1988 sistematicamente.¹

Quanto aos primeiros, são tratados no art. 148 da Carta. A competência institutiva é privativa da União; Estados e Municípios estão impedidos de instituir este tipo de tributo. O veículo da instituição é a lei complementar. O exercício da competência é condicionado a pressupostos constitucionais:

- A) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública (de guerra *externa* ou sua iminência;
- B) para obter recursos necessários a investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Destacamos, de pronto, que a Constituição de 1988 elenca tão somente essas duas causas para a instituição de empréstimos compulsórios, de modo a ser forçoso concluir, juntamente com a doutrina e a jurisprudência, que o inciso III do art. 15 do CTN não foi recepcionado pela Carta atual. Isso porque o dispositivo consagra, com o intuito manifestamente econômico de auxiliar o Governo no combate à inflação, uma terceira hipótese – extraconstitucional – para se estatuir o tributo em comento, a saber, “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”.

O juízo de atendimento aos pressupostos constitucionais pertence ao Congresso Nacional, não, porém, soberanamente. A instituição de empréstimos compulsórios com desprezo aos antepostos jurídicos previstos na Constituição favorece o acesso ao

Poder Judiciário como órgão de controle da Lei Maior pelo método direto e difuso ambos consagrados no texto da Superlei. O mesmo ocorre na hipótese de não ser atendido o comando do art. 148, parágrafo único, da CF, nos termos do qual os recursos auferidos pela União com a cobrança dos empréstimos compulsórios devem ser aplicados, necessariamente, na despesa que fundamentou a sua instituição.

Despesas extraordinárias são aquelas absolutamente necessárias depois de esgotados os fundos públicos, inclusive os de contingência. Vale dizer, a inanição do Tesouro há de ser comprovada. E tais despesas não são quaisquer, senão as que decorrerem da premente necessidade de acudir as vítimas das calamidades públicas sérias, tais como terremotos, maremotos, incêndios e enchentes catastróficas, secas transanuais, tufões, ciclones etc. Nem basta decretar o estado de calamidade pública, cujos pressupostos são lenientes. De verdade, a hecatombe deve ser avassaladora, caso contrário se banalizaria a licença constitucional, ante *acts of God* que sempre ocorrem, sistematicamente, ao longo das estações do ano. Na hipótese de guerra externa ou de sua iminência, devem ser observados os princípios do Direito Internacional Público. As convulsões sociais internas e o subjetivismo na apreciação das situações de conflito não justificam a imposição do tributo restituível. Nesta primeira matriz, que chamamos de emergencial, o empréstimo compulsório, embora sujeito ao princípio da legalidade (lei complementar), escapa do princípio da anterioridade (tanto anual quanto nonagesimal, consoante o art. 150, § 1º, da Constituição) em face da urgência que reveste os motivos deflagradores da competência para instituí-lo.

Na hipótese de investimento público, as cláusulas de relevância, de urgência, de interesse nacional, desqualificam a importância regional e impõem o adiamento das despesas não urgentes. Aqui também a chamada ao sacrifício dos cidadãos no momento da compulsória arrecadação do tributo restituível exige o esaurimento conclusivo das condições previstas na Constituição. Seria, talvez, o caso de pré-colapso do potencial elétrico do país ante a falta provada de meios para o financiamento de sua expansão, internos e externos. Nesta segunda matriz, que chamamos de especial, o tributo restituível sujeita-se integralmente aos grandes princípios de contenção do poder de tributar: legalidade, anterioridade, prazo

nonagesimal, irretroatividade.

Em suas duas matrizes, os empréstimos compulsórios clamam pelo atendimento ao *princípio da capacidade contributiva*. Reduções e isenções são perfeitamente pensáveis e possíveis para livrar os mais carentes dos sacrifícios fiscais impostos pela tributação com promessa de restituição. Clamam, também, pela observância do *princípio do não confisco* (art. 150, IV), pois, mesmo que restituíveis e temporários, não podem tomar todo o patrimônio ou renda do contribuinte.

A oportunidade é propícia para esclarecer que as situações constantes do art. 148 – calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público – não são os próprios fatos geradores dos empréstimos compulsórios. Tais circunstâncias apenas se constituem nas causas que, se existirem na realidade fática, legitimam a instituição do tributo. A rigor, não é possível dizer de antemão em que consiste a hipótese de incidência dos compulsórios, porquanto esta poderá ser qualquer signo definido como tal pela lei complementar que der vida à exação. E poderá tanto ser um fato vinculado a uma atuação estatal (caso em que os compulsórios se conformam como taxa) quanto um fato não vinculado (incluindo-se o tributo, então, dentre os impostos). Na verdade, os empréstimos compulsórios podem ter inclusive fato gerador de outro tributo previsto na Constituição, até mesmo dos impostos, eis que a limitação constante do art. 145, § 2º, da CF, dirigida às taxas, não se lhes aplica.²

Em suas configurações usuais, na visão de nossa experiência histórica, os empréstimos compulsórios são tributos da espécie imposto. A afirmação teórica de que podem tais exações ser taxas ou impostos (dependendo do fato jurígeno escolhido pelo legislador para montar o tributo) é absolutamente verdadeira. Mas verdadeira no plano teórico e científico. Os insumos da Sociologia Jurídica têm demonstrado que se afiguram, na prática, como *impostos* ou *adicionais de impostos restituíveis*, até porque são os feitos que mais lhes convêm.

Outrossim, *nem a restituibilidade nem o nome da exação (que remete a um negócio de natureza privada – empréstimo) impressionam ao ponto de se descaracterizar a cobrança como tributo. Ao contrário, nome e restituição formam a sua tônica*, embora não sirvam – consoante o art. 4º do CTN – para determinar a natureza tributária *específica* do empréstimo compulsório, a qual será determinada

pelo seu fato gerador. No Direito Tributário brasileiro, toda *prestação pecuniária compulsória, instituída em lei (legalidade)*, que não seja sanção de ato ilícito (multa ou indenização), em moeda ou valor nela exprimível, *cobrada administrativamente* (mediante lançamento, ainda que por homologação), é *tributo*, a teor do art. 3º do CTN (independentemente do destino da sua arrecadação, em verdade *umposterius* irrelevante em face do *ato de imposição unilateral* que faz derivar o dinheiro do bolso do particular para as burras do Estado com base no *jus tributandi* estatal).

Desconsideramos, portanto, a tese de que se trata de uma figura atípica que não é nem tributo nem mútuo, embora tenha elementos de um e de outro, até porque diante desse, por assim dizer, hermafroditismo jurídico, que plexo de normas legais devo aplicar para dizer o direito requerido pela prestação jurisdicional? Devo aplicar o Código Civil aqui e a Constituição e o Código Tributário acolá? Como aplicar as regras típicas de um contrato – ato bilateral, voluntário e facultativo – a uma relação jurídica impositiva? Como aplicar o Código Tributário Nacional a algo que é civil?

De toda forma, repelimos também, por assemelhada, a tese do contrato coativo, por se nos afigurar indevida penetração da teoria contratual em campo totalmente diverso, qual seja, o da tributação, e que, aceita, poderá causar seríssimos danos aos princípios da certeza e da segurança do Direito.³ No mesmo sentido, Alcides Jorge Costa enceta penetrante crítica à absorção do empréstimo compulsório pela teoria “coativista”, que conduz a tornar letra morta o direito de propriedade. Afinal, aduz: “se, por exemplo, o Estado pode coagir o indivíduo a emprestar-lhe certa quantia em dinheiro, não há razão para negar-lhe a possibilidade de coagir qualquer pessoa a fazer-lhe doação de qualquer espécie de bens, porque a doação seria também contrato coativo”.⁴

Finalmente, o art. 15, parágrafo único, do Digesto Tributário, determina que a lei complementar criadora do empréstimo compulsório fixe, obrigatoriamente, o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate. Isso pois, no regime dos empréstimos compulsórios, um só fato desencadeia duas relações jurídicas, cambiando as posições do credor e do devedor (*accipiens e solvens*). Com efeito, a relação que antes era jurídico-tributária, quando da cobrança do encargo, transmuta-se em jurídico-financeira no momento da devolução da quantia. No primeiro caso, o sujeito ativo é a

União e o passivo, o contribuinte; no segundo, o sujeito ativo é o contribuinte, e o passivo, a União.

Para logo entendemos – na companhia de Alfredo Augusto Becker,⁵ Rubens Gomes de Sousa,⁶ Aliomar Baleeiro⁷ e Amílcar de Araújo Falcão⁸ – que o dispositivo não obriga a que a restituição dos valores seja sempre em moeda, sendo impecável do ponto de vista jurídico que se faça, por exemplo, em títulos. Informamos, contudo, que nosso posicionamento destoa nesse particular do assumido pelo STF, para quem a devolução do empréstimo aos contribuintes deve ser feita na mesma espécie em que se deu a arrecadação do montante; nesse sentido, considerando que o compulsório, sendo tributo, é sempre uma prestação pecuniária, também pecuniária deve ser a sua restituição.⁹

4.3. Contribuições parafiscais – Competência – Regime jurídico

As contribuições parafiscais, já vimos, são ontológica e sistematicamente tributos, dado o seu caráter unilateralmente compulsório, apenas afetadas a *finalidades específicas* (o que pode ocorrer com impostos e taxas, por determinação legal). Recebem tal nome em virtude de sua gestão e fiscalização serem atribuídas, frequentemente, a entidades paraestatais.

Pois bem. Para três fins são instituíveis as contribuições em tela (também chamadas especiais):

- A) para acudir as necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência assistência social;
- B) para fornecer recursos às políticas de intervenção do Estado no econômico e no social; e
- C) para garantir o financiamento dos órgãos corporativos, tais como sindicatos e órgãos de representação classista.

São, portanto, as contribuições parafiscais em nosso Direito Constitucional de três espécies: sociais, interventivas e corporativas. Teoricamente, todas elas podem ser *taxas* ou *impostos*, dependendo do fato jurígeno escolhido pelo legislador para estruturar o gravame. Quase sempre, porém, são tributos cujos fatos geradores são

constituídos de uma realidade (um ser, fazer, estar) própria do contribuinte, independentemente de qualquer atuação estatal, e, dessa maneira, apresentam-se como *impostos afetados a finalidades específicas*. Raramente são taxas. Veja-se que a retribuição do Estado em favor do contribuinte – intervindo na economia, promovendo a seguridade social ou disciplinando as atividades profissionais – não constitui o fato jurígeno dessas exações, as quais Dino Jarach¹⁰ denominou “impostos especiais”.

De qualquer modo, tanto como os empréstimos compulsórios, a experiência histórica detecta serem as contribuições impostas, quase sempre, nas configurações positivas que oferecem à análise técnico-jurídica apoiada na visualização tricotômica dos tributos.

O art. 149, *caput*, da CF/88 atribui competência privativa à União, oponível *erga omnes*, para instituir as referidas contribuições parafiscais. O constituinte, no entanto, pôs uma regra de atenuação no parágrafo do artigo, dando permissão aos Estados e Municípios para criar sistemas *previdenciários para seus funcionários e deles cobrar*, com caráter de tributo, uma contribuição previdenciária (de resto sinalagmática). Outra mitigação decorre da Emenda Constitucional nº 39, de 19.12.2002, que acrescentou, de maneira, aliás, caótica, o art. 149-A à CF, instituindo a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP nos Municípios e no Distrito Federal.

Existe, ainda, a possibilidade de serem criadas novas contribuições sociais previdenciárias, vale dizer, contribuições sociais residuais, o que advém da combinação dos arts. 195, I, II, III e IV, §§ 4º e 6º, e 154, I, da CF, este último referente à competência residual da União para criar impostos novos, além dos já discriminados na Constituição em seu favor.¹¹ Como não poderia deixar de ser, o produto da arrecadação da contribuição residual permanece vinculado, devendo ser revertido para a satisfação das necessidades do sistema de seguridade social.

O legislador constituinte instituiu dois regimes formais relativamente ao processo legislativo das contribuições parafiscais. Em regra, o veículo adequado para instituí-las e/ou modificá-las será a lei ordinária federal, sendo esse o caso das exações constantes do art. 149 e do art. 195, I, II, III e IV. Por outro lado, para a criação e/ou

alteração das contribuições sociais residuais (art. 195, § 4º, da CF), isto é, das *contribuições sociais novas não incidentes sobre salários, lucro, receitas ou faturamento, prognósticos e importação, exige-se lei complementar*. Aliás, estas submetem-se ainda aos limitativos do art. 154, I, da CF (proibição de terem fato gerador e base de cálculo idênticos a de contribuições já existentes¹² e exigência de possuírem natureza não cumulativa).

Quanto ao princípio da anterioridade e prazo nonagesimal, o mesmo se aplica às contribuições para fiscais, à *exceção das sociais* previstas no art. 195, a teor de seu § 6º.¹³ As contribuições sociais do art. 195 da CF, novas ou não, realizam o princípio da não surpresa pela adoção de um lapso de tempo de noventa dias, intertempo entre a *publicação da lei* e sua *vigência com eficácia*, não lhes aplicando a regra do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Supuseram que o interregno era suficiente para não colher de surpresa a comunidade dos contribuintes.

No tocante à obediência às normas gerais de Direito Tributário, todas elas se submetem ao regime codificado, sem qualquer ressalva, a teor da remissão do art. 149 ao art. 146, III, da CF. *Tributos são regidos pelo Código Tributário, e as contribuições para fiscais são, ontológica e normativamente, tributos*.¹⁴ Em relação a elas incidem, por exemplo, os conceitos de tributo, lançamento, obrigação e as normas de prescrição e decadência, enfeixados no CTN.

Além disso, é aplicável às contribuições para fiscais todo um rol de princípios constitucionais tributários, afora os que já mencionamos (legalidade, anterioridade e intertempo de noventa dias). Destarte, veda-se por meio de contribuição, que é tributo, estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V), utilizá-la com efeito de confisco (art. 150, IV) e estabelecer tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II). Em tema de contribuição, outrossim, qualquer anistia ou remissão só poderá ser concedida através de lei específica (art. 150, § 6º).

Ademais, observamos que determinadas contribuições, como as dos trabalhadores (empregados e autônomos) para a seguridade social (art. 195, II), devem assumir caráter pessoal e proporcional. É o que se deduz do art. 195 c/c o art. 194, parágrafo

único, incisos I, V e VI, da CF, apropositando a utilização prática do art. 145, § 1º, da mesma CF (pessoalidade e capacidade contributiva). Não menos do que por isso, as alíquotas da contribuição social dos assalariados não admitem série progressiva, e há limite máximo (teto) de contribuição.

Finalmente, para concluir, insistimos na *vexata quaestio* sobre se os impostos com afetação a certas finalidades – ou contribuições especiais – teriam natureza independente de outros tributos por possuírem um *plus* que os tornaria uma espécie apartada do gênero tributo. Ora, entre nós, em primeiro lugar, o nome não importa (arts. 3º e 4º do CTN). Por isso, o fato de o constituinte ter usado a expressão “contribuições” (diversa da contribuição de melhoria) não tem maior importância. Quanto ao destino da arrecadação (emprego do produto fiscal em fins determinados), como ocorre, v.g., com as nossas contribuições, isto é igualmente irrelevante (arts. 3º e 4º do CTN).

Jarach, ao dizer que o pressuposto da contribuição especial corresponde a uma vantagem particular para o sujeito passivo, traz informações valiosas sobre o Direito Tributário italiano, que adota a Teoria da Causa (causa e finalidade se confundem). Para nós, todavia, isso é irrelevante dogmaticamente falando, e verdadeiramente só tem valia para conferir o motivo do acionamento da competência constitucional com vistas à instituição das contribuições especiais, nada adiantando sobre a natureza jurídica específica das espécies tributárias, a qual decorre, sempre, do fato gerador.

Este é, enfim, nosso sentir acerca do regime jurídico das contribuições parafiscais.

4.4. Contribuições sociais

As contribuições sociais, primeiro tipo de contribuição mencionado pelo art. 149 da Lei Maior, são vocacionadas a custear as despesas da União na área social, o que inclui, por exemplo, assistência e previdência social, saúde e educação. Elas abundam em nosso sistema tributário e possuem elevada importância econômica, na medida em que carregam vultosas quantias aos cofres da União Federal (onde, aliás, ficam, pois não há qualquer necessidade de repartição dessas receitas).

O § 2º do referido dispositivo constitucional traça algumas balizas gerais a que as

contribuições em análise devem se conformar. Nesse sentido, elas: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III – poderão ter alíquotas *ad valorem* ou específicas.

É importante dizer que, na verdade, as contribuições sociais constituem gênero, do qual, segundo o STF,¹⁵ são espécies: a) as contribuições de seguridade social; b) outras contribuições sociais; e c) as contribuições sociais gerais. Vejamos as notas de diferenciação.

As contribuições de seguridade social, como o próprio nome permite antever, são destinadas a financiar a seguridade social brasileira, rubrica que abrange a assistência social, a previdência social e a saúde, consoante o art. 194 da CF. Dentre elas, podemos citar como as mais famosas representantes: a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

A disciplina das contribuições de seguridade social encontra-se mais bem esmiuçada no art. 195, que, entre outros, identifica expressamente os sujeitos passivos das exações, as bases econômicas tributáveis, estipula a sujeição dessas contribuições ao prazo nonagesimal e imuniza as entidades beneficentes de assistência social (aquelas sem *animus lucrandi*, no sentido de apropriação do lucro) que atendam às exigências estabelecidas em lei complementar.¹⁶

A seu turno, devemos entender por outras contribuições sociais aquelas criadas pela União no exercício de sua competência residual insculpida no art. 195, § 4º, da CF. Isto é, enquadram-se nessa categoria as novas contribuições sociais, que, para serem instituídas, como vimos, devem se adequar às exigências constantes do art. 154, I, e, portanto, dependem de lei complementar, não podem ter base de cálculo e fato gerador de outras contribuições já existentes e devem ser não cumulativas.

Enfim, temos a categoria das contribuições sociais gerais, que é obtida por exclusão: se a exação não for devotada a abastecer os cofres públicos com recursos para serem empregados na assistência social, nem tampouco resultar do exercício da competência residual da União, será o caso de se enquadrá-la dentre as contribuições sociais gerais. A título ilustrativo, podemos citar a contribuição do salário-educação,

consagrada no art. 212, § 5º, da Carta de 1988 e vinculada ao custeio da educação básica pública (setor que não se enquadra, consoante sabemos, na seguridade social).¹⁷

4.5. Contribuições em prol de entidades privadas: SESI, SESC, SENAI, SENAC, etc.

A Constituição, em seu art. 240, prevê tributo afetado a fins paraestatais destinado a algumas entidades privadas específicas: são as chamadas contribuições para os serviços sociais autônomos ou, como popularmente conhecidas, contribuições para o “Sistema S”. Com efeito, de acordo com o indigitado dispositivo constitucional, “ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.”

Os serviços sociais autônomos – SESI, SESC, SENAI, SENAC, SENAT, INCR etc. – são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, que desempenham, entretanto, atividades de grande interesse público, em geral ligadas ao aperfeiçoamento e à capacitação profissional dos trabalhadores. Por esse motivo, fazem jus a permanecer com o produto da arrecadação do tributo em exame, em nítido caso de parafiscalidade.

Aliás, muita controvérsia grassa no tocante à natureza das contribuições para o “Sistema S”. Sustentam alguns que elas se tratam de contribuições sociais gerais; outros, de contribuições de seguridade social; há quem diga serem contribuições interventivas; ainda, encontram-se defensores de que se configurariam como contribuições de interesse das categorias profissionais. Não obstante, tanto o STF¹⁸ quanto o STJ¹⁹ entendem que as contribuições para o “Sistema S” integram a espécie sociais gerais, pois os serviços sociais autônomos, beneficiadores da ordem socioeconômica que são, devem ser mantidos por toda a sociedade, e não somente por determinadas corporações.

Observe-se, contudo, que especificamente na hipótese das contribuições para o SEBRAE, a Corte Suprema entendeu pela natureza destas de contribuição interventiva. Aduziu-se que, como o SEBRAE possui o objetivo de ajudar as micro e

pequenas empresas, a contribuição para financiar a entidade se constituiria, a rigor, em uma intervenção do Estado visando a incentivar a criação e o desenvolvimento de membros desse segmento empresarial, donde a natureza de CIDE.²⁰

Enfim, concluímos dizendo que as contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, SESC etc., sendo tributárias, sujeitam-se ao CTN inteiramente, pouco importando estarem subsumidas nas contribuições que o INSS cobra sobre a folha de salários (aqui não nos eximimos de negativa opinião sobre o agigantamento do sistema previdenciário como máquina – simplesmente não funciona! Quanto aos benefícios, aplaudimos).

4.6. Contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico encontram-se previstas, genericamente, no art. 149 da CF. Elas somente podem ser instituídas pela União e com vistas a que esta intervenha na ordem econômica, fiscalizando ou fomentando atividades, em consonância sobretudo com o título da Constituição Federal que trata da ordem econômica e financeira (arts. 170 a 192). É nítida, dessa maneira, a natureza teleológica de tais contribuições.

Outrossim, relembra-nos Regina Helena Costa que as contribuições interventivas

“caracterizam-se por serem *tributos setoriais*, isto é, por abrangerem ramos da atividade econômica específicos, como o canavieiro, o da navegação mercantil, etc. Daí restar evidente o caráter extrafiscal dessas contribuições, pois constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento dos particulares, nos diversos segmentos do domínio econômico”²¹ (destacamos).

De todo modo, às contribuições de intervenção no domínio econômico também se aplica o já referido § 2º do art. 149. Nesse sentido, assim como as contribuições sociais, elas: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III – poderão ter alíquotas *ad valorem* ou específicas (isto é, admitem valoração por índices de intervenção e ainda valor fixo no título do tributo).

A CIDE tem se tornado figura cada vez mais frequente. A União Federal, ao que

parece, redescobriu esse filão tributário e tem criado contribuições para os mais diversos fins, como FUST e FUNTTEL (Telecomunicações), CIDE sobre combustíveis (Lei nº 10.336/01), CIDE sobre cinema (CONDECINE), CIDE sobre *royalties*, sem mencionar os diversos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que preveem a instituição de contribuições destinadas a criar fundos para o financiamento de ações de tratamento aos doentes vítimas de alcoolismo, para o financiamento de ações de tratamento de doentes vítimas do fumo, cigarro e tabaco, de apoio à agroindústria e à fruticultura, dentre outros.²² Enfim, as hipóteses são inesgotáveis, e as possibilidades de arrecadação, *idem*, razão pela qual o tema deve ser tratado com a devida cautela.

No ponto, destacamos a CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, por ser a mais famosa e também a mais importante. A CIDE sobre combustíveis possui sede no art. 177, § 4º, de nossa Lei Maior, dispositivo esse cujo inciso I trata de questões relativas à alíquota da exação (que poderá ser diferenciada por produto ou uso do produto e poderá ser *reduzida e restabelecida* por ato do Poder Executivo sem obediência ao princípio da anterioridade anual) e cujo inciso II versa sobre a destino do montante arrecadado com a contribuição. Com efeito, será empregado no pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; no financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Ainda no tocante à CIDE sobre combustíveis, apenas mais um esclarecimento. Cuida-se da única contribuição sujeita à repartição de receitas. O art. 159, III determina que a União repasse aos Estados 29% da quantia auferida com o tributo em exame; estes, por seu turno, de acordo com o art. 159, § 4º, devem entregar 25% do montante recebido aos seus Municípios. Em todo caso, Estados e Municípios estão obrigados a direcionar os valores que receberam em virtude do repasse para o financiamento de programas de infraestrutura de transportes, tão somente.

Enfim, relembrando a teoria a teoria jurídica dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, na hipótese das contribuições interventivas, por sua

vez, deve haver uma correlação lógica entre os contribuintes da exação e aqueles que dela se beneficiam (os recursos devem ser destinados à melhoria do setor econômico sobre cujas atividades incide a exação). A hipótese de incidência implica sempre, inarredavelmente, uma atuação estatal voltada aos pagantes do tributo. Ou seja: a intervenção estatal deve, necessariamente, beneficiar os contribuintes da exação de modo direto. Para tanto, a análise do dispositivo legal que as institui – de modo a determinar se os recursos obtidos com a contribuição serão efetivamente voltados ao benefício da classe contribuinte – é de fundamental importância para a aferição de sua constitucionalidade.

Assim, é forçoso concluir que a referibilidade (entendida esta como a correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição) é elemento essencial das CIDEs. Em inexistindo essa contraprestação estatal específica, não há que se falar em tributo vinculado a uma atuação do Estado. Em não sendo tributo vinculado, será imposto (única modalidade prevista no ordenamento jurídico pátrio de tributo não vinculado a uma atuação estatal). Em sendo imposto, e havendo a vinculação legal das receitas obtidas com a contribuição (como sempre ocorrerá, tendo em vista a própria natureza da CIDE), a exação será eivada de inconstitucionalidade, por violação ao art. 167, IV, da Constituição da República, que veda tal ocorrência, salvo as exceções previstas no próprio dispositivo.

O raciocínio ora expendido nada mais é que a aplicação prática da clássica (e atual) teoria dos impostos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. A lei será sempre o ponto de partida – na verdade, o único elemento – para a análise da constitucionalidade das contribuições interventivas, uma vez que é o legislador quem define, na construção do fato gerador do tributo, qual será a natureza da espécie tributária a ser criada.

Em outras palavras, a aferição da constitucionalidade de uma contribuição interventiva será feita nos limites do Direito Positivo. Se a lei de sua criação é explícita no sentido de destinar a arrecadação do tributo a ações ou fundos que beneficiem o segmento econômico específico de atuação do contribuinte, a CIDE será constitucional pela existência da referibilidade; do contrário, restará maculada. Não há que se perquirir, portanto, se os recursos estão ou não sendo destinados, *na*

prática, a um eventual fundo que a lei preveja, ou se estão sendo integralmente aplicados como determinou o legislador. Neste ponto, há espaço apenas para a aplicação do Direito Penal, que existe para punir os administradores que desviam recursos legalmente destinados a outros fins (*vide* art. 315 do Código Penal).

4.7. Contribuições corporativas

As contribuições corporativas, à lume do art. 149, são aquelas instituídas pela União com o fito de angariar recursos para o financiamento das atividades de interesse das entidades corporativas de fiscalização e representação das mais diversas categorias profissionais e econômicas. Também aqui o caso é de nítida *parafiscalidade*, porquanto tais contribuições, embora instituídas pela União (como não poderia deixar de ser), são cobradas pelos próprios agentes beneficiários – que se constituem, desse modo, em delegatários da capacidade tributária ativa.

Não apresentam perspectivas invasoras em relação aos impostos do sistema, por isso que o fato gerador destas será sempre a condição ostentada por seus contribuintes de filiados obrigatórios a alguma *autarquia corporativa* (a exemplo dos Conselhos Regionais de Engenharia e Agronomia – CREA e de Medicina – CRM) ou circunstância de serem eles beneficiários de órgãos sindicais da categoria.

São exações simples. Muitas vezes, assumem a feição de *tributo de capitação*, isto é, cada cabeça um tanto. Ora há um valor fixo em moeda ou em valor (índice) que nela se possa exprimir (dívida de dinheiro ou dívida de valor), ora há um percentual sobre parcela do salário (um dia de salário por ano, *verbi gratia*). Em geral, as pagas haverão de ser mensalidades ou anuidades.

Outrossim, não repugna sejam fixadas pelos conselhos ou assembleias, porém dentro dos limites e termos previstos em lei. Ao nosso sentir, contudo, a lei e somente a lei deveria fixar o *quantum debeatur* dessas contribuições.²³ A razão de cometer aos órgãos de classe das categorias econômicas e profissionais a fixação das anuidades e/ou mensalidades prende-se à extrema variedade das situações locais e às variegadas capacidades contributivas dos estamentos sociais em tela, além do reconhecimento da legitimidade representativa dos órgãos de classe. Nada obstante, somos pelo tratamento legal desses tributos, como já advertimos *retro*.

Nas linhas a seguir, analisamos com mais vagar as duas espécies de contribuições corporativas, as profissionais, destinadas ao custeio das entidades de fiscalização de profissões regulamentadas, e as econômicas, que são recolhidas em favor das confederações sindicais.

4.8. Contribuições de interesse das categorias profissionais

A bem do interesse público e da segurança de toda a sociedade, as profissões exercidas no seio desta devem ser regulamentadas e fiscalizadas. Tanto é assim que a Carta de 1988, em seu art. 5º, XIII, afirma ser livre o exercício de qualquer profissão *“atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”*. Ora, se a Lei Maior autoriza a existência de qualificações a serem cumpridas pelos profissionais, havendo estas, é necessário por decorrência que exista alguém para fiscalizar e cobrar a sua observância. Poderia a própria União desempenhar tais atividades. Preferiu ela, contudo, atribui-las às autarquias corporativas, permitindo a estas, por meio da técnica da *parafiscalidade*, cobrar diretamente de seus membros a cabível contribuição especial.

Podemos citar como exemplos dessas entidades os diversos Conselhos Regionais de Engenharia e Agronomia – CREA, de Medicina – CRM, de Odontologia – CRC, de Enfermeiros – COREN, de Farmácia – CFO, de Contabilidade – CRC, e Corretores de Imóveis – CRECI, entre muitos outros. Todas essas instituições observe-se, para além de representarem os interesses da respectiva categoria, desempenham indubitável função estatal, sob o regime de direito público, porquanto exercem típica atividade de polícia administrativa ao regulamentar e fiscalizar o exercício da profissão por parte de seus filiados. Por causa disso, a doutrina não reluta em aceitar que as anuidades cobradas pelas autarquias corporativas possuem o matiz tributário de contribuições.

Note-se que, até o presente momento, não citamos dentre as entidades de fiscalização profissional a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Por quê? Não teria ela o objetivo de representar e fiscalizar os causídicos, bem como de reger a advocacia?

Sem dúvida a OAB possui tais objetivos; passa que eles não são os únicos. Con

efeito, de acordo com o art. 44, I, do Estatuto da Ordem dos Advogados (Lei nº 8.906/94), também são propósitos da entidade: “defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas”.

Justamente pela consideração desses outros desígnios é que o Supremo pontificou: “a Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional”.²⁴ Destarte, concluiu a Corte não ser a OAB uma autarquia, nem mesmo de regime especial; antes, ela apresenta natureza jurídica *sui generis* de serviço público independente. Não integra a Administração Pública e, por conseguinte, não está sujeita ao controle desta. Como decorrência, as anuidades exigidas dos advogados não se revestem de jaez tributário, sendo cobradas, a rigor, segundo a disciplina do Código de Processo Civil, em vez de por meio da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei nº 6.830/80).

4.9. Contribuições em favor das confederações sindicais

O art. 8º da CF dispõe no inciso IV que a assembleia-geral das associações profissionais e sindicais fixará contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei (contribuição sindical ou corporativa).

Pois bem, qual o sentido jurídico do art. 8º, IV, da CF? Estaremos em face de uma *contribuição corporativa* pró-sistema confederativo?

Em caso afirmativo, uma assembleia sindical estaria legislando sobre o *quantum* devido do tributo, contra o princípio da legalidade, substituindo-se ao Poder Legislativo. E, o que é pior, sem limites ou condições prévias, fato perigoso e impensável às luzes dos grandes princípios retores da tributação que se depreendem do texto constitucional e dos fundamentos de um Estado Democrático de Direito.

Para nós, a resposta à indagação *supra* deve ser negativa, para rejeitar a natureza tributária dessa “contribuição”. Ao nosso sentir, ela insere-se no campo do Direito

Coletivo do Trabalho, objeto de regras jurídicas estatais, conquanto abrigue também regras nascidas de órgãos, fatos ou associações não estatais, como é curial. Aliás, o Direito, enquanto sistema de normas, desde que a Constituição permita, admite fontes não estatais (as leis são normas gerais e abstratas por classes de destinatários. As sentenças são normas individuais ou coletivas dependendo do alcance da coisa julgada. Os contratos são normas *interpartes*. As convenções e estatutos entre particulares geram normas comuns a grupos – convenções de condomínio, v.g. –, e assim por diante).

Outrossim, confluindo com nossa posição e em virtude de o mesmo art. 8º, agora inciso V, dispor que ninguém será obrigado a filiar-se ou manter-se filiado a sindicato, o STF editou a Súmula Vinculante nº 40, com o seguinte teor: “a contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”.

Anteriormente, os cálculos prevendo dito estipêndio eram armados nas convenções coletivas. Nos dissídios, *ex vi* de decisões normativas dos tribunais do trabalho, as cláusulas eram aprovadas, mas os juízes, prudentemente, fixavam um prazo de dez dias em média para que os trabalhadores se manifestassem em contrário. A maioria se omitia. Em consequência, esta paga às confederações tornava-se obrigatória, *não porque se tratasse de um tributo, mas sim porque os sindicalizados a quiseram através de deliberação aprovada em assembleia* (obrigação voluntariamente assumida).

Pensamos que se quis deslocar a “obligatoriedade” dessas pagas das convenções e decisões normativas para as assembleias sindicais. Nada a objetar, só que a compulsoriedade dos descontos em folha para os não sindicalizados deverá ser objeto de legislação específica regulatória, pois ninguém está obrigado a pagar a não ser por vontade própria, ato ou omissão que exprima seu assentimento, ou por força de lei (caso do tributo).

No mais, o constituinte, ao estatuir a contribuição voluntária pró-confederações, fez questão de distingui-la do erroneamente denominado por alguns de “imposto sindical”, que é o valor previsto no art. 579 da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT devido por todos aqueles que participam de uma determinada categoria

econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão. A cobrança, antes obrigatória (daí muitos sustentarem a sua natureza tributária), perdeu esse caráter com a sanção da Lei nº 13.467, de 13.07.2017.

4.10. Regras constitucionais específicas relativas às contribuições **Alguns detalhamentos do art. 149**

A redação atual do art. 149 foi significativamente alargada nos seus desdobramentos pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001. Confira-se que o § 1º procura dotar Estados e Municípios de sistemas próprios de seguridade ou ao menos de pensões e aposentadorias para os seus funcionários (motivo, aliás, de grandes controvérsias com a União).

O § 2º, inciso I, dispõe que as contribuições interventivas e sociais (*lato e estrito senso*) não incidirão sobre as receitas de exportação para incentivar o esforço de exportação do país (*export-drive*). Ficam arredadas das receitas de exportação ou, noutras palavras, do valor das operações de exportação, v.g., o PIS e a COFINS, ATP, a ATAERO, a AFRMM etc. As receitas, e aqui a redação constitucional é preciosa, advindas das operações de exportação (já não mais a base de cálculo das operações, mas o produto delas) também estão imunizadas contra a incidência de contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico.²⁵ Quando uma empresa ostentar receitas advindas do mercado interno e receitas de exportação de bens e serviços, há que operar uma operação *pro rata* de modo a excluir da incidência das exações a parcela que se originou da atividade exportadora.

O § 2º, inciso II, com a redação dada pela Emenda nº 42/2003, prevê que as contribuições – nomeadamente o PIS-importação e a COFINS-importação – incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. A regra é equalizadora, procura igualar os produtos importados aos nacionais para que sofram a mesma pressão fiscal.

O inciso III, na esteira das técnicas de tributação usuais nos impostos aduaneiros e no IPI, admite alíquotas *ad valorem* (incidente sobre o preço) e *ad mensuram* ou específicas, tendo por base unidade de medida (metro, litro, barril etc.). Há certa

confusão nesta área. Em verdade, a extração do *quantum debeatur* de tributos que independem de atuação estatal pode ser feita por três modos:

- ↘ Modo fixo (imposto de captação). Este modelo, por ferir a capacidade contributiva, anda em desuso (por morador, por cabeça, mil reais).
- ↘ Modo *ad valorem*. Elege-se uma base de cálculo monetária, e sobre ela faz-se incidir um percentual (alíquota ou quota-parte). É o caso comum: o valor da importação ou da exportação, da circulação do serviço, da renda etc.
- ↘ O modo por medida: neste, a base de cálculo é uma grandeza não monetária: maço de cigarros, um quilo, um metro, um barril. A base de cálculo é que é específica, não monetária. A alíquota ou quota-parte incide já monetarizada: 10 reais por metro; mil reais o barril; por maço de cigarros da marca X, tantos reais.

Nas taxas, porém, o modo fixo é a regra sem ferimento à capacidade contributiva, porque, diferentemente dos impostos, a medição que aqui se faz é da *atuação estatal*: “por atestado, 20 reais; por passaporte, 250 reais.”

Uníssono com o § 2º, II, o § 3º do art. 149 dispõe que a pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada à jurídica para fins de incidência dos tributos em comento.

O § 4º, enfim, prevê a possibilidade de incidência monofásica das contribuições por uma questão de praticabilidade. Defere à lei ordinária federal este mister.

4.11. Os pressupostos jurídicos para a instituição de taxas

O inciso II do art. 145 delinea os pressupostos jurídicos para a instituição de tributo denominado *taxa*. Por primeiro, a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal e Município) precisa possuir competência político-administrativa para prestar o serviço público ou praticar o ato do poder de polícia, que são os suportes fáticos das taxas (atuações do Estado relacionadas ao contribuinte, donde o caráter *retributivo ou contraprestacional* da exação).

Em segundo lugar, o ato de polícia e o serviço público devem ser específicos e divisíveis. O ato de policiar uma praça onde se realiza uma manifestação qualquer,

para evitar distúrbios, não se presta, já se vê, para ser ato jurígeno no sentido de gerar a cobrança de uma taxa. Nem os serviços gerais das forças armadas em defesa da democracia e das instituições políticas, v.g., serviriam para basear a cobrança de uma taxa. Tais serviços são indivisíveis. Não se pode atribuí-los individualmente a uma pessoa, deles especialmente fruidora. Do mesmo modo, quem solicita um passaporte e efetivamente o recebe, ou um alvará, ou uma licença, ou recebe, via medidor, água fornecida por serviço sustentado pelo Poder Público, sob regime jurídico-tributário, em verdade recebe parcelas *individualizadas* de serviço público (utilidade e manifestações concretas de poder de polícia).

Não é, pois, todo ato do poder de polícia ou toda prestação de serviço público que pode embasar a instituição de taxas, senão aquelas que, regulares, juridicamente falando, possam ser específicas e divisíveis, conforme predica o CTN.

Em terceiro lugar, é preciso *lei*, em sentido formal e material, para instituir taxas. Não possui a Administração poder para, por ato administrativo, instituir tributo, nem mesmo por via de decreto regulamentar, entre nós, ente servo de lei. O nome pouco importa. Custas e emolumentos, v.g., são taxas e não preços.²⁶ Dependem de lei.

Por derradeiro, deve o legislador ter em mente, no momento de instituição das taxas, que elas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos (art. 145, § 2º, da CF), nem fato gerador idêntico aos dos tributos dessa última espécie; tampouco poderão ser calculadas em função do capital das empresas (art. 77, parágrafo único, do CTN). Isso ainda que tais restrições tenham sido, em parte, flexibilizadas pela Súmula Vinculante nº 29, a seguir reproduzida: “É constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

4.12. As taxas e os princípios reitores da tributação

As taxas estão sujeitas aos princípios fundamentais de contenção ao poder de tributar: *legalidade, anterioridade, irretroatividade, não confisco e capacidade contributiva*.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina está dividida. A discepção decorre mais do ângulo em que se coloca o estudioso do que

propriamente dos fundamentos opinativos de cada um. Ora, se se pensar em valores diferenciados ou em “taxas progressivas”, mais onerosas, em razão da *capacidade contributiva* do contribuinte, é evidente que não cabe a invocação do princípio (formulação positiva do princípio). O *fato gerador* das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos *não vinculados* (impostos), assim mesmo aqueles chamados de “diretos” ou “de medida”, em contraposição aos “indiretos” ou “de mercado”.

Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. A taxa judiciária e as custas são dispensadas dos litigantes sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a *incapacidade contributiva* (formulação negativa do princípio).²⁷

Por sua vez, taxas exorbitantes são contestáveis pela invocação do princípio do não confisco. Não é que a cobrança da taxa exorbitante consuma a própria fonte de pagamento do tributo, segundo certa formulação doutrinária, para a qual o tributo seria *confiscatório* quando, ao invés de tributar a riqueza, dela se apropriasse pela enormidade do encargo, só passível de satisfação com o sacrifício do seu objeto. Não pensamos assim. O princípio se abre em várias direções, e o não confisco visa a evitar, também, a intenção predatória no exercício do poder de tributar. Confiscar é tirar dinheiro ou riqueza arbitrariamente dos particulares, no todo ou em parte. A palavra é até muito sugestiva. Em princípio, tributar é atividade sujeita à legalidade e, pois, à razoabilidade. O confisco é atividade à margem da lei. Aquele que tributa, a Administração Pública (o Executivo), depende do consentimento dos governados, mediante licença do legislador, eleito pelos contribuintes. Pode ocorrer, no entanto, que o próprio legislador incorra em irrazoabilidade. O confisco pode vir da

tributação desmedida, a que perdeu o senso da medida (não razoável em face das circunstâncias).

O princípio não desautoriza a exacerbação motivada da tributação, como nos casos de extrafiscalidade consentida (IPTU progressivo para combater a especulação imobiliária, tornando insuportável a manutenção da propriedade imobiliária urbana especulativa). Desautoriza, contudo, a exacerbação imotivada, não razoável, da tributação. O princípio contém o próprio legislador.

Isto posto, uma taxa exorbitante, desmedida em relação ao serviço ou ato prestado, pode ser contestada com esforço no princípio do não confisco, que é princípio de contenção ao poder do legislador sobre tributos. Imagine-se a cobrança de uma taxa de expediente pelo fornecimento de passaporte em valor superior ao que despenderia o contribuinte com a viagem ao exterior. Estar-se-ia confiscando seu dinheiro (propriedade *lato sensu*) e ferindo o direito de ir e vir, o de entrar e sair do país com os seus bens, direitos de radicação constitucional.

Oportuna a aplicação do princípio às taxas, por isso que a prestação tributária dessa exação, em grande parte, oferece rebeldia a critérios objetivos de medição, sendo fixada, frequentemente, *a forfait*, isto é, aleatoriamente: “por certidão de bons antecedentes, 20 dinheiros”; “por alvará, 200 reais” etc. Difícil mensurar o custo dos serviços. Aqui precisamente o domínio da razoabilidade. A desrazão pode descambar para o confisco. Este é vedado pela Constituição quando se perfaz pelo exercício abusivo da competência legislativa tributária. Já não se disse que o poder de tributar envolve o poder de destruir?

4.13. Taxas de polícia

A distinção entre taxas de polícia e taxas de serviço não possui legitimidade científica. É que o exercício do poder de polícia feito pela Administração é serviço público, exterioriza-se como tal. No entanto, a distinção, já cediça, apresenta importantes serventias.

As taxas de polícia se dão pela *realização de atos administrativos* com base no poder geral de polícia, *diretamente relacionados à pessoa do contribuinte*. Não se cuida de um “benefício” ao contribuinte nem de recuperar o “custo do ato”, mas de

realizar *atos de polícia*. O custo do serviço e o benefício *são marginais*. Pode até ocorrer de o contribuinte colher um malefício, caso daquele que requer um atestado de bons antecedentes e recebe um de maus antecedentes. Pode até ocorrer de a taxa exceder ou não cobrir o serviço.

Mas, afinal, o que é poder de polícia? Sua definição consta do art. 77, *caput*, do CTN, e pode ser sintetizada como qualquer ato da administração pública limitador do exercício dos direitos individuais em prol do interesse público concernente, por exemplo, à segurança, à higiene, à ordem e ao respeito à propriedade. Com efeito, haja vista o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, são inúmeros os campos de interesse público que oportunizam o exercício do poder de polícia, de maneira que, conseqüentemente, aqueles referidos pelo dispositivo supracitado compõem uma lista meramente *numerus apertus*.

Outrossim, as taxas de polícia só podem ser exigidas diante de *efetiva atuação* da potestade. Essa é a melhor interpretação da Lei Maior, que possibilita a cobrança da exação por um agir em potencial do Estado apenas no caso das taxas que remuneram o serviço público. *Pela mera disponibilidade* só as taxas de serviço, assim mesmo se a utilização do mesmo for compulsória por força de lei, como está prescrito no CTN. Não basta que o departamento da Polícia Federal que concede passaportes esteja em funcionamento para que o Poder Federal cobre taxa de expediente de todos os que estiverem sob sua circunscrição, ao argumento de que o serviço está posto à disposição dos contribuintes.

Em sentido contrário, todavia, o STF afirma ser cabível *presumir* o exercício do poder de polícia nas hipóteses em que exista, em pleno funcionamento, órgão fiscalizador da atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que não tenha havido concreta e individualizada verificação. De fato, no julgamento do RE nº 588.322/RO,²⁸ com repercussão geral reconhecida, a Corte estatuiu: “é constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício”. Nós, pelas razões que já demonstramos, dissentimos desse entender.²⁹

Para concluir, citamos, a título de ilustração, a propósito do tema taxas pelo

exercício regular do poder de polícia que o STF considerou legítima a cobrança do tributo pela fiscalização de anúncios por parte dos Municípios,³⁰ assim como pela fiscalização que a Comissão de Valores Mobiliários – CVM realiza dos mercados de títulos e valores mobiliários.³¹ O STJ, por sua vez, declarou a ilegalidade de dita “contribuição” cobrada pela União para o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, pois constituía-se, na sua essência, em tributo da espécie taxa, e, por isso, deveria acatar *in totum* o princípio da legalidade estrita.³²

4.14. Taxas de serviço

Pode o ente público instituir taxas remuneratórias pelo serviço que prestar, de maneira efetiva ou potencial, desde que seja específico e divisível. Perceba-se que estamos diante de quatro conceitos distintos – utilização efetiva, utilização potencial, serviço específico e serviço divisível –, conquanto plasmados em um só lugar, o art. 79 do CTN.

Em síntese, podemos afirmar que a utilização efetiva de um serviço público equivale a fruí-lo de fato, enquanto a utilização potencial representa a disponibilidade dessa serventia ao administrado. A distinção é deveras relevante, eis que, nos casos dos serviços colocados à disposição do contribuinte, somente quando a lei determinar a obrigatoriedade de seu uso e quando existir uma estrutura pública em efetivo funcionamento para prestá-lo é que poderão ser cobradas taxas. Por outro lado, na hipótese de utilização efetiva, dispensa-se ao serviço apresentar caráter compulsório.

Não obstante, podemos considerar como serviço específico (também denominado singular ou *uti singuli*) aquele passível de quantificação, porquanto capaz de ser cindido em unidades autônomas; vale dizer, no serviço específico, o usuário é capaz de precisar quanto dele está usufruindo. Contrapõe-se àquele conhecido como serviço geral (ou universal ou, ainda, *uti universi*), em que não é possível fazer tal afirmação e cujo exemplo clássico é a iluminação das vias públicas: ninguém pode dizer de quanto da luz emitida pelos postes está se beneficiando ao trafegar por uma via urbana.

Atente-se que, como o serviço geral não pode ser remunerado mediante taxas em

face da dicção da CF e do CTN, seu custeio deverá advir das receitas decorrentes da cobrança de impostos.

Por fim, no serviço divisível é dado conhecer e identificar o seu usuário, uma vez que o benefício pode ser gozado individualmente. Tal é a situação da expedição de documentos pela União, Estados e Municípios – ora, o favorecido pelo serviço é o próprio requerente. Lado outro, esse não é o caso da varredura dos logradouros públicos, haja vista que o Município não pode dizer quem foi beneficiado pela limpeza das ruas, avenidas, praças, etc. Desse modo, somente no primeiro cenário é que o ente político está legitimado para instituir e cobrar taxas.

Em vista desses esclarecimentos, podemos compreender melhor alguns enunciados de lavra da Corte Suprema. Vejamos.

A Súmula Vinculante nº 19 estabelece: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.” Para editá-la, entendeu o STF que seria possível quantificar e dividir o serviço em tela, sendo a taxa devida mesmo no caso de o imóvel não produzir lixo ou resíduos, pois a utilidade reveste-se de feição obrigatória, mormente considerado o interesse de saúde pública. Vale destacar, contudo, que o verbete emprega o termo “exclusivamente”, de forma que o custeio da limpeza de logradouros públicos – serviço de carácter indivisível – por meio de taxas estaria eivado de inconstitucionalidade.

A seu turno, predica a Súmula Vinculante nº 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.” Nós mesmos tivemos a oportunidade de dar parecer contrário a projeto de lei que instituía uma taxa de iluminação pública em prol dos Municípios, pois quebrava o princípio da divisibilidade dos serviços que ensejam taxa, sem a qual o *quantum* devido por cada um não pode ser individualizado à medida do uso que faça do serviço público. Pois bem, para contornar a proibição, o Congresso aprovou a EC nº 39/2002, instituindo a já mencionada COSIP – e, agora temos um imposto com o nome de contribuição que será pago por todos os proprietários de imóveis para financiar de maneira indistinta a iluminação pública das cidades brasileiras. É a ânsia arrecadatória, pouco a pouco, derruindo as bases

científicas do Direito Tributário como plasmado na CF e no CTN.

4.15. Teorias errôneas sobre a natureza jurídica das taxas

Para A. Berliri,³³ a taxa seria uma prestação tributária “espontaneamente assumida”. Ao que parece, o fundamento da tese estaria em que dependeria do particular solicitar o serviço público gerador da taxa. Ora, a vontade do contribuinte é irrelevante para caracterizar juridicamente a espécie. Todo tributo é *ex lege*, e qualquer contribuinte pode abster-se de “praticar o fato gerador” (imposto ou taxa). Vale dizer, a vontade só é relevante no momento pré-jurídico.

Maurice Duverger³⁴ entende que a taxa especificar-se-ia pela vantagem que o pagamento proporcionaria ao contribuinte. É a teoria do benefício. Não é certa, porquanto a circunstância de um serviço não vir a proporcionar vantagem ao contribuinte seria razão suficiente para negar o pagamento, o que caracterizaria absurdo, até porque existem serviços públicos detrimetosos, que causam malefícios ao contribuinte. É o caso da certidão que declara débito para com o Fisco ou da vistoria que redundava em interditar a cozinha do restaurante fiscalizado (poder de polícia).

Parecida com a tese que vimos de ver é a do “custo do serviço” de Cammeo. A taxa seria o “financiamento” de um serviço público prestado ao contribuinte. Mas aí, havendo excesso remuneratório, como legitimá-lo? É que tal excesso não poderia ser cobrado como taxa (porque excedentário o valor) nem como preço (o que pressupõe contrato, inexistente no caso). Rubens Gomes de Sousa³⁵ relata que Achille Donato Giannini combateu essa esdrúxula teoria com veemência: “É inconcebível que uma mesma relação de direito – a que dá motivo à cobrança de taxa – possa variar de natureza jurídica passando de tributária a contratual, ou, sem sair do campo tributário, transmudar-se de legal em ilegal, apenas porque seu montante é maior ou menor.”

Hector Villegas,³⁶ notável tributarista portenho, no artigo denominado “Verdades e Ficções em torno do tributo denominado taxa”, pretende distinguir a taxa do imposto conceituando-a, na esteira de Mario Pugliese,³⁷ como o “tributo dos serviços públicos próprios”. Distingue, então, serviços públicos próprios e impróprios, sendo os próprios aqueles a respeito dos quais o Estado não pudesse se omitir, como a

segurança nacional, administração da justiça e polícia; impróprios os demais. Ora, o conceito de serviço público próprio e impróprio é político, ideológico, relativo e, pois, movediço, circunstancial. Varia no tempo e no espaço, não se prestando a embasar coisa alguma em termos jurídicos.

Igualmente inválida por emergir do não jurídico é a teoria do ilustre professor uruguaio Valdes Costa³⁸ estribada no destino do produto da arrecadação. A crítica a tal despautério encontra-se em Dino Jarach,³⁹ baseada no fato de a lei poder criar taxas, sem afetação, e impostos afetados. Perante o nosso Direito, a teoria é absurda, apesar de ter sido adotada pelo “modelo de código tributário para a América Latina”, por influência do próprio Valdes. O Código Tributário Nacional, art. 4º, II, prescreve que a destinação da receita é irrelevante, juntamente com o *nomen juris*, para definir a natureza jurídica do tributo. A propósito, o destino do produto “é simples providência da tesouraria”, como dizia Amílcar de Araújo Falcão. Sendo algo posterior – um *posterius* – em relação ao vínculo jurídico-tributário, não pode mesmo qualificar-lhe a natureza.⁴⁰

Assim como Valdes Costa, muitos outros autores se perdem em erronias por não se aferrarem às categorias jurídicas, misturando-as com critérios financeiros e econômicos. Em nosso livro *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*,⁴¹ já havíamos notado esse fenômeno.

4.16. Ainda a serventia da distinção entre taxas de polícia e de serviços

As taxas pela prestação de serviços públicos de utilidades, tais como coleta de lixo, fornecimento de água e energia, telefonia, transporte, coleta de esgoto, entre tantos outros (quando são ofertados pelo regime tributário, pois frequentemente o são pelo regime de preços), podem ser cobradas por estarem à disposição do contribuinte os referidos serviços. Isso, todavia, desde que a lei os declare de utilização compulsória e que a atividade administrativa por meio da qual são fornecidos à população esteja em efetivo funcionamento, nos termos do art. 79, I, “b”, do CTN.

A taxa pela disponibilidade do serviço é, em verdade, anômala. Somente os serviços efetivamente prestados deveriam originar a cobrança de taxa. A inclusão no

conceito de taxa do elemento “disponibilidade”, entre nós, deveu-se, além da tradição, às exigências do Planasa (Plano Nacional de Águas e Saneamento). Os tecnoburocratas, ao se depararem com a grandiosidade da tarefa, imaginaram que poderiam o Poder Público e suas instrumentalidades manter o *funcionamento dos serviços de água e esgoto* utilizando-se do regime jurídico das taxas (tributário) ou do regime jurídico dos preços (contratual, contratualismo de adesão). No caso, a adoção do regime jurídico das taxas, embora menos elástico e, sob certos aspectos, desvantajoso, porquanto aumentos reais teriam que ser autorizados pelo Legislativo (legalidade) e cobrados somente no ano seguinte (anterioridade), teria a compulsoriedade típica dos tributos (1ª vantagem) e a possibilidade de cobrar um mínimo inarredável de cada morador servido por rede pública de água através da *mera disponibilidade do serviço* (2ª vantagem). Na prática, universalização dos pagamentos.

Equipole dizer que a “utilização compulsória” *deve ser prevista em lei* para permitir a cobrança pela mera disponibilidade. Na prática, contudo, o Brasil tem seguido o caminho do contratualismo de adesão, pela cobrança de *preços*, para viabilizar o fornecimento de tais utilidades, ora permitindo aos particulares explorá-los mediante concessões de serviço, ora engendrando instrumentalidades, sociedades de economia mista ou empresas públicas concessionárias dos respectivos serviços. Destarte, hoje, a energia, a telefonia, os transportes, a água são postos à disposição das populações através de empresas concessionárias, na maioria pertencentes ao Poder Público, que contratam os serviços e os preços (tarifas) ainda que através de contratos de adesão, pois que os usuários simplesmente aderem às cláusulas contratuais estipuladas pelos prestadores. Certo ainda que as tarifas são fixadas à luz de critérios estranhos ao regime jurídico-tributário, evoluindo de acordo com a conjuntura macro ou microeconômica.

-
- 1 Desde a edição da Emenda Constitucional nº 18/65, que tratou dos empréstimos compulsórios na parte da Carta de 1946 reservada ao sistema tributário nacional, inexistem mais dúvidas acerca da natureza tributária dessa exação. Por isso, superada a Súmula nº 418 do STF, cujo teor segue: “o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”.
 - 2 Esse parece ser o entendimento do STF, pois, embora não haja pronunciamento especificamente sobre o tema, a Corte já se manifestou em situações bastante parecidas, concernentes às contribuições especiais, aduzindo: “tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas” (RE nº 228.321/RS Rel. Ministro Carlos Veloso, *DJ* 30.05.2003). Nosso entendimento é outro, todavia. Para nós, a União somente pode instituir empréstimos compulsórios elegendo fatos geradores que estejam abarcados pelos tributos de sua competência, a fim de se resguardar a esfera atribuída a Estados e Municípios. Há uma única exceção, o caso do empréstimo compulsório extraordinário por motivo de guerra, por extensão do art. 154, II: em quadra bélica, a União pode instituir impostos não previstos na CF, extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária. Ora, quem pode o mais, *i.e.*, criar imposto sem restituição em caso de guerra, pode o menos, *i.e.*, criar imposto restituível, ainda que atingindo área reservada a Estado ou Município. Desde os romanos aprendemos que, a partir da lei, onde a mesma razão, a mesma disposição. “*Ubi ratio, ibi dispositio*”.
 - 3 Não desconhecemos o exemplo do seguro obrigatório de veículos em que o Estado na posição de “coordenador de interesses sociais”, obriga os particulares a pactuarem entre si. Temos nossas dúvidas sobre tal “potestade” de coordenação nas grandes democracias. Em todo caso, no “contrato coativo” típico *o trato é privado*, e no empréstimo compulsório o Estado *subordina, impõe e cobra ele próprio*, como pura *potestade*. Não há confundir um e outro. Uma coisa é o Estado ordenar contratos entre os súditos; outra, deles extrair pecúnias forçadamente.
 - 4 COSTA, Alcides Jorge. Natureza jurídica do empréstimo compulsório. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 70, p. 1-11, maio 1962, p. 6.
 - 5 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo:

Saraiva, 1972, p. 358.

- 6 SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 77, p. 1-32, 1963; SOUSA, Ruben Gomes de. **Comentários à Constituição de 1946**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. v. 2, p. 93-95.
- 7 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 264, item 64.
- 8 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959, p. 151, e FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito tributário brasileiro: aspectos concretos**. Rio de Janeiro, Edições Financeiras 1969, p. 246, nº 178.
- 9 STF, RE nº 175.385/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, *DJ* 24.02.1995.
- 10 JARACH, Dino. **O fato impositivo**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989 p. 94. (Coleção textos de Direito Tributário, v. 15).
- 11 A possibilidade de serem criadas contribuições previdenciárias novas com a utilização da regra da competência residual da União para impostos denota, mais uma vez, a visão do constituinte quanto a serem impostos as contribuições parafiscais, entremostrando que a destinação vinculada das receitas é desimportante para a fixação não só do conceito de tributo, como também de imposto e de taxa. Está no CTN com todas as letras.
- 12 O art. 154, I, da CF, veremos, trata da competência da União para instituir impostos residuais, isto é, impostos novos, não previstos na Carta, estabelecendo como requisito, entre outros, que eles não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados no diploma constitucional. Como esse dispositivo é objeto de expressa referência pelo art. 194, § 4º, norma que cuida da instituição de contribuições sociais residuais, muito se debateu sobre quais seriam os limites a serem observados para a criação desses tributos. O STF, em diversas oportunidades, externou que a referência feita deve ser entendida como impedimento a que as novas contribuições sociais tenham mesma base de cálculo e mesmo fato gerador de outras *contribuições* já existentes à época em que forem instituídas, sendo plenamente possível que uma contribuição social residual tenha fato gerador e base de cálculo idênticos, por exemplo, aos de um imposto ou de uma taxa qualquer.
- 13 Entendemos válida a medida, pois o constituinte de 1988 alargou estupendamente

áreas da previdência e da seguridade, numa tentativa de amenizar a enorme dívida social que marca a sociedade brasileira, com inacreditáveis disparidades de renda e concentradora da riqueza em poucas mãos, em detrimento da maioria. Ora, precisando a seguridade social de recursos, cuidou o constituinte de prover-lhe mais fontes de receitas fiscais no menor prazo possível. O intertempo de noventa dias é adequado em lugar do princípio da anterioridade, que funciona por exercícios (ano--calendário) e muitas vezes é puramente retórico. Lei publicada em 30 de dezembro pode vigorar em 1º de janeiro. É o *anticlímax*. Surpresa pura, mas que restou amenizada, mas não resolvida, pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o prazo nonagesimal para alguns impostos.

- 14 O Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 (lei ordinária), que veiculava matéria afeta à decadência (reservada a lei complementar), conforme a Súmula Vinculante nº 8. Ademais, esses artigos foram expressamente revogados com a publicação da Lei Complementar nº 128, de 19.12.2008, art. 13, I, “a”.
- 15 STF, RE nº 138.284/CE, Rel. Ministro Carlos Velloso, *DJ* 28.08.1992.
- 16 Embora o § 7º do art. 195 disponha que são *isentas* de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social, o caso é, a rigor, de *imunidade*, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar com hábitat constitucional traduz imunidade, nunca isenção, esta sempre veiculável por lei infraconstitucional. Aliás, no ensejo do tema, insta salientar que o STF, recentemente, apreciando o RE nº 566.622/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, firmou o seguinte entendimento com repercussão geral (Tema nº 32): “os requisitos para o gozo de *imunidade* hão de estar previstos em lei complementar” (destacamos).
- 17 A esse propósito, citemos a Súmula nº 732 do STF: “é constitucional a cobrança contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996”.
- 18 STF, RE nº 138.284/CE, Rel. Ministro Carlos Velloso, *DJ* 28.08.1992.
- 19 STJ, REsp nº 662.911/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, *DJ* 28.02.2005.
- 20 STF, RE nº 396.266/SC, Rel. Ministro Carlos Velloso, *DJ* 27.02.2004 – “*A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das*

contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE no rol do art. 240, C.F.” (destacamos).

- 21 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 161.
- 22 MANEIRA, Eduardo. **O crescimento da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico como forma de financiamento do Estado**. Palestra proferida no V Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, 25 de agosto de 2001.
- 23 No ponto, assim se manifesta Regina Helena Costa: “Evidentemente, por revestirem tais exigências natureza tributária, estão sujeitas ao princípio da legalidade e, portanto, somente podem ser majoradas mediante o necessário veículo legislativo”. (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 166).
- 24 STF, ADI nº 3.026/DF, Rel. Ministro Eros Grau, *DJ* 29.09.2006.
- 25 Vale observar que o STF decidiu, com repercussão geral, nos seguintes termos: “imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras”. Por via de consequência, incide Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre o lucro obtido com exportações STF, RE nº 564.413/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, *DJe* 06.12.2010.
- 26 Esse é, também, o pacífico posicionamento do STF. Veja-se, entre outros: STF, ADI nº 1.378/ES, Rel. Ministro Celso de Mello, *DJ* 30.05.1997; e ADI nº 1.145/PB, Rel. Ministro Carlos Velloso, *DJ* 08.11.2002.
- 27 Consoante já dissemos, o STF admite de maneira pacífica a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Remetemos o leitor ao tópico 2.17 do Capítulo II, da Parte II, deste Livro.
- 28 STF, RE nº 588.322/RO, Rel. Ministro Gilmar Mendes, *DJe* 03.09.2010.
- 29 No sentir de Regina Helena Costa, “a existência de aparelhamento administrativo destinado ao exercício de fiscalização, por si só, não é suficiente para dar suporte à exigência fiscal, porquanto o Direito Tributário sujeita-se ao *princípio da realidade ou da verdade material*, e, assim, fiscalização não efetuada, ou mera presunção de fiscalização, não podem conduzir ao nascimento da obrigação tributária”. (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 144).

- 30 STF, RE nº 216.207/MG, Rel. Ministro Ilmar Galvão, *DJ* 25.06.1999.
- 31 Súmula nº 665 do STF: “É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989”.
- 32 STJ, REsp nº 1.275.858/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, *DJe* 26.09.2013.
- 33 BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. Milano: A. Giuffrè, 1952.
- 34 DUVERGER, Maurice **Institutions financières**. 3e éd. Paris: Presses Universitaires de France, 1960, p. 83.
- 35 SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de Direito Público (RDP)** São Paulo, ano 5, v. 21, p. 299-324, jul./set. 1972, p. 304.
- 36 VILLEGAS, Hector. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxas **Revista de Direito Público (RDP)** São Paulo, v.17, p. 322-339, jul./set. 1971, p. 322.
- 37 PUGLIESE, Mario. **Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano**. Padova: CEDAM, 1930, p. 63 *et seq.*
- 38 VALDES COSTA, Ramon. **Curso de derecho tributario**. Montevideo: Uruguaya Colombino, 1970.
- 39 JARACH, Dino. **Revista Impuestos**, Buenos Aires, 1971.
- 40 Da antiga simbiose entre Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Economia formou-se o mau hábito de examinar problemas jurídico-tributários à luz de conceitos e categorias estranhos ao mundo do Direito. Griziotti, por exemplo, sempre entendeu indesejável a separação dos aspectos econômico, jurídico e político, que, segundo ele, estão ínsitos em toda questão tributária, por entender que o assunto devia mesmo ser tratado interdisciplinarmente. Alfredo Augusto Becker a seu turno, fere o assunto com o sarcasmo e o azedume típicos de sua pena: “Observa Giannini que os filiados à doutrina de Griziotti partem de uma premissa exata: a Ciência das Finanças, a Política e o Direito Tributário trabalham sobre a mesma matéria. Entretanto, o erro está em que eles, partindo de uma premissa exata, deduzem uma conclusão arbitrária, porque não se pode e nem jamais se pensou numa classificação das ciências segundo o objeto material a que se referem. Por um princípio de ‘*estrema coerenza*’ – como gostam de dizer os discípulos de Griziotti – eles deveriam lutar para reunir numa só ciência (caso fossem médicos) a anatomia, a fisiologia, a patologia, a psicologia e a ética, porque todas têm um só objeto: o homem. Ou ficando dentro do Direito

deveriam reunir a Economia com o Direito Agrário; a Merceologia com a Economia Política e Direito Comercial; a Hidráulica com o Direito das Águas.' (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 23).

- 41 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – IMUNIDADES E TEMAS AFINS

5.1. Limitações: princípios e imunidades – Diferenças – O fenômeno jurídico da interpolação normativa. **5.2.** Imunidade e isenções. **5.3.** Normas impositivas, imunitórias e isencionais – A que se destinam – Como se integram na norma de tributação. **5.4.** Tipologia exonerativa. **5.5.** Conceito e efeitos da imunidade. **5.6.** A imunidade, a isenção, os seus efeitos sobre as hipóteses de incidência das normas de tributação. **5.7.** Equívocos da doutrina tradicional. **5.8.** A isenção como exclusão de incidência: outro equívoco. **5.9.** A alternativa proposta. **5.10.** A diferença entre a exclusão expressa: imunidade e isenções e a não incidência pura ou natural. **5.11.** A questão da não incidência – Conclusão. **5.12.** Exoneração nas consequências das normas de tributação – Quantitativas. **5.13.** Reduções diretas de bases de cálculo e de alíquotas – O efeito das leis que as preveem. **5.14.** Alíquota zero. **5.15.** Isenções parciais.

5.1. Limitações: princípios e imunidades – Diferenças – O fenômeno jurídico da interpolação normativa

Princípios e imunidades são institutos jurídicos distintos. É certo que alguns princípios expressos fazem brotar ou rebrotar imunidades (implícitas),¹ porém não se trata de uma relação necessária, vale dizer, nem todo princípio conduz a uma imunidade, como é o caso dos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Princípios e imunidades, repita-se, são entes normativos diversos. O que, então, precisamente, os distingue?

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, *proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária* sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência

constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.

De notar, pois, que a expressão *limitações ao poder de tributar* alberga princípios e imunidades.

5.2. Imunidade e isenções

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, *com permissão constitucional*, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. Insta repetir, *com permissão constitucional*, porquanto a regra em nosso sistema é a vedação à isenção heterônoma, nos termos do art. 151, III, da CF. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).

Entre nós, pode o legislador federal, por exemplo, com espeque no art. 156, § 3º, II, da CF, conceder isenção do ISS (imposto de competência municipal) se se tratar de serviço destinado ao exterior sujeito a tal imposto (política de *export-drive*).²

Agora, quando é a própria pessoa política que se autolimita, concedendo por lei, espontaneamente, a isenção tributária, procede a asserção de que a isenção é autolimitação ao poder de tributar legalmente qualificada. A situação da CF/88, no Brasil, é essa:

INSTITUTO NORMATIVO	EMISSOR DA NORMA	SEDE JURÍDICA DA NORMA
Imunidade (heterolimitação)	O titular do poder constituinte originário ou derivado	A Constituição
Isenção heterônoma (heterolimitação)	O legislador federal	A lei complementar da Constituição

Isenção autônoma (autolimitação)	Os legisladores das três ordens de governo	Leis ordinárias federais, estaduais e municipais

5.3. Normas impositivas, imunitórias e isencioneis – A que se destinam – Como se integram na norma de tributação

As previsões jurídicas de tributação descrevem *situações tributáveis*. As previsões jurídicas imunitórias e isencioneis descrevem *situações intributáveis*.

No plano da linguagem-do-objeto existem inúmeros textos, desde a Constituição, prevendo tributações e intributações expressas.

No plano normativo, todas as previsões de tributabilidade e intributabilidade se juntam no descritor da norma tributária.

FATO TRIBUTÁVEL	COMANDO NORMATIVO
Previsões impositivas menos Previsões isencioneis e imunitórias	Incidentais



Isto posto, para saber se em dado Município o ISS é cobrável de determinadas pessoas, devo saber a hipótese de incidência e as imunidades constitucionais desse imposto. Em seguida, devo verificar a descrição desse imposto na lei complementar e as isenções heterônomas. Finalmente, devemos nos reportar à lei municipal para examinar o fato jurígeno e o preceito impositivo, bem como as isenções autonômicas. Somente após conjugar o orbe legal poderei fazer uma proposição descritiva da norma tributária do ISS, digamos, da cidade de Belo Horizonte.

5.4. Tipologia exonerativa

Em tema exonerativo não foram ainda extraídas todas as consequências que é mister extrair da teoria da incidência. Por isso, com base na norma e na sua incidência, situamos o estudo dos tipos exonerativos. Basicamente, as exonerações dividem-se em internas e externas à estrutura da norma. As internas, a seu turno,

subdividem-se tendo em vista o seu *habitat* no interior desta. Umas se estruturam nas hipóteses, e outras, nos comandos normativos (consequências).



A devolução de tributo pago sem haver razão para a restituição, a não ser o intuito de exonerar total ou parcialmente o contribuinte, é considerada pela doutrina matéria estranha ao Direito Tributário. Alega-se estar no capítulo da despesa pública, já na área do Direito Financeiro, a sua sede jurídica. O entendimento é inobjektável. Todavia, porque a *devolução de tributo pago* apresenta-se como autêntica “remissão indireta” – fórmula legal de extinção do crédito tributário –, incluímo-la no temário exonerativo. Em contrapartida, restaram dispensadas do rol das exonerações a anistia, modo de extinguir pena imposta por infração a dever tributário, e a moratória, simples dilação do prazo de pagamento.

Exposto isto, impende examinar, delucidando, os tipos exonerativos, referindo-os à norma jurídica tributária, conferindo-se especial relevo ao fenómeno central representado pela incidência da norma de tributação.

A *hipótese de incidência da norma tributária* é formada pela integração de várias leis ou artigos de lei que tratam, em nível do Direito Positivo, de fatos que devem dar origem, quando ocorrentes, a obrigações tributárias.³ No plano mais amplo da “esquematização jurídica do mundo fático”, os fatos são selecionados pelo legislador tributário segundo o critério de que uns são irrelevantes, e outros, relevantes para gerar tributação.

Pois bem, a hipótese de incidência das normas tributárias, o que contém são *fatos tributáveis*. A previsão legal desses fatos é feita pelo legislador de duas formas:

- A) em certas leis ou artigos de lei – entes de direito – prevê que dados fatos são aptos a gerar, quando ocorrentes, obrigações tributárias;
- B) noutras leis ou artigos de lei prevê, expressamente, que certos fatos, tipos de fatos ou *aspectos factuais* não são jurígenos no sentido positivo, isto é, não são aptos a gerar, quando ocorram, obrigações tributárias. Vale dizer, através das leis o legislador qualifica os fatos e os reparte, atribuindo a uns

efeitos impositivos e, a outros, efeitos exonerativos, segundo os seus desígnios. A saída de mercadorias do estabelecimento industrial, comercial ou produtor é fato gerador do ICMS. Todavia, quando saírem para o exterior, tal fato já não mais é gerador, tendo em vista regra imunizante do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição, e regra isencional expressa no art. 3º, II, da LC nº 87/96.

O legislador só pode dizer que dado fato ou aspecto factual não é tributável através de lei (princípio da legalidade). Se usar a lei constitucional, trata-se de imunidade, e se utilizar a lei infraconstitucional, cuida da isenção.

5.5. Conceito e efeitos da imunidade

A doutrina, em peso, posiciona a imunidade no capítulo da competência. Pontes de Miranda, por exemplo, preleciona que “a regra jurídica de imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie.”⁴ Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa: “as limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.”⁵ Ulhôa Canto, por sua vez, pontifica que a imunidade “é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas”.⁶

Contudo, não é esta a única maneira de *visualizar a imunidade*. À luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos constitucionais imunizantes “entram” na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes. José Souto Maior Borges⁷ observa com propriedade que “o setor social abrangido pela imunidade *está fora* de âmbito da tributação”. O dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurígena*.

Aliás, os dispositivos legais isentantes funcionam da mesma maneira. A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. Teleologicamente, a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis. Mas imunidade e isenção são categorias legislativas. Do ponto de vista da norma, só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas.

Celso Cordeiro Machado,⁸ em obra denominada *Limites e Conflitos de Competência Tributária no Direito Brasileiro*, apresentada como tese para provimento da cátedra de Finanças e Direito Financeiro da Faculdade de Direito da UFMG, como que se identificando com a nossa posição, que visualiza a imunidade se refletindo na hipótese de incidência, discorre nos seguintes termos: “[as imunidades] se traduzem em limitações ao poder de tributar ou em *contrações horizontais dos campos de incidência* que decorreriam das projeções espontâneas e totais dos fatos geradores” (grifos nossos). É nítida, pois, a extrema acuidade do mestre mineiro na percepção da “função redutora” que a previsão imunizante exerce sobre a hipótese de incidência da norma de tributação.

5.6. A imunidade, a isenção, os seus efeitos sobre as hipóteses de incidência das normas de tributação

Os dispositivos isencionais, assim como os imunizantes, “entram” na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do fato jurígeno eleito pelo legislador. Dessa maneira, a isenção, como também a imunidade, não exclui o crédito, e sim obsta a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.

5.7. Equívocos da doutrina tradicional

Expressiva corrente doutrinária encara a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Vale dizer que para estes, sem a nossa adesão, dá-se a obrigação e nasce o crédito, mas o credor dispensa o pagamento. Num primeiro

momento, ocorreria o fato gerador apropositando a incidência da regra jurídica instituidora da obrigação tributária. Num segundo momento, o Estado, através de uma regra jurídica autônoma de isenção, dispensaria o pagamento do tributo surgido com a obrigação. A isenção, dessarte, seria um *posterius* em face da incidência, assim como a imunidade seria um *prius* ante a competência para tributar.

O fenômeno da isenção dar-se-ia em momento sucessivo:

1º momento: incidência da regra jurídica de tributação irradiando efeitos jurídicos; surgimento da obrigação e do crédito tributário objeto do *vinculum juris*;

2º momento: incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Renomados mestres e escritores de escol prestigiam este entendimento. Bernardo Ribeiro de Moraes, por exemplo, aduz: “a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.”⁹ Amílcar de Araújo Falcão segue na mesma linha: “nela [isenção] há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais determina a inexigibilidade do débito tributário.”¹⁰ Ainda, argumenta Rubens Gomes de Sousa que “[...] a isenção pressupõe a incidência porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.”¹¹

Labora em erro a doutrina que vimos de citar, não obstante os respeitáveis nomes que a subscrevem. É que, *permissa venia*, a isenção não é forma de extinção de obrigação pelo dispensamento do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação. Souto Maior, com razão, atribui a errônea neste campo ao transplante acrítico para o nosso Direito de comentários e ensinamentos dos jurisconsultos peregrinos. Chega a identificar entre os estrangeiros conceituações similares, v.g., em Angelo Dus¹² e em A. D. Giannini.¹³

5.8. A isenção como exclusão de incidência: outro equívoco

Submetida à luz da teoria da incidência da norma jurídica, a doutrina que enxerga

a isenção como uma simples dispensa de pagamento de tributo devido, embora clássica e até prestigiada pelo CTN, apresenta-se inaceitável. Souto Maior, com tese mais robusta, prefere ver a isenção de modo diferente, como excludente de obrigação: “a norma que isenta é assim, uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência.”¹⁴

Há que fazer aqui, no entanto, um escolástico distinguo. A simples leitura da citação levaria a crer que Souto Maior concorda com a tese aventada no presente trabalho, vale dizer, que as previsões imunizantes e isencionais se conjugariam com as previsões impositivas para compor o perfil último e final da hipótese de incidência da norma de tributação. A convergência, porém, não se verifica.

Para Souto Maior Borges, assim como para Walter Barbosa Correia, Pontes de Miranda, Augusto Becker e seus epígonos, as previsões legislativas de isenção se agasalham em normas específicas, isencionais, diversas, portanto, da norma de tributação. Haveria, assim, uma norma de tributação e tantas normas isencionais quantos fossem os fatos isentos previstos pelo legislador. As normas isencionais, incidindo, teriam a função de suspender a incidência da norma jurídica de tributação, daí serem chamadas de “normas de não incidência” (função não juridicizante).¹⁵

5.9. A alternativa proposta

Data venia, ousamos discordar da colocação feita por Souto Maior Borges. Achamos que a norma de isenção não é. E, se não é, não pode ser *não juridicizante*. Não sendo, também não incide. As normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas, por isso que se projetam do *contexto jurídico*. A norma é a resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurídicos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses fatos jurídicos *são fixados após a exclusão de todos*

*aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.*¹⁶

Ademais, admitir a incidência de uma regra de não incidência é algo contraditório. Destarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é “desjuridicizante” ou “destributante”). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico. As relações jurídicas “não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas ou táteis, passam-se, são, no mundo do pensamento, que é parte do mundo total”.¹⁷

Tampouco se nos afigura correta a colocação contrária que vê a isenção incidindo como regra “não juridicizante”, na medida em que produz uma situação de não incidência.

A linguagem das leis, sempre diretiva, quando institui uma hipótese de isenção (ou uma hipótese de imunidade), apenas enuncia fato ou qualidade intributável. O jurista é que, ao desvendar o dever-ser normativo contido no Direito Positivo, deduzirá a *norma de tributação* emergente, composta de *hipótese de incidência* contendo fatos tributáveis e *consequência jurídica* contendo a imposição do dever tributário.

A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos. Caracteriza-se, dessa forma, por ser uma *integridade*, consoante se depreende do esquema conceitual a seguir, síntese de nosso entendimento:

Ocorrendo H “T” deve ser	onde: H = Hipótese de incidência da regra de tributação T = Dever tributário decorrente

A hipótese de incidência, contudo, apresenta a seguinte composição:

$H = A - (B + C)$	onde: H = Hipótese de incidência A = Fatos tributáveis B = Fatos imunes C = Fatos isentos

O direito subjetivo que se contém na pretensão de não pagar da pessoa beneficiada com previsão legal de isenção ou constitucional de imunidade só aparentemente parece ser deduzido da *lei isentante* ou *imunizante*. A lei existe e vige, mas, em verdade, é da *norma de tributação* que se deduz a inexistência de relação jurídico-tributária. Todo o esforço está centrado em demonstrar que a *norma de tributação não incidiu* por faltar-lhe *tipicidade*.

Aliás, a problemática da norma e a temática da sua incidência implicam diretamente com a teoria da interpretação. Em verdade, os intérpretes das leis: juízes, funcionários públicos, professores, os agentes do Direito, estão sempre às voltas com o problema da *norma*. Em primeiro lugar, controvertem sobre os fatos que compõem a *hipótese da norma*. Em segundo lugar, discutem sobre o *nexo de imputabilidade* entre os fatos e os efeitos jurídicos queridos pelo legislador. Indaga-se, além dos fatos que seriam jurígenos, sobre os reais efeitos decorrentes da sua realização no mundo. Finalmente, quando os fatos estão ocorrendo ou já ocorreram, a controvérsia é sobre se *juridicamente* ditos fatos efetivamente se deram.

No campo tributário, gasta-se tinta sobre o que é ou não o fato gerador desse ou daquele tributo. A discussão aí é sobre a descrição legislativa posta na lei. A *hipótese de incidência da norma* vai depender, obviamente, dos *fatos relatados* pelo legislador como aptos a gerar *tributação*. Melhor, vai depender da “intelecção” do relato. A interpretação não fica aí. Discute-se muito e exaustivamente se a norma incidiu ou não, isto é, se os *fatos ocorridos* guardaram semelhança com os *fatos descritos* na lei (componentes da *hipótese de incidência da norma*).

Isto ocorre porque as palavras com que são feitas as leis são ambíguas, possuem *textura aberta* e são *vagas*, como toda linguagem natural.¹⁸ Disso resulta que as pessoas quase sempre controvertem sobre o *real significado* das palavras. Consequentemente, estas incertezas se transladam para as *normas*, por isso que suas hipóteses são fatos que necessariamente foram descritos pelo legislador.¹⁹ O trabalho está todo em *tipificar as hipóteses de incidência das normas de tributação*.

5.10. A diferença entre a exclusão expressa: imunidade e isenções a não incidência pura ou natural

No plano do Direito Positivo, é evidente que a tributação decorre de um ajuizamento prévio da realidade por parte do legislador, em decorrência do que os fatos são medidos e valorados. Alhures, havíamos dito que²⁰ “no exercício do poder impositivo, o Estado além de cingir-se aos ditames da *lex* curva-se a duas exigências inamovíveis: uma axiológica, outra técnica. Antes de impor o tributo, ao Estado cabe examinar a realidade subjacente atribuindo-lhe medida e valor. Só depois poderá, adotando técnica condizente, irradiar a imposição tributária.”

O aspecto mais saliente do ponto de vista axiológico entronca com a eleição pré-deliberada do fato gerador. Este corresponde a uma opção consciente, e a sua escolha revela, presumivelmente, as potencialidades contributivas ínsitas na coletividade. Dado que é o *suporte real*, fático, da tributação, a pesquisa dele reveste-se de invulgar importância e consubstancia todo um ajuizamento da realidade econômico-social.

Importa notar, em princípio, que o fato é sempre um *prius* em face do poder que exerce a imposição tributária. Giorgio del Vecchio²¹ ensina: “a relação jurídica tem sempre substrato real nas coisas e nas pessoas. O Direito não cria os elementos ou termos da relação. Encontra-os já naturalmente constituídos e não faz mais que determiná-los, discipliná-los: reconhece algo preexistente ao qual dá ou imprime sua forma.”

Adaptando a fala ao nosso caso, temos que o ato já existe na realidade exterior ao Direito como *dado pré-constituído*. A sua eleição como suporte de tributação é que lhe confere a qualidade legal de *geratriz de dever tributário*. Mais uma vez, como sempre ocorre na fenomenologia do Direito, dá-se a “juridicização do fático”. No empenho de tornar juridicamente relevantes, sob o ponto de vista tributário, fatos, atos ou situações, o legislador vale-se da lei. Através dela determina as situações fáticas relevantes aos fins da tributação.

Ocorre que os *fatos* nem sempre são simples. Muitos são complexos, proteiformes, apresentam aspectos de tal maneira díspares que se faz necessário, muitas vezes, distinguir e excepcionar através de comandos expressos de *não tributabilidade*. É quando aparecem, ao lado das regras tributárias, as previsões de imunidade (na Constituição) e isenção (nas leis infraconstitucionais). Caso típico,

exemplar, oferta-nos o fato gerador do ICMS. Em princípio, toda circulação de mercadorias promovida por industrial, comerciante ou produtor é tributável. Todavia, certos “tipos de circulação” não podem, em função de relevantes interesses econômicos ou sociais, ser tributados. Nesse ponto, é absolutamente necessário excepcionar a *regra geral*, seja por imunidade ou através de uma isenção posta por instrumento infraconstitucional. É a hipótese exata da circulação com destino ao exterior, ou ainda o caso de circulação de obra de arte, que também é mercadoria, promovida por artista ou artesão. Tais circunstâncias, por um motivo ou outro, não pode o Estado tributar. É que existem regras positivas de exclusão. No primeiro caso, imunidade; no segundo, isenção.

Aqui o momento de retificar a fala de Giorgio del Vecchio, linhas antes. Certamente os fatos preexistem logicamente ao Direito que deles se ocupa, mas o legislador pode qualificar ditos fatos de mil maneiras diferentes e lhes atribuir *efeitos diversos*. Ter renda é fato gerador do imposto sobre a renda. Todavia, se a renda for obtida em dado lugar, não mais servirá de suporte à tributação. É que pode existir lei isentando a receita assim auferida. *Um mesmo fato* pode dar lugar a efeitos jurídicos diferentes, até mesmo antitéticos.

Certa corrente passou a *qualificar o fato em função de seus efeitos*. Assim, a tributação implicaria um *fato gerador tributário*, e, a isenção, um *fato gerador isento*, equívoco que só pode ser superado nos esquadros mais amplos da *teoria da norma jurídica tributária*. Esta tem por hipótese de incidência *fato ou situação* que resulta da totalidade do sistema jurídico positivo. Tal assertiva, neste trabalho mesmo, foi referendada por Becker, Vilanova, Kelsen *et al.* Partindo, pois, desse pressuposto, temos que as leis e artigos de lei que preveem tributações, imunidades e isenções em nível do Direito posto são assimilados pela teoria jurídica para o fim de *descrever a norma tributária, composta de hipótese e consequência*. São dois planos diversos que é mister jamais confundir. A norma condensa sistematicamente a normatividade difusa no Direito Positivo. Não se confunde com este Direito, senão que dele dimana, como se fora sua essência.

Ataliba,²² expressando a ideia de que a norma jurídica é ente de outro nível, diverso da lei, afiança:

“Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo se apresenta sob variados aspectos cuja reunião lhe dá identidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de *forma explícita e integrada na lei*. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que enumere e especifique a todos, mas normalmente os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico” (grifos nossos).

À semelhança de um projetor sofisticado de filmes, o legislador, por razões pré-jurídicas, emite continuamente regras tributárias impositivas e exonerativas (utilizando-se da linguagem que lhe é peculiar, a linguagem vulgar, popular) que expressam a sua vontade de *tributar* ou liberar da tributação *dado, fato ou aspecto de fato*. Se imaginarmos que os “focos jurídico-legais” assim emitidos vão se projetar numa tela, iremos ter a visão de uma “figura típica”; a figura ou perfil do *fato jurígeno* que constitui a hipótese de incidência da norma de tributação.

Vimos, quando tratamos da teoria da norma jurídica tributária, que a sua *hipótese de incidência* é constituída pela descrição do fato, e que é exatamente a *ocorrência* desse fato que provoca a *incidência* do dever jurídico previsto no comando ou consequência da norma. Vimos, ademais, que este fato jurígeno, embora uno, pode ser decomposto logicamente em aspectos: 1) material; 2) espacial; 3) temporal; 4) pessoal. Vale dizer, o *fato*, além de um *substrato* (aspecto material), está referido ao tempo, ao espaço e às pessoas com ele envolvidas (aspectos pessoal, temporal e espacial). Evidentemente os fatos são ricos²³ e apresentam inúmeras facetas.

Pois bem, a qualificação dos fatos geradores de tributação é feita, em todos os seus aspectos, através de leis impositivas e exonerativas. As previsões exonerativas se fixam ora no aspecto temporal, ora no aspecto pessoal, ora, ainda, no aspecto espacial da hipótese de incidência, para produzir o fator de intributabilidade. O fato de uma pessoa física, residente no país há mais de 12 meses, ter obtido renda acima de “Y” em determinado exercício social (ano-calendário) constitui a hipótese de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física, segundo a lei Alfa 1. A lei Alfa

2, no entanto, determina: “Se a pessoa que aufera a renda for diplomata de país estrangeiro residente no país, não pagará o imposto previsto na lei Alfa 1.” A lei Alfa 3 diz, a seu turno, que “se a pessoa residir na zona de Passárgada, estará isenta do imposto.”

A lei Alfa 1 pôs a tributação de modo genérico. A lei Alfa 2 instituiu uma *isenção subjetiva*, porque referida ao aspecto pessoal da hipótese de incidência,²⁴ e a lei Alfa 3 colocou uma isenção qualificada em função do lugar onde ocorre a hipótese de incidência.

Em suma, tanto faz dizer na lei de tributação que o fato gerador do imposto é ter renda, com exceção das diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos, quanto dizer, apenas, que a obtenção da renda é fato gerador, e, noutra lei, de isenção, declarar que a renda obtida à conta de diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos é isenta. Numa só lei ou em diversas, o importante é que o legislador expresse a sua vontade sobre o que *gera ou não a tributação*. A coleta, pelo jurista, do fato composto por tais declarações de vontade, devidamente combinadas, resulta no *perfil último da hipótese de incidência da norma de tributação*. No exemplo precedente, o que o legislador disse nas leis Alfa 1, 2 e 3 poderia ter dito numa só lei ao declarar sua vontade a respeito do *fato jurígeno tributário*.

Ora, é a conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o *fato jurígeno* que *delineia, compõe, estrutura a hipótese de incidência da norma de tributação*.

Sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários*. Dessarte, a definição das “situações-base” dos tributos caracteriza-se pela modificação contínua de seus termos, comportando inevitável delimitação da realidade social subjacente. Isto advém dos critérios de avaliação postos à disposição do legislador, senhor da oportunidade, inoportunidade, conveniência ou inconveniência da tributação em relação a determinado número de aspectos da “situação-base” do tributo.

Um mesmo fato, “grosso modo”, pode referenciar interesses diferentes, e disto descende a exigência de subtrair alguns itens do fato do raio da imposição, através

das previsões excludentes: caso da circulação de mercadorias no país, tributada, e direcionada para o exterior, imune. A configuração dos fins extrafiscais nas normas de tributação nada mais é que a tradução, em termos finalísticos, dos critérios de ordem político-social na avaliação das situações jurígenas. Estes critérios estão sujeitos a variações frequentes, expressão dos mutáveis objetivos políticos, econômicos e sociais.

A razão fundamental para a coexistência das disposições de imposição com aquelas de exclusão, acarretando, como visto, constante mutação no perfil dos fatos imponíveis, deve-se a uma situação de compromisso entre as exigências do *princípio da justiça*²⁵ e os influxos do *princípio da segurança*, cujo principal requisito é a certeza do direito. O princípio da segurança exige leis estáveis e dotadas de clareza. As necessidades do poder e as aspirações de justiça provocam disciplinas diversas, caso por caso e a todo momento. Em função da exigência de certeza do direito, as leis impositivas são estáveis, simples, e delineiam as linhas básicas dos fatos geradores. Em torno delas surgem as leis exonerativas ou dispositivos de exclusão, com disposições cuja função precípua é precisar a situação-base, adequando-a às variações que se processam na realidade econômico-social.

O fato jurígeno, para lá da sua intrínseca textura, decorre em boa parte de “qualificações” subjetivas operadas pelo legislador em razão de um número bem elevado de circunstâncias. E, assim, o reconhecimento de todos os termos que constituem os fatos geradores das normas fiscais tem que ser feito a todo momento, através do exame completo do universo legal, compreendendo as regras de imposição e de exclusão.

5.11. A questão da não incidência – Conclusão

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos*, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas.

5.12. Exoneração nas consequências das normas de tributação – Quantitativas

As imunidades e as isenções são espécies exonerativas encontradas nas hipóteses das normas de tributação, moldando o perfil do fato impositivo (fato gerador *in abstractu*, fato típico, fato jurídico etc.). Outras espécies exonerativas estão nas consequências normativas das regras de tributação, compondo o perfil do dever jurídico. A descrição do dever tributário: quem deve pagar (sujeito passivo), quem deve receber (sujeito ativo), quando, como, onde, em que montante deve ser realizada a prestação (objeto), está nas consequências jurídicas das normas tributárias ou, se se preferir, nos mandamentos normativos.

5.13. Reduções diretas de bases de cálculo e de alíquotas – O efeito das leis que as preveem

As reduções de bases de cálculo e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento – elemento liberatório do dever – que implica, necessariamente, redução do *quantum* tributário em relação à generalidade dos contribuintes (ou em relação à situação impositiva imediatamente anterior).

Nos tributos de alíquotas seletivas, a presença jurídica da tributação amenizada só pode ser detectada levando-se em conta a alíquota anterior incidente sobre a operação. Referimo-nos a tributos do tipo do IPI, cuja tabela de alíquotas é imensa, e em cujos encargos cada produto é *aliquotado* especificamente. Existindo, de saída, alíquotas heterogêneas, *a redução só pode ser percebida* quando um mesmo produto passa a ser tributado a menor. É o que ocorre, de quando em vez, por efeito das chamadas reduções da carga fiscal, cujo fim é, em termos de política fiscal, ativar as vendas de setores da economia às voltas com retração de demanda.

Os tributos, contudo, dotados de uniformidade de alíquotas e de bases de cálculo,²⁶ permitem possa a redução ser observada em contraste com o campo restante sujeito a tributação. É o caso do ICMS dotado de uniformidade de alíquotas. Quando dada mercadoria passa a ser tributada não mais sobre o valor da saída – preço de venda ou transferência –, mas sobre 10%, digamos, desse valor, estamos em face de

evidente redução de *tributo devido*. E isto é exoneração tributária. Uma espécie de exoneração, melhor dizendo, bem diversa da *isenção ou da imunidade*.

Tecnicamente, as reduções de bases de cálculo e de alíquotas deveriam ser sempre parciais, porquanto as exonerações totais já são atendidas através das fórmulas isentantes e imunizantes. A atuação do legislador sobre o dever tributário, minimizando-o por razões extrafiscais, deveria cingir-se àquelas hipóteses em que, não querendo dar exoneração integral, preferisse apenas reduzir o *quantum debeatur*. Haveria o dever tributário, a obrigação tributária, todavia o *quantum* a pagar seria menor. Com efeito, não faz sentido dizer que da ocorrência do fato “Y” (hipótese de incidência) deve ser a prestação (consequência jurídica imputada ao suposto), mas, ao determiná-la, dizer que é nenhuma, porque não há base de cálculo ou não há alíquota (alíquota zero).

As regras que estipulam estas reduções totais nas consequências normativas – as leis contemplam tais hipóteses – atingem o objetivo econômico colimado, que é exonerar o contribuinte. À luz da Ciência do Direito, a norma que prevê *um fato jurígeno criador de vinculum juris* entre dois sujeitos, em que o *solvens* nada deve a o *accipiens* é, sem dúvida, uma norma incoerente, uma espécie de desperdício normativo, embora não chegue a ser um despautério. As coisas se passam mais ou menos assim: “B” pratica um fato, previsto em lei, que o torna devedor de “A”. Contudo, no momento de calcular monetariamente o valor da dívida de “B”, em prol de “A”, verifica-se que é *nenhuma* (ou a alíquota é “zero”, ou inexiste base de cálculo).

5.14. Alíquota zero

Não obstante, o legislador tem insistido na técnica da alíquota zero e do não tributado, mormente nas áreas do IPI e do Imposto de Importação e Exportação, cujo: fatos geradores, genéricos, atingem uma infinidade de produtos. Realmente, nas respectivas tabelas de incidência, certas alíquotas não existem, são zero, o que de modo algum significa ausência de fato gerador, mas sim de medida para cálculo do dever tributário.

Muito se tem discutido na doutrina sobre o exato significado dessas figuras, cujos

efeitos são idênticos, em termos econômicos, aos da isenção e da imunidade. Entretanto, o assunto, advirta-se, não é destituído de interesse prático. Como sabido, as legislações contemplam hipóteses de isenções reflexas: será isenta do ICMS a operação que o for do Imposto de Importação, v.g. Esta regra já existiu no Direito brasileiro. Assim sendo, a atribuição por simples ato administrativo (Resolução do CPA) de uma alíquota zero a dado produto gravado pelo Imposto de Importação não lhe conferia o *status* jurídico de produto isento do ICMS.

Advogamos a tese de que a alíquota zero é ente diverso da isenção e da imunidade, e isso em razão de quatro fundamentos: o primeiro escudado na teoria da norma tributária; o segundo ancorado na técnica da funcionalidade; o terceiro fundado na universalidade do instituto, comum aos impostos aduaneiros, entre nós estendido ao IOF e ao IPI; o quarto estadeado na contenção ao poder de tributar e de exonerar sem prévia lei.

Despreza-se aqui o resultado comum dos três institutos, a oclusão do dever de pagar dado imposto. O imune, o isento e o não tributado (alíquota zero) não pagam imposto algum. De fora a imunidade, fixemo-nos nas diferenças entre a isenção e a alíquota zero.

Estrutura da norma – A hipótese de incidência dos impostos descreve fatos jurídicos (descriptor). A isenção descreve aspectos não tributáveis ligados a pessoas, atos, fatos ou situações, em função do tempo, do lugar e das pessoas ligadas à materialidade dos fatos jurídicos. Às vezes, a norma isentiva especializa aspectos específicos da própria materialidade eleita como jurídica. Em quaisquer circunstâncias, o fato isento traduz uma realidade não jurídica. A isenção entra na hipótese da norma aprumando a descrição do fato gerador que, por isso, não ocorre, impedindo o nascimento do dever tributário. A alíquota, a seu turno, é um quantificador do dever tributário já nascido. Sendo zero, nulifica o *quantum* devido, atuando no mandamento da norma. É no momento de apurar o *quantum debeat* da obrigação que a técnica atua. O mandamento da norma é um prescriptor. Sem valor, a prescrição é, mas não tem como incidir no mundo fenomênico (não há prestação).

Funcionalidade – Nos impostos que exigem respostas rápidas às conjunturas, caso dos impostos aduaneiros, as leis ou as Constituições dos mais diversos países

autorizam o administrador a variar sem lei as alíquotas dos produtos. Isentá-los para novamente tributá-los e assim por diante demandaria tempo e submissão a princípios irreduzíveis, tais quais o da legalidade e o da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício da cobrança do tributo. Entre nós a isenção, sem exceção, é matéria sob reserva de lei (art. 97 do CTN). A Constituição, porém, permite, no tocante ao IPI, IOF, Imposto de Importação e Exportação, ao Poder Executivo variar as alíquotas por ato administrativo (art. 153, § 1º, da Constituição Federal). Ao Executivo se não permite tornear os fatos geradores desses impostos; só o legislador pode alterá-los (princípio da legalidade). Estamos falando de praticidade.

Universalidade – A experiência jurídica dos povos, especialmente nos chamados impostos aduaneiros, contempla a alíquota zero, ao lado da isenção, pelo que a sua existência não é esquisitice nossa, mas prática consuetudinária e universal.

Estatuto do Contribuinte – A equiparação da alíquota ao instituto da isenção vulnera a segurança dos contribuintes. Se a oclusão do dever tributário for erigida em motor de equalização, seja qual for o modo de atuação do administrador, a ele se concede atuar na hipótese da norma (isenção) e na consequência ou mandamento, seja concedendo créditos presumidos nos impostos não cumulativos sobre circulação de mercadorias e serviços, seja concedendo despesas fictas nos impostos sobre a renda e o patrimônio, nulificando o dever tributário. A licença constitucional para operar alíquotas é outorga restrita. E restrição só há quando é possível distinguir as diversas técnicas exonerativas.²⁷

Há, porém, quem dissinta na doutrina sobre a especificidade da alíquota zero. Esta seria o mesmo que a isenção. O argumento trabalha a ideia de que o *Direito* não pode ser redutível a uma mera ideia arquitetônica formal. O fato gerador da obrigação tributária seria, antes de mais nada, como o nome está a indicar, um fato jurígeno (criador de efeitos jurídicos). Assim, a teoria do fato gerador estaria radicalmente comprometida com o “princípio da funcionalidade”. Ao que a tese ora exposta, por admitir um “fato gerador que nada gera” (não há alíquota positiva), estaria admitindo uma obrigação sem objeto. Sabido que a obrigação só nasce para se extinguir, porquanto é da sua essência a *transitoriedade*, a aceitação da tese implicaria o *absurdo normativo* de uma obrigação sem credor, nem prestação, nem obrigado.

O argumento, a princípio, impressiona. Todavia, essa posição possui a desvantagem de estimular a promiscuidade conceitual, não distinguindo, nos fenômenos exonerativos, os que se dão nas hipóteses das normas de tributação dos que são determinados nas consequências ou comandos. Além disso, se nos detivermos em sadia reflexão, poderemos observar que o nexó implicacional defendido por essa teoria entre hipótese de incidência da norma e o seu mandamento não se faz presente todas as vezes, isto é, nem sempre onde há hipótese existe mandamento para pagar e nem sempre onde não há mandamento para pagar inexiste hipótese. Casos há em que existe mandamento para pagar, mas não há o que pagar. Trata-se de sutileza. Por exemplo, no ICMS e no IPI, a base de cálculo é o valor das operações, e a alíquota uma grandeza “x”. Mas se os créditos das entradas superarem os débitos pelas saídas, não há o que pagar, mas há mandamento permanente para pagar. O mesmo ocorre, ainda, quando, a título de incentivos, concede-se crédito presumido capaz de anular o débito fiscal.

A teoria da implicação lógica entre hipótese de incidência e consequência normativa, magistralmente feita pela Prof.^a Misabel Derzi (*Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, Revista dos Tribunais, 1988), de uma certa forma, mas com esmerada sofisticação, retorna ao tempo em que todos os elementos da norma tributária estavam alojados na hipótese, e o mandamento reduzia-se a uma ordem, à moda de Austin e Hensel: “Pague-se o tributo.” Este tempo teórico, contudo, foi definitivamente superado por Paulo de Barros Carvalho, que colocou no mandamento da norma tributária os sujeitos ativo e passivo, as bases de cálculo e as alíquotas (a estrutura mesma do dever decorrente da realização da hipótese de sua instauração).

Lado outro, parcela doutrinária, cujo corifeu é o Prof. Igor Mauler Santiago considera inócua a distinção teórica entre a alíquota zero e a isenção, à falta de serventia prática. Isso porque, no Direito brasileiro, os impostos que agasalham a alíquota zero (os Impostos sobre Importação, Exportação, IOF e IPI) já estariam livres do princípio da anterioridade e, portanto, tanto faz instituir alíquota zero ou isenção e logo tributar de novo, que na mesma sempre se haverá de ficar (art. 150, § 1º, da CF/88).

O argumento prova demais. É que tais impostos estão livres da anterioridade, não,

porém, da legalidade. Desta somente escapam as alíquotas. O que se tem a dizer é simples e singelo. A alíquota zero pode ser instituída no espaço de horas, e retirada, e aumentada, e diminuída, e zerada. A isenção e a reinstituição desses impostos, livres da anterioridade, ao contrário, só podem ocorrer por força de lei, embora possam entrar a vigor de pronto, a crer-se na Constituição e no CTN conjugadamente. Ademais, é de se perguntar, à luz da praticabilidade, *ratio* da alíquota zero, qual o tempo médio para se votar uma lei de imposição ou de isenção. Dias? Meses? Anos?

Não se distingue por distinguir. Ficou visto, no Direito brasileiro, que a permissão constitucional dada ao administrador para alterar as alíquotas de certos impostos não se comunica à competência para manejar quaisquer formas exonerativas, quer estejam radicadas na hipótese de incidência da norma (isenção), quer estejam situadas no mandamento da mesma (reduções de base de cálculo, concessões de despesas e de créditos presumidos *et cetera*). Bastaria este pendor de restrição ao administrador, ao seu poder de tributar e de exonerar sem lei e, eventualmente, até contra a igualdade, para justificar a distinção. Afinal, distingue-se para restringir.

Outrossim, destacamos que o fenômeno da alíquota zero não é isolado em termos jurídicos. No Direito Penal, há crime sem punibilidade, tanto quanto no Direito Tributário existe fato gerador sem tributação. Ora, é da lógica jurídica que a descrição hipotética de fato delituoso só exista para possibilitar a sua sanção caso venha a dar-se o delito no mundo fático. Não obstante, hipóteses existem em que nuances situadas no preceito, não descriminantes, evitam a punibilidade. É o caso, por exemplo, da reposição do desfalque no peculato culposo. Há a “hipótese de incidência”, a descrição do crime, e há o crime apositor da sanção. Esta, todavia, não ocorre se se realizam os núcleos da impunibilidade previstos no plano da consequência da norma penal. *Mutatis mutandis* é o que ocorre com a alíquota zero. Existe a hipótese de incidência (descrição do fato gerador) apositora da tributação. Só não há tributo porque, no plano da consequência da norma tributária, existe ressalva expressa de intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, elemento impossibilitador de quantificação do dever tributário. No Direito Tributário é possível a técnica da alíquota zero porque o tributo possui natureza pecuniária. No Direito Penal equivaleria a dizer que há o crime, mas não há a pena

(impunibilidade).

A *ratio* de tudo isso?

No Direito Penal, interesses de ordem moral, social ou econômica. No Direito Tributário, razões também econômicas ou de política fiscal.²⁸

Na verdade, os penalistas, muito mais adiantados que os tributaristas na consideração da norma, convivem com figuras afins à isenção e à alíquota zero de maneira mais inteligível, senão vejamos:

- ↘ As isenções e as previsões de imunidade seriam como as descriminantes. As condutas descritas como criminosas deixariam de sê-lo em determinadas circunstâncias: legítima defesa real ou putativa, estado de necessidade, estrito cumprimento do dever legal.
- ↘ As excludentes de pena seriam como que a alíquota zero. Há crime e o criminoso. Do mesmo modo como ocorre o fato gerador e há o contribuinte. No primeiro caso, a pena é reduzida a zero, e, no segundo, a alíquota é zero. No peculato, a devolução voluntária do bem pelo peculatório exime-o da pena, mas por acaso não ocorreu o crime? No caso da alíquota zero, houve o fato gerador e há contribuinte, só não há imposto a pagar, eis que a alíquota é zero. Não se aplica o imposto, mas houve fato gerador (antípoda da isenção).
- ↘ O perdão judicial, a graça, a anistia, o indulto são como que a remissão e a anistia tributárias. Há fato gerador, há contribuinte, há imposto a pagar ou que deveria ter sido pago, mas o perdão extingue o dever, na mesma medida em que a graça, o indulto e o perdão judicial reconhecem o crime, a pessoa do criminoso e a pena devida, comutando-a.

A hipótese de incidência da norma tributária é como a hipótese de incidência criminal. Descreve a primeira fatos tributáveis, excluídos os fatos não tributáveis em razão de previsões expressas de imunidade e isenção. A segunda descreve condutas ilícitas e puníveis (crimes e contravenções), excluídas as que, embora subsumidas no tipo, são consideradas excludentes de criminalidade (legítima defesa, estado de necessidade etc.).

Enfim, a incongruência que muitos enxergam na alíquota zero decorre de uma defeituosa postura metodológica. Enxerga-se a *norma* apenas como um instrumento de tributação. Ora, ela é também um instrumento de *exoneração*. Não é apenas funcional pela metade. É funcional por inteiro. Faz sentido, em nível prático e lógico, a alíquota zero. Por outro lado, ontologicamente, isenção e alíquota zero são mesmo profundamente diversas. A isenção exclui fatos da condição de jurígenos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário; se é zero, não há o que pagar.

Encerramos o tópico aduzindo o entender do STF, que, após sucessivas mudanças, posiciona-se hoje, de maneira firme, no sentido de equiparar os casos de isenção, não incidência e alíquota zero com o objetivo de conceder aos institutos o mesmo tratamento. Tanto é assim que a Corte reconheceu repercussão geral no RE nº 398.365/RS (Tema nº 844) expressamente com o fito de *reafirmar* a jurisprudência segundo a qual “[...] os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos *não tributados ou sujeitos à alíquota zero*” (grifo nosso).²⁹

5.15. Isenções parciais

As reduções parciais são comumente chamadas de isenções parciais. Souto Maior, ocupando-se da espécie, afirma: “as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo.”³⁰⁻³¹ E arremata: “a isenção parcial consiste, mais propriamente, numa redução ou bonificação do débito tributário [...]”. As isenções parciais podem revestir-se de diversas modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo, assim, falar-se em bonificação na base de cálculo nos tipos de gravame ou na alíquota.

Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial para o fenômeno da redução parcial do imposto a

pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.

Por essa razão, ressaltamos a posição adotada pelo STF no RE nº 635.688/RS recurso com repercussão geral reconhecida e no âmbito do qual se firmou a seguinte tese: “a redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário” (Tema nº 299). E divergimos porque, para nós, a ideia de isenção parcial traduz uma verdadeira *contradictio in terminis*; a isenção ou é (e, sendo, é total) ou não é. Nesse sentido, como a simples redução da base de cálculo – sem nulificá-la – não poderia ser classificada como isenção (pois, repise-se, não seria total), não se enquadraria tal expediente nas normas insertas no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da CF.

-
- 1 A Prof.^a Misabel Derzi, pelo manejo profundo dos princípios constitucionais, brinda-nos com o primor de raciocínio que se dá transcrito: “A consagração de uma imunidade expressa é, às vezes, consequência lógica de um princípio fundamental. Do princípio federal resulta a imunidade recíproca, dedutível mesmo na ausência de recepção literal do texto, porque expressão da autonomia relativa dos entes estatais e de sua posição isonômica, logicamente dedutíveis. Basta considerar que extraímos a doutrina, em suas linhas básicas, da jurisprudência da Suprema Corte constitucional dos EEUU, país cuja Constituição é silente sobre a citada imunidade. Igualmente, a imunidade das instituições de educação e assistência social que não almejam distribuição de lucro decorre da inexistência de capacidade contributiva, princípio norteador da igualdade e imprescindível à efetividade da imposição.” (DERZI, Misabe Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 31).
 - 2 Anteriormente à Emenda Constitucional nº 42/2003, também podia o legislador federal, desta vez com lastro no art. 155, § 2º, XII, “e”, da CF, conceder isenções em matéria de ICMS (imposto de competência estadual) nas operações de exportação de bens e serviços para o exterior. No exercício de tal prerrogativa, editou-se a Lei Complementar nº 87/96, que englobou sob o manto isencional quaisquer bens e serviços exportados; porém, hoje em dia, em virtude da referida alteração constitucional, mais do que isentas, todas as exportações estão imunes de ICMS.
 - 3 No mesmo sentido, assevera Alfredo Augusto Becker: “Não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, etc. Tudo isto integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula legislativa literal). É preciso não confundir regra jurídica com lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 341).
 - 4 MIRANDA, Pontes de. **Questões Forenses**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. t. 3, p. 364. MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**: arts. 15-97. São Paulo: Max Limonad, 1953. v. 2, p. 156.
 - 5 BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**

ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 262.

- 6 CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 3, p. 190.
- 7 BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 209.
- 8 MACHADO, Celso Cordeiro. **Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro**. Belo Horizonte: [s. n.], 1968, p. 41.
- 9 MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões**. São Paulo: Max Limonad Editor, 1964, p. 673.
- 10 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959, p. 132.
- 11 SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 97.
- 12 DUS, Angelo. **Teoria generale dell'illecito fiscale**. Milano: A. Giuffrè, 1957.
- 13 GIANNINI, A. D. [Achille Donato]. **I concetti fondamentali di diritto tributario**. Torino: Torinese, 1956.
- 14 BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 189-190.
- 15 “A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. [...] A não incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência da regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência.” (BORGES, José Souto Maior. **Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias**. Separata de: Anuário do Mestrado em Direito, Recife, n. 7, p. 65-83, jan./dez. 1976, p. 72).
- 16 O antigo Ministro do STF, Bilac Pinto, teve a exata intuição do problema: “não pode existir um tributo a cobrar sem que tenha ocorrido previamente um fato imponible. Se, pela lei que concede isenção um fato imponible é excluído do alcance do ônus fiscal, ele perde desde logo essa feição ou categoria de fato imponible para transformar-se em fato não sujeito à imposição tributária”. (PINTO, Olavo Bilac *apud* BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 252-253).

- 17 MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**: parte geral. Pessoas físicas e jurídicas São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. v. 1, p. 66.
- 18 A propósito, ver CARRIÓ, Genaro R. **Algunas palabras sobre las palabras de la Ley**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, *passim*.
- 19 Sobre o assunto, ver DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- 20 COELHO, Sacha Calmon Navarro. A propósito do poder impositivo e das técnicas de tributação e da chamada não-incidência explicativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 1, n. 2, p. 113-119, out./dez. 1977. p. 116.
- 21 DEL VECCHIO, Giorgio. **Filosofía del derecho**. 3. ed. rev. Luis Legaz y Lacamb Barcelona: Bosch, 1942, p. 358.
- 22 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 76.
- 23 Geraldo Ataliba, em lição de grande valor científico, diz que: “A hipótese de incidência não deixa de ser una e indivisível pelo fato de possuir diversos aspectos cuja consideração não implica sua decomposição em ‘partes ou elementos’.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 77-78). É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurídico. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser múltiplos ou complexos. Preferimos falar em aspectos da hipótese de incidência porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem se destituir do seu caráter unitário.
- 24 Aqui se demonstra, mais uma vez, a imprescindibilidade do aspecto pessoal na hipótese de incidência da norma de tributação, contrariamente ao que pensa Paulo de Barros Carvalho (**Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998).
- 25 A aspiração de justiça, embora cada época e cada povo a visualize diferentemente constante na base das sociedades humanas. Os valores que se desprendem dessa aspiração infiltram, e cada vez mais, os Direitos Positivos, elevando-os constantemente.
- 26 Preferimos a denominação “base imponível”, como sugerido por Geraldo Ataliba que, muita vez, o tributo não oferece possibilidade de cálculo, mas apenas uma

base para a imposição do gravame. Caso de certas taxas: por alvará concedido, R\$ 50,00. Se usamos a expressão “base de cálculo”, é para facilitar a comunicação segundo os usos e costumes.

- 27 Aqui rebrota a crítica que reiteradamente temos feito ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, que limita os quantificadores às alíquotas e às bases de cálculo. Outras certamente existem, v.g., concessão de créditos fiscais presumidos e adoções de despesas fictas ou presumidas, estatuídas por força de lei (maneiras *ex lege* de quantificar o dever tributário). Não menos do que por isso, a Lei Complementar nº 24/75, no art. 1º, parágrafo único, manda aplicar a outros modos exonerativos, em tema de ICMS, as mesmas restrições das isenções.
- 28 No Direito Penal, muitas vezes há o crime e uma regra de competência permite ao juiz tirar a pena (perdão judicial).
- 29 STF, RE nº 398.365/RS, Rel. Ministro Gilmar Mendes, *DJe* 22.09.2015.
- 30 BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 281.
- 31 No mesmo sentido, MIRANDA, Pontes de. **Questões forenses**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. t. 1, p. 90.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: EXPLÍCITOS, DERIVADOS E CONEXOS

6.1. Princípios expressos e conexos. **6.2.** As funções dos princípios constitucionais. **6.3.** O controle de constitucionalidade das leis a partir da zeladoria dos princípios constitucionais. **6.4.** O princípio da legalidade formal e sua evolução em Portugal e no Brasil. **6.5.** Legalidade, lei delegada e medida provisória. **6.6.** Os princípios da legalidade, anualidade, tipicidade, irretroatividade e anterioridade, todos juntos. **6.7.** O princípio da legalidade como princípio fundante dos demais – O princípio da tipicidade ou da legalidade material. **6.8.** Exceções ao princípio da legalidade na instituição e na majoração de tributos. **6.9.** Os convênios de Estados-Membros relativos ao ICMS e o princípio da legalidade. **6.10.** Conclusão sobre a submissão dos convênios à lei. **6.11.** As delegações legislativas e o princípio da legalidade da tributação. **6.12.** A crônica do princípio da legalidade material no Brasil. **6.13.** Interpretação e princípio da legalidade – Interpretação econômica – Evasão fiscal e elisão – Distinções. **6.14.** Ainda sobre a elisão fiscal – o art. 116 do CTN. **6.15.** O princípio formal da legalidade da tributação e as medidas provisórias. **6.16.** O princípio da não surpresa do contribuinte (anualidade, anterioridade, lapsos temporais predefinidos). **6.17.** Exceções ao princípio da anterioridade e prazo nonagesimal. **6.18.** O princípio da anualidade – Seus reflexos na área tributária. **6.19.** O princípio da irretroatividade da lei fiscal – Ênfase no imposto de renda em primeiro lugar. **6.20.** O princípio da anterioridade – Mecânica de funcionamento em face dos diversos tipos de fatos geradores – Forma, lugar e tempo do pagamento da obrigação tributária – Reserva de lei. **6.21.** A irretroatividade da lei e a retrospectividade. **6.22.** A irretroatividade da lei, da jurisprudência e da decisão administrativa definitiva. **6.23.** Irretroatividade e ação rescisória. **6.24.** O princípio da igualdade ou do tratamento isonômico. **6.25.** O princípio do não confisco. **6.26.** O princípio do não confisco e as presunções legais. **6.27.** O não confisco como limite ao poder de graduar a tributação. **6.28.** O princípio da unidade federativa – Limitações ao tráfego de pessoas e bens no território nacional – Pedágio.

6.1. Princípios expressos e conexos

São princípios expressos na Constituição da República, em matéria tributária, conexos aos direitos fundamentais, os seguintes:

- A) legalidade formal e material da tributação (arts. 5º, II, e 150, I);

- B) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (arts. 5º, XXXVI, e 150, III, “a”);
- C) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja a anual, seja a nonagesimal (arts. 150, III, “b” e “c”, e 195, § 6º), também chamado de princípio da não surpresa;
- D) princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais (art. 150, V);
- E) princípio da isonomia tributária (arts. 5º, I, e 150, II);
- F) princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (art. 14 § 1º);
- G) princípio do não confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório), a teor dos artigos 5º e 150, IV;
- H) princípios da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (art. 153, § 2º);
- I) princípio da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (arts. 153, § 4º, I, e 156, § 1º);
- J) princípio da não cumulatividade do ICMS e do IPI (arts. 153, § 3º, II, e 155, I).

São princípios, entre outros, derivados do *sistema jurídico da Constituição*:

- A) o princípio federativo da uniformidade da tributação federal;
- B) o princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;
- C) o princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;
- D) o princípio da isonomia entre as pessoas políticas;
- E) o princípio da anualidade orçamentária, influenciando nos impostos periódicos;
- F) o princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;
- G) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato administrativo normativo de caráter fiscal;

H) o princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional.

Doravante nos ateremos ao estudo dos referidos princípios. Os que forem genéricos, daqui a pouco. Os que forem específicos, ao tratarmos dos impostos federais, estaduais e municipais. Depois dos princípios veremos as imunidades, genéricas e específicas, com a mesma metodologia.

Contudo, antes de estudar princípio por princípio, cabe dizer algumas coisas sobre os *princípios constitucionais tributários*. Ao ponto, portanto.

6.2. As funções dos princípios constitucionais

Para começar, ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões projeções de *direitos fundamentais*, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente *capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade*, além de valores *republicanos, federalistas e solidaristas*.

As modernas Cartas Constitucionais expressam que os direitos fundamentais são autoaplicáveis (Alemanha, Itália, Portugal, Espanha).

A nossa Constituição, no art. 5º, § 1º, prescreve tarjante que “as normas definidoras dos direitos e garantias individuais têm aplicação imediata.” O § 2º arremata: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros *decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*” (grifamos).

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF).¹

Os juízes, os tribunais, a Corte Suprema e a doutrina no Brasil não são insensíveis à valoração dos princípios. Pelo contrário. A aplicação dessa espécie normativa tem ocorrido com tanta frequência e de tal modo que muitos casos postos sob a análise do Poder Judiciário são resolvidos exclusivamente com base em princípios. Em alguns casos, foram corretamente compreendidos e aplicados. Noutros, são perceptíveis titubeios, vacilações, incompreensões. É natural que assim seja. De qualquer maneira,

alguns juristas já apontam estar ocorrendo, em verdade, uma aplicação exacerbada dos princípios, que ensejariam um ativismo judicial desmedido e muitas vezes pernicioso.

6.3. O controle de constitucionalidade das leis a partir da zeladoria dos princípios constitucionais

Vale dizer que todo o Direito Tributário brasileiro é controlável pelo Supremo Tribunal Federal a partir dos princípios constitucionais tributários. Nenhuma corte constitucional tem, em todo o orbe, tamanho rol de princípios para moldar o poder de tributar e proteger os direitos e garantias do contribuinte.

Dispõe o art. 150 da CF/88 que os princípios explícitos devem ser observados “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Com isso dispõe que as garantias do contribuinte estão entre os direitos e garantias fundamentais. Estes, a seu turno, repercutem no capítulo tributário da Constituição, assegurando ao contribuinte, por exemplo, a inafastabilidade do controle jurisdicional, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e remédios como o mandado de segurança e o mandado de injunção.

O Estatuto do Contribuinte é o outro nome da cidadania.

Finalmente, o Brasil possui – e, quiçá, é o único país do mundo – duas metodologias de acesso ao Poder Judiciário para o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos: o controle difuso com efeitos *inter partes* (mas que podem ser estendidos nos casos declarados de repercussão geral) e o controle concentrado com efeitos *erga omnes*. A sindicância da constitucionalidade do Direito legislado e dos atos administrativos é, portanto, escancarada. No campo procedimental multiplicam-se os instrumentos: ações diretas de inconstitucionalidade por ação ou omissão, com ampla legitimação de sujeitos, recursos extraordinários e ordinários, reclamação constitucional, mandados de segurança e de injunção, sem falar no Ministério Público como órgão de vigilância das leis em face da Constituição, com poderes extraordinários de provocação perante a Corte Suprema.

O Supremo Tribunal do Brasil é órgão todo-poderoso. Dispõe o art. 102 da Constituição Federal de 1988 sobre sua competência.

Por outro lado, o art. 103, com a nova roupagem que lhe deu a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, reportando-se ao art. 102, I, “a”, em que estão previstas a ação direta de inconstitucionalidade da lei em tese ou de ato normativo federal ou estadual e a ação direta de constitucionalidade também de lei em tese e de ato normativo federal, declina as pessoas legitimadas à propositura de tais ações.

Relevante, ainda, lembrar que a Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu os arts. 103-A e 103-B no Texto Constitucional. O primeiro trouxe ao nosso ordenamento jurídico a Súmula Vinculante, instrumento que pode servir na maior efetividade do Direito e reduzir o grau de insegurança jurídica a que estamos expostos. O art. 103-B, por sua vez, criou o Conselho Nacional de Justiça, cuja composição ficou a cargo da Magistratura, do Ministério Público, da OAB e, ainda dois cargos por indicação do Congresso Nacional.

Por oportuno, o Procurador-Geral da República é o chefe do Ministério Público da União, órgão autônomo e regido pelos princípios da unidade, indivisibilidade e independência funcional (art. 127, § 1º). É indemissível pelo Presidente da República, a não ser que o Senado consinta. Ficou corrigido o defeito das Constituições anteriores, porquanto o Procurador-Geral pode voltar-se contra os atos normativos do Presidente, notadamente medidas provisórias, e opinar independentemente como *custos legis* em defesa da ordem jurídica. Ademais, é escolhido entre os membros de carreira do órgão. Possui legitimação para ações em defesa de interesses difusos e coletivos, contra as pessoas políticas.

6.4. O princípio da legalidade formal e sua evolução em Portugal no Brasil

No Direito português,² avoengo do nosso, a primeira manifestação do princípio da legalidade dá-se com as Cortes de Coimbra de 1261, que firmaram a regra da criação dos impostos somente com o consentimento das mesmas.³ Em 1372, as Cortes de Leiria negaram à D. Fernando a generalização das sisas, condicionando a permissão à correção de abusos havidos recentemente. O fato de Portugal não ter passado verdadeiramente pelo regime feudal permitiu aos burgos e vilas uma iniciação ao consentimento orçamentário.⁴ Domingos Pereira de Sousa realça que D. João

convocara já as Cortes por vinte vezes, mas, para obter consentimento a um imposto destinado ao custeio da conquista de Ceuta, absteve-se de convocá-las para não tornar pública a empreitada. Ao tempo de D. Afonso V, este menor, as Cortes de Torres Novas, em 1438, estabeleceram que o lançamento de tributos era atribuição privativa das Cortes e não dos reis, o que não impediu,⁵ nas Ordenações Afonsinas, o ditado de que tal atribuição consistia em prerrogativa real, dependente, no entanto, da acordância do Conselho Real.

Nas Cortes de 1641, são votados novos impostos, entre os quais a Décima Militar. Alvará de 09 de maio de 1654 reafirmava que à Assembleia dos Representantes da Nação caberia a distribuição dessa contribuição direta. Soares Martinez⁶ situa em 1698 a última votação de tributos em Portugal antes do constitucionalismo.

Quanto à evolução do princípio da legalidade como consentimento legislativo em terras lusitanas, dá-nos uma boa resenha Domingos Pereira de Sousa.⁷

Em 1822 foi promulgada a primeira Constituição portuguesa, porém ainda monarquista. Retirou do Rei o poder de “impor tributos, contribuições ou fintas”, atribuindo às Cortes, independentemente de sanção real, a função de “fixar anualmente os impostos, e as despesas públicas”.

O preceito foi inserido de maneira semelhante nas Cartas de 1826 e 1838. Já a Constituição de 1911, primeira republicana, trouxe uma grande inovação, consagrando expressamente o princípio da legalidade entre as garantias dos cidadãos portugueses e dos estrangeiros residentes no país.

A Constituição de 1933, salazarista, assegurava como direito dos nacionais não pagar impostos que não tivessem sido estabelecidos em harmonia com a Carta. Mas, curiosamente, o diploma também dispunha caber à lei a fixação dos princípios gerais relativos aos tributos.

Enfim, a atual Constituição Portuguesa, que data de 1976. Em seu art. 103 estabelece o princípio da legalidade nos seguintes termos: “2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

Como se pode verificar, também entre os portugueses a luta entre a Coroa e os

parlamentos recheia a história do princípio da legalidade.

Distinga-se, portanto, as épicas lutas em todos os quadrantes pelo princípio da legalidade e a sua instauração efetiva, obra do constitucionalismo. O que se passou em Portugal reflete o que ocorreu na França, na Inglaterra e alhures.

Observemos, doravante, a evolução entre nós do princípio da legalidade em sentido formal, como relatado por Aliomar Baleeiro⁸ até a Constituição de 1967, emendada em 1969 e que vigorou até 1988. Registra o professor que, “no período colonial, as tributações geralmente eram aprovadas, por períodos definidos, pelos Senados das Câmaras, isto é, pelos representantes dos contribuintes eleitos para a vereança municipal”.

Pouco tempo após a independência do Brasil, sobreveio a Constituição Imperial de 1824, cujo art. 171 estipulava que todas as contribuições diretas, salvo aquelas previstas no próprio texto constitucional, seriam anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral, embora continuassem em vigor até que fosse publicada a sua derrogação ou substituição. O diploma não se referia à lei, ao menos não de maneira expressa.

Em 1889 findou-se a monarquia pela espada do Marechal Deodoro da Fonseca. Um biênio mais tarde, foi elaborada a primeira Carta republicana brasileira, que firmou em seu art. 70, § 30º: “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”. Informa-nos Baleeiro que, não obstante o texto se referisse a apenas uma das espécies tributárias, parcela da doutrina, com espreque no constitucionalismo norte-americano, aplicava a regra às outras exações, como a taxa.

Com a Revolução de 1930 e sob o influxo da Guerra Paulista ocorrida em seguida, uma nova Constituição foi promulgada em 1934. Tratando do princípio da legalidade, dispunha seu art. 17, VII, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos”. Vale o destaque de que tal dispositivo se encontrava no Título I da Lei Maior, destinado à organização federal, e não no Título III, concernente aos direitos dos indivíduos.

Pouco tempo durou essa Constituição, porquanto, em 1937, Getúlio Vargas

perpetrou o Golpe do Estado Novo e a substituiu por outra, outorgada. E, enquanto durou a ditadura varguista, “a matéria fiscal permaneceu sob o regime de uma disposição transitória [da Carta] – o art. 180, que autorizava o Presidente da República a expedir decretos-lei enquanto não se reunisse o Parlamento”.

Pressionado, Getúlio Vargas renunciou em 1945, elegendo-se no mesmo ano uma Assembleia Constituinte. Dos seus trabalhos resultou a Constituição de 1946, que deslocou novamente o princípio da legalidade para o título que versava sobre os direitos dos cidadãos brasileiros e dos estrangeiros aqui residentes. Nesse sentido, dispunha o art. 141, § 34º, da Lei Maior: “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça [...]”.

Diante da suposta ameaça comunista, mais um golpe foi perpetrado, dessa vez pelos militares, em março de 1964. Pois bem. No ocaso do governo do Marechal Castelo Branco, outorgou-se a Constituição de 1967, cujo art. 150 reproduziu, praticamente na integralidade, a redação original do art. 141, § 34º, da Carta de 1946. Nada obstante, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o princípio da legalidade passou a ser previsto no art. 19 noutros termos, ressaltando a possibilidade de os entes federados instituírem ou aumentarem tributos sem lei nos casos previstos pela própria Lei Fundamental.

Enfim, com a redemocratização definitiva de nosso país, necessário se fez repelir o diploma de 1967. Destarte, no ano de 1988, foi promulgada a Carta atualmente em vigor, apelidada por alguns de “Constituição Cidadã”, eis que consagradora de diversos direitos e garantias fundamentais. Uma delas é, a rigor, o princípio da legalidade na esfera tributária, que passou a constar do art. 150, I, com a seguinte redação: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” Não há aqui, percebe-se, qualquer exceção.

6.5. Legalidade, lei delegada e medida provisória

A legalidade formal, vimos de ver, depõe nos parlamentos, ou seja, no Poder Legislativo, a competência para instituir os tributos.

Até o presente vimos o princípio, quer quanto aos motivos como quanto às circunstâncias e as matérias, em que pese o desconfortável fenômeno da *omissão legislativa*, muitas vezes apontada como responsável pela distribuição ao Executivo de poderes legiferantes.

Presentemente, entre nós, dois instrumentos permitem ao Executivo legislar: a lei delegada e a medida provisória.

É tese nossa, de longa data, vencida, mas sem que nos convençamos de nossa desrazão, que, em *matéria penal e tributária*, descabe lei delegada ou medida provisória, como veremos mais à frente. Para logo advertimos que a Suprema Corte brasileira admite medida provisória em matéria fiscal. Admite, pois, exceção ao princípio da legalidade formal.

6.6. Os princípios da legalidade, anualidade, tipicidade, irretroatividade e anterioridade, todos juntos

Tanto quanto o Direito Penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. O *jus puniendi* e o *jus tributandi* foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, repete-se por toda parte: *nullum tributum, nulla poena sine lege*. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.

É preciso, como nunca, fixar o real alcance dos princípios basilares que respaldam o exercício do poder de tributar e garantem os direitos dos contribuintes:

- a) o princípio da legalidade;
- b) o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício de sua aplicação;
- c) o princípio da irretroatividade da lei tributária, a não ser para beneficiar.

Os princípios jurídicos da legalidade, seja formal, seja material (tipicidade), anterioridade e irretroatividade da lei tributária encontram justificação singela e

promanam diretamente da experiência dos povos:

- a) o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras;
- b) o princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades;
- c) o princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de se assegurar às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei.

Indiretamente, a existência desses princípios obriga os governantes a planejarem com um mínimo de seriedade e antecedência a política tributária.

Sabedor o Executivo de que a sua política tributária para o próximo ano será necessariamente discutida nos parlamentos, certamente procurará fundamentar sua proposta sopesando os reflexos econômicos, sociais e políticos que hão de resultar para a comunidade. Cessa a improvisação, a irresponsabilidade e o imediatismo com que muitas vezes os governos autoritários praticam a tributação, ao arrepio dos mais mezinhos princípios jurídicos, desorganizando a economia e desorientando a comunidade. O respeito aos princípios jurídicos, acima delineados, por parte dos governantes, em contrapartida, acarreta três efeitos de suma importância:

- a) assegura aos governados tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação;
- b) assegura ao governo o respeito dos governados;
- c) compartilha o governo com o parlamento a responsabilidade pelos rumos da política tributária, como sói acontecer nas verdadeiras democracias.

Ficam, assim, assentadas, desde o preâmbulo, as implicações políticas que tais princípios jurídico-constitucionais trazem no seu bojo, assim como a amplitude dos seus desdobramentos sobre os interesses das comunidades organizadas em nação.

Advirta-se, ademais, que os referidos princípios são conexos e entrecruzados. O princípio da legalidade exige lei para a regulação dos tributos, enquanto o da anualidade se reporta à eficácia anual que a lei tributária obtém da sua inserção no orçamento. O princípio da anterioridade se fixa na necessidade da existência prévia da lei em relação ao exercício da cobrança ou exigência do tributo.

Noutro giro, pode-se afirmar que o princípio da legalidade tem supedâneo na requisição do *nullum tributum sine lege*, enquanto os demais trabalham a ideia da *lege proevia* (prévia lei). O que os diferencia é exatamente a lei a que se referem conectada com tempo do contribuinte. No caso do princípio da anualidade, é a lei material inserida no “tempo” do orçamento.

Nos casos da irretroatividade e da anterioridade, é a lei material em relação ao futuro e ao passado. Quanto ao fato passado, não pode a lei retroagir para dizê-lo jurígeno, gerador de obrigação. Quanto ao fato futuro, deverá a lei, previamente, defini-lo como demiúrgico (criador de dever jurídico-tributário). Não se discute a importância dos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e anualidade. Por irrecusável, veja-se a conexão com as necessidades cada vez mais presentes do princípio da segurança jurídica.

Entre os publicistas da vanguarda, a *essentialia* do conceito de segurança jurídica residiria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas. A meta da segurança jurídica seria, então, assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei.

Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e a incerteza proteiforme das portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da proteção da confiança.

Relata Alberto Pinheiro Xavier,⁹ na sua preciosa monografia sobre os princípios da legalidade e da tipicidade, que na Alemanha o Tribunal Constitucional proclamou ser imperativo de qualquer Estado de Direito a defesa do princípio da confiança na lei fiscal, segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança no quadro jurídico delas decorrentes (quadro este

onde estaria escrita a relação completa dos deveres e encargos tributários do contribuinte).

E arremata o grande tributarista luso-brasileiro,¹⁰ realçando o lado material do princípio: “como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei.”

A cita vem a calhar porque exprime a razão pela qual o princípio da legalidade em matéria tributária requer, definitivamente, como pressuposto normativo, a reserva absoluta de lei formal. As novas e sempre crescentes atribuições do Estado intervencionista têm distorcido a visão de certos princípios jurídicos, cuja pureza é dever do jurista distinguir e defender. As concepções do Estado-Providência ou do Estado de Direito Social procuram privilegiar a atuação estatal, visualizada mais como realização de fins do que como execução *ex officio* do Direito. Com isto, procura-se esmaecer a força do princípio da legalidade para que possa a Administração interferir no *munus* da tributação. Esta é uma orientação cuja perversidade cumpre combater.

Admite-se, até, que ao juiz se conceda algum poder decisório, decorrente da interpretação que, indiscutivelmente, é obrigado a proceder para aplicar a lei contenciosamente. Muitas vezes, sua função resulta até mesmo em defesa dos direitos do cidadão-contribuinte, esmagado pela aplicação *ex officio* da lei tributária com abuso de poder pela Administração. A esta é que se não concede nenhum poder na feitura da lei, devendo aplicá-la tal qual é (ou deve ser). Daí o princípio da reserva absoluta de lei formal. Protege-se a pessoa humana dos abusos e inconstâncias da Administração, garantindo-lhe um “estatuto” onde emerge sobranceira a segurança jurídica, o outro lado do princípio da confiança na lei fiscal, a que alude a doutrina tedesca.

6.7. O princípio da legalidade como princípio fundante dos demais princípios da tributação

O princípio da tipicidade ou da legalidade material

Ao iniciar o estudo dos grandes princípios reitores da tributação, anunciamos que

eles eram conexos e entrecruzados. O asserto, posto que verdadeiro, não encerra toda a verdade. É que *anterioridade*, ou *anualidade*, ou lapso temporal (princípio da não surpresa do contribuinte), tipicidade (especificação do conteúdo da lei tributária) e *irretroatividade* (negativa de efeito retro-operante à lei) são subprincípios que florescem do tronco robusto do princípio da legalidade ao longo da história.

A seguir mostraremos a evolução do princípio da legalidade e como dele surgiram os outros que lhe são conexos.

O princípio da legalidade, aspiração genérica dos povos, no campo específico da tributação, despontou em vários lugares como já vimos. Convencionou-se, porém, tomar como marco histórico a *Magna Charta* imposta a João Sem Terra pelos barões normandos, consignando numa de suas prescrições a frase *no taxation without representation*. Ao lume dessa insurgência contra o poder unipessoal de tributar, o princípio incorporou a conotação de autotributação, por isso que a ideia da imposição passou a depender da audiência de um conselho indicado pelos governados. É claro que os barões daquele tempo não foram eleitos pelo povo, nem a representação por eles pleiteada aparentava o feitio dos atuais parlamentos. Não obstante, desde então, ao poder de tributar associou-se o ideal da representação popular, ainda que o consentimento pudesse ser dado diretamente ao príncipe, por conselhos nem sempre representativos.

Antes de 1215, feros conquistadores normandos oriundos do continente francônio haviam dominado os gentios da ilha inglesa. Os seus descendentes tornaram-se senhores de terras e de servos. Os novos cavaleiros andantes saíram dos seus castelos, sobre a Inglaterra dominada, para impor ao Rei do mesmo sangue e de igual estirpe o contrapeso dos seus poderes feudais. Como já observado por Celso de Albuquerque Mello no ensaio “Direito do Homem na América Latina”, encartado na obra coletiva *Crítica do Direito e do Estado*,¹¹ a *Magna Charta* não passou de um pacto de elites entre os barões normandos e o Rei João Sem Terra. Averba textualmente:

“Se no futuro ela veio a ser um dos documentos invocados pelo liberalismo, na sua origem nada mais era do que instrumento a beneficiar ínfima parcela da população

e o seu texto ficou em latim por mais de duzentos anos, a fim de que o grosso da população não pudesse invocá-la em sua defesa.”

Inobjetável. Os ingleses, na época, eram analfabetos, e os barões não escreviam em latim. Mandaram, por isso mesmo, que os bispos a redigissem na língua culta. Pérfida Albion.

A preeminência de um Poder sobre o outro nas configurações concretas da tripartição varia entre as nações do Ocidente em razão de suas respectivas experiências históricas.

Na Inglaterra, marcada pela multissecular luta entre a opressão da Coroa e o Parlamento, o prestígio é deste último. Para ele convergem as aspirações da Nação. É o estuário das liberdades e o guardião dos grandes documentos históricos institucionais. Após o sufrágio universal, no Parlamento concentram-se *poder e vontade*. Lá o Legislativo *tudo pode*, embora pouco ouse e muito conserve.

Nas colônias da América do Norte, marcadas pela perseguição da casa de Westminster, que fazia leis de intromissão, embaraçando a vida dos colonos, emigrados da Inglaterra em busca da paz, segurança e prosperidade no novo mundo, a desconfiança era justamente ante o Poder Legislativo, gestor da agressão. Os pais da pátria, por isso, logo cuidaram de coibir o Legislativo da nascente federação. Inventaram o veto presidencial e permitiram o controle jurisdicional das leis e dos atos administrativos através da expansão do avelhantado instrumento do *due process of law*, espécie de salvo-conduto para a construção pretoriana, em nome do princípio da *razoabilidade*. Na América impera o *judicial review*, privilegiando o Judiciário.

Na França o rei era tudo (*L'État c'est moi*). O rei fazia a lei e seus prepostos a aplicavam e, segundo seus desígnios pessoais, julgavam as demandas do povo. A revolução aboliu o *ancien régime*, o rei, a Monarquia, o Estado e tudo o mais. A república burguesa reinventou o Estado e suas funções, pondo a lei, expressão de uma abstrata e soberana vontade geral, em lugar da vontade unipessoal do rei. Enquanto na Inglaterra confiou-se no Parlamento, na França passou-se a idolatrar a lei, a ponto de o Judiciário tornar-se um departamento do Executivo, este, servo da Convenção Nacional. Bastou isso e mais a crença na racionalidade da lei para que se chegasse à

equivocada visão do juiz como um mero autômato aplicador de normas prontas e acabadas.

No plano histórico, a Alemanha e a Itália com suas cidades-estado não contribuíram com experiências marcantes para o tesouro jurídico da tripartição dos Poderes, tampouco a Rússia com os seus czares e o Japão sob o xogunato. Maquiavel não passou de um áulico conselheiro de tiranos, e a Alemanha só conheceu verdadeiramente a democracia, tirante o suspiro romântico de Weimar, após a Segunda Guerra Mundial, sob o tacão de seus vencedores, que a impuseram.¹²

Nós, os brasileiros, somos herdeiros culturais, no plano jurídico, das influências francesas e norte-americanas. Talvez por isso estejamos a meio-termo entre o *judicial control* dos americanos e o dogma da *légalité* provindo de França. Além disso, o nosso juiz, enquanto instituição, é um pouco o funcionário submisso do poder real português, de cujo aparato descendemos. É chegada a hora de fortificar o Poder Judiciário no Brasil, até porque a Constituição de 1988 consagra profusamente a supremacia do Judiciário em prol da cidadania. Que avulsem os princípios, sob a guarda dos juízes, a orientar a aplicação das leis aos casos concretos.

Com o evoluir dos séculos, o princípio da legalidade da tributação vai incorporar outra conotação. Isto ocorre precisamente com o surgimento da teoria e da prática da tripartição de Poderes, na esteira de uma concepção na qual o Estado, antes, uno, aparece, necessariamente, dividido, com três Poderes, exercentes de três funções: a de criar a lei, deferida ao Legislativo, a de aplicar a lei de ofício, entregue ao Executivo, e a de dirimir os conflitos em razão da aplicação da lei, cometida ao Judiciário.

Nesse contexto, o princípio da legalidade da tributação assume a conotação de norma feita pelo Poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória. Noutras palavras, a tributação passa a exigir lei escrita (*lex escripta*) em sentido formal (ato do Congresso) e material (norma impessoal, abstrata e obrigatória). A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que, mesmo nos países de Direito Consuetudinário, o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a *lex escripta* e *stricta* decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos

para fazer leis, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo, e o juiz, do poder de fazer a lei tributária. *O jus tributandi*, antes, apanágio dos reis, é, agora, indeclinável função dos parlamentos. Como corolário, a delegabilidade seria trair o parlamento, o povo. Ao Executivo restou a função de aplicar a lei tributária *secundum legem*, através de decretos, regulamentos, portarias e instruções.

Uma terceira conotação irá adquirir o princípio da legalidade. Com a complexificação das sociedades modernas e o acendramento dos negócios, as sociedades passam a exigir que a lei tributária seja prévia (*lex proevia*), de modo que as pessoas, os contribuintes, possam conhecer, com antecedência, os seus encargos fiscais. Dessa exigência nasce o princípio da não surpresa do contribuinte que irá se realizar, sempre, pela postergação dos efeitos da lei fiscal após a sua publicação (anualidade, anterioridade, lapsos temporais de 60, 90 e 120 dias). O importante é que a lei tributária não tenha eficácia imediata, que haja um intertempo entre a *existência* e a *eficácia*, entendida esta última como a aptidão da lei para produzir os efeitos que lhe são próprios.

O princípio da não surpresa da lei fiscal, seja pela anterioridade, seja pela anualidade, seja por fórmulas de tempo determinado, recoloca a irretroatividade da lei de forma peculiar. Sendo a lei fiscal uma lei que prevê *atos jurígenos*, não basta que esta cobre eficácia bem após a publicação (intertempo entre a existência e a eficácia da lei); é necessário que os fatos geradores, previstos em abstrato e genericamente na lei, só possam se realizar após o regime eficaz, nunca antes. Vale dizer, a lei fiscal vigente não produz efeitos a não ser depois de adquirir eficácia.

A quarta conotação que se integra no princípio da legalidade da tributação é a de que a lei fiscal deve conter norma clara (*especificação*). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (*hipótese de incidência*) e a *consequência jurídica* imputada à realização do fato jurígeno (*dever jurídico*). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia; deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o *legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais*. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte

conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a *interpretação aplicativa do Executivo*. Isto posto, revela-se porque os princípios da *legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade* são princípios conexos e entrecruzados, como averbado *ab initio*.

Faz-se necessário, todavia, encetar quatro observações quanto ao princípio da *tipicidade*, o qual *nunca é expreso* nas Constituições e nas leis *nominalmente*. *Tipicidade* ou *precisão* conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material.

Por primeiro, é preciso dizer que, enquanto a legalidade formal diz respeito ao veículo (*lei*), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (*norma*). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. O princípio da legalidade originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário fossem rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de *tipificar* a relação jurídico-tributária.

Por isso, em segundo lugar, é preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário, como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeat* – como, onde, quando pagar o tributo). *Tipificada*, isto é, rigorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro, envolvendo o *descriptor* e o *prescritor*, para usar a terminologia de Lorival Vilanova. Assim, se a lei institui imposto sem alíquota, não pode a Administração integrar a lei. Esta restará inaplicada e inaplicável...

Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade,

assim como diminuir e afrouxar a pena *a posteriori*. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas *fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis*.

Cumprir observar, portanto, que a ideia tipificante abomina o concurso da Administração e do Judiciário na *estruturação da lei fiscal*. Todavia, importa notar que a tarefa *tipificante*, quando acentua o papel da lei, não significa que *uma só lei* tipifica o tributo. A tipicidade do tributo, de suas espécies, dos impostos em particular, em face do nosso sistema constitucional, congrega o concurso da Constituição, das leis complementares e das leis ordinárias. O perfil típico de um tributo é normativo, para atingi-lo é necessário o amálgama de várias leis, inclusive das isençiais.

Certo, para saber a delimitação precisa do fato jurígeno, somos obrigados a excluir do seu contexto todos os fatos particulares que as previsões de imunidade e de isenção, constantes do diploma constitucional e das leis, respectivamente, determinam. E, para quantificar o dever, devemos conhecer todas as minorações determinadas nas leis. Em suma, pela exaustão da matéria tributária nas leis, fica estabelecido que a interferência do Estado na esfera da propriedade e da liberdade dos cidadãos, através do exercício da tributação, é matéria reservada exclusivamente às leis prévias em sentido formal e material. Eis aí a importância e o conteúdo do denominado princípio da tipicidade, extensão lógica do princípio da legalidade material.

A demonstrar a íntima relação entre legalidade e tipicidade, há que fazer referência ao art. 97 do CTN:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado c

disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Aqui é o conteúdo que interessa. O conteúdo da lei, daquilo que está reservado à lei (legalidade material).

O Código Tributário brasileiro dispõe enfaticamente que *somente a lei pode estabelecer* as matérias relacionadas acima. Estas, em conjunto, formam a própria estrutura da norma tributária: definição do *fato gerador*, fixação das *bases de cálculo e alíquotas*, a majoração do tributo e mais a estatuição das infrações à lei fiscal e de suas penalidades. Por esta via consagra-se o princípio da tipicidade, que é exauriente (legalidade material).

Conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o *princípio da tipicidade*.

Equipole ao seguinte: se a lei for omissa, ou obscura, ou antitética em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna por analogia. É dizer, em Direito Tributário, a tipicidade é cerrada, oferecendo resistência ao princípio de que o juiz não se furta a dizer o direito ao argumento de obscuridade na lei ou de dificuldades na sua inteligência. Na área tributária, o juiz deve sentenciar, é certo, mas para decretar a *inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa* somente suprível através de ato formal e materialmente legislativo.

Por último, mas não menos importante, tenha-se em mente que o princípio da

tipicidade não torna o juiz mero autômato. Como vimos, a tipicidade da tributação decorreu da necessidade de tornar a lei fiscal clara contra o subjetivismo que antes penetrava em seu conteúdo, à vontade do rei, por seus “ministros”. Ora, quando o legislador não faz norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível a sua abrangência: *in dubio pro contribuinte*. Quando não há modo de aplicar a lei, por faltar-lhe elemento essencial, o juiz decreta a sua inaplicabilidade: *nullum tributum sine lege*. Quando a lei fere princípio constitucional, como o da igualdade ou da capacidade contributiva (que está no fundamento do princípio da isonomia tributária), ou o do não confisco, o juiz anula a lei em arguição direta ou *incidenter tantum*. Quando a lei, apesar de tudo, é válida do ponto de vista formal e material, mas é injusta em relação a um contribuinte em particular, por faltar-lhe capacidade contributiva, o juiz pode decretar a prevalência do princípio constitucional sobre a lei e retirar a tributação sobre aquele contribuinte em particular (isenção judicial). Estamos aqui indo ao extremo do afazer jurisdicional. Quando a Administração aplica a lei *à la diable* ou *dilarga* a sua compreensão, o juiz anula o ato administrativo ou o reduz à sua real dimensão *secundum legem* (a rigor, é o próprio art. 99 do digesto tributário quem afirma: “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos [...]”).

Noutras palavras: o princípio da tipicidade contemporâneo da tripartição dos Poderes não controla mais o juiz; é instrumento de controle em mãos do juiz. Controlados, em verdade, são o Legislativo e o Executivo. Os beneficiários são o cidadão e a cidadania.

Entre nós, como está na Constituição de 1988, o princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa, suficiente).

A legalidade da tributação, dizia Pontes de Miranda, significa o povo tributando a si próprio. Traduz-se como o povo autorizando a tributação através dos seus representantes eleitos para fazer leis, ficando o príncipe, o chefe do Poder Executivo – que cobra os tributos –, a depender do Parlamento.

O princípio vige e vale em todo o território nacional, subordinando os

legisladores das três ordens de governo da Federação. Nenhum tributo (gênero), tirantes as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado ou minorado) *sem lei*. Há o princípio da legalidade na instituição e na majoração dos tributos, como especialmente dita a Constituição.

Como é sabido, a Constituição não cria tributos, senão que dá competência às pessoas políticas para instituí-los e alterá-los. Destarte, o princípio da legalidade tem como destinatários os poderes legislativos da União, dos Estados-Membros, incluindo o Distrito Federal, e dos Municípios. Só se tributa e altera tributo por lei. *Nullum tributum, nulla poena sine lege*.

6.8. Exceções ao princípio da legalidade na instituição e na majoração de tributos

Isto posto, pela Constituição vigente, todo e qualquer tributo, em princípio e por princípio, deve ser criado por lei: federal, estadual ou municipal, dependendo do tributo. De não olvidar, contudo, que certos impostos federais só podem ser instituídos por lei complementar. Tais os casos dos restituíveis (empréstimos compulsórios), do incidente sobre grandes fortunas e dos que decorrem da competência residual da União, inclusive os afetados (contribuições especiais), a teor dos arts. 148, 153, VII, 154 e 195, § 4º.

Todavia, anote-se, há exceções ao princípio quanto à majoração (ou minoração) de tributos. Os impostos de importação, exportação, IPI e IOF podem ter sua alíquotas alteradas e, pois, aumentadas, sem prévia lei, por simples ato administrativo (art. 153, § 1º); não bastasse, tal veículo normativo também é hábil para reduzir ou restabelecer as alíquotas da CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4º, I, “b”). Em todos esses casos, porém, devem ser atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa, que, se não existir, obstará a franquia concedida ao Executivo federal.

De resto, estando as pessoas políticas sujeitadas ao princípio da legalidade, a exceção a ele não pode ser regulada pela própria pessoa que sofre a constrição, no caso, a União Federal, beneficiária da licença para operar as alíquotas desses quatro impostos e da referida CIDE com a possibilidade de majorá-las. É necessário

portanto, que uma lei nacional¹³ ou um dispositivo dela forneça as condições e os limites necessários a que possam as alíquotas do II, IE, IPI e IOF sofrer alterações. (dispositivo constitucional, está à vista, é de eficácia limitada (*not self-executing*), em que pesem duntas opiniões discrepantes, ao argumento de que, em relação aos impostos alfandegários e ao IPI, existem leis autorizativas aproveitáveis, o mesmo ocorrendo com o IOF.

Discordamos, visto que tais autorizações são velhas, em dessintonia com a Constituição, e estão em desacordo com o sistema ora implantado. Regras claras devem ser emitidas pelo Congresso Nacional para disciplinar a espécie.

Enfim, impende ressaltar que vigora o entendimento segundo o qual a majoração do tributo não se confunde com a atualização de sua base de cálculo, na medida em que este último agir se destinaria apenas a compensar, em favor dos Fiscos, os efeitos do processo inflacionário. Destarte, ao contrário da elevação do tributo, a correção monetária de sua base de cálculo pode ser feita mediante decreto do Poder Executivo, desde que respeitado o índice oficial como limite máximo da operação.¹⁴

6.9. Os convênios de Estados-Membros relativos ao ICMS e o princípio da legalidade

O art. 155, XII, diz caber à lei complementar, na letra “g”, “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*” (grifamos).

É ver bem. O que cabe à lei complementar é regular o modo como (*modus faciendi*) se processarão os convênios. Evidentemente, a lei complementar não poderá deferir a um colegiado interestadual de funcionários públicos poderes para dar e tirar tributação (isenção e reduções e suas revogações) *sem lei*, contra o princípio da legalidade. Estes convênios não são invenção do constituinte de 1988. A Carta de 1967 os previa, numa outra redação menos precisa, e a Lei Complementar nº 24/75 cumpria a função de regular os convênios. O caso é que extrapolou e excedeu os limites processuais que lhe tinham sido balizados e acabou por transformar estas assembleias de Estados em verdadeiras Assembleias Legislativas de Estados-Membros, sem legisladores eleitos, contra o espírito da Constituição.

Inexplicavelmente, o Judiciário tolerou o agravo.

Convênio é acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-Membros. A esta comparecem *representantes* de cada Estado indicados pelo chefe do Executivo das unidades federadas. Não é, assim, o representante do povo do Estado que se faz presente na assembleia, mas o preposto do Executivo, via de regra um Secretário de Estado, usualmente o da *fazenda* ou das *finanças*. Nestas assembleias, são gestados os convênios, ou melhor, as propostas de convênios. Em verdade, o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembleias Legislativas – casas onde se faz representar o povo dos Estados – ratificam os convênios pré-firmados nas assembleias.

Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do Executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*.

O princípio da legalidade da tributação e da exoneração abarca por inteiro a disciplina do tributo e dos seus elementos estruturais. Sendo a isenção, a fixação das bases de cálculo e das alíquotas, a não cumulatividade, a remissão, a concessão de créditos fiscais e sua manutenção *matérias sob reserva de lei*, como admitir que um mero Secretário de Governo, agente do Poder Executivo, capaz só de praticar atos administrativos, possa pôr e tirar, restabelecer, graduar, reduzir ou aumentar a tributação?

Caso isto fosse possível, derogado estaria o princípio da legalidade da tributação, e vulnerado o arquiprincípio da separação dos Poderes, pressupostos da República e do Estado de Direito.

Não, o Secretário de Estado e seus assessores, tecnocratas, são meros funcionários subalternos, posto que especializados. A primeira rodada dos convênios – em assembleia de Estados – é com eles que se realiza. Juridicamente, o principal vem depois, com a ratificação do que eles combinaram. A juridicidade sobrevém quando a decisão tomada em convênio é aprovada pelas Assembleias Legislativas estaduais, pressuposto indeclinável de eficácia.

No concernente ao tema – o mecanismo dos convênios –, a Lei Complementar nº 24 contém uma descrição legal de norma técnica absolutamente inválida. É a seguinte:

“Dentro do prazo de quinze (15) dias contados da publicação dos convênios no *Diário Oficial da União*, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.” *Esta fórmula desconforme com a Constituição é inválida. O convênio só pode valer se ratificado pelo Legislativo estadual.*

Ora, é rematada sandice admitir possa um mesmo Poder praticar um ato e, depois, ele próprio, homologá-lo...

Ratificar ato na entrosagem da Teoria da Tripartição dos Poderes significa técnica de harmonização. A homologação, na espécie, só faria senso se declinada ao Legislativo.

É que os convênios, de início, são atos formalmente administrativos e materialmente legislativos. Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos porque dimanam de órgão administrativo colegiado (assembleia de funcionários representantes do Poder Executivo dos Estados). Sob o ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto). Como o princípio da legalidade, para pôr e tirar o tributo, *exige lei em sentido formal* – proveniente de órgão legislativo –, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos Estados teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de *lei*.

A reserva de convênios para a concessão e revogação de isenção e demais fórmulas exonerativas não significa que as exonerações, em tema de ICMS, pertençam com exclusividade ao Poder Executivo dos Estados. A reserva de lei ou, se se prefere, o princípio da legalidade, permanece no que tange às exonerações tributárias. O convênio, seu processo, começa nas assembleias de Estados federados, mas termina nas Casas legislativas, onde recebem ratificação e conteúdo de lei.

O mestre Geraldo Ataliba procede a uma interessante comparação entre os convênios assinados pelos Estados-Membros e os tratados internacionais subscritos pela República brasileira, aduzindo que tanto um quanto outro “só podem preencher as exigências do princípio da legalidade” se ratificados pelos respectivos Poderes

Legislativos – Assembleia Legislativa e Congresso Nacional.¹⁵

Ante o exposto, na medida em que a Lei Complementar nº 24 atribui ao próprio Poder Executivo a incumbência de ratificar as decisões tomadas por seus agentes nas assembleias de Estados, com isto está fraudando a Carta, traindo o seu espírito e negando – o que é pior – os princípios da legalidade e da separação dos Poderes, pilares da *ordem jurídica vigente*.

Convém rememorar, a esta altura, o que foi exposto neste trabalho sobre a complementação das regras da Constituição e sobre a natureza e função da lei complementar na técnica brasileira.

Na oportunidade, ficou assente que a lei complementar não poderia alterar o *ditado constitucional*, porque isso equivaleria a reconhecer ao legislador pós-constitucional poder de emenda permanente e contínuo (o poder de reformar a Carta, inovando-a).

Atribuir ao Executivo o poder de ratificar os convênios celebrados nas assembleias de Estados, indubitavelmente, fere a Constituição, pois *muda* o sentido do preceito complementado (emenda não permitida à Carta). O constituinte jamais pensou em conferir aos Executivos estaduais o poder de ratificar (que, de resto, implica o poder de rejeitar). E jamais pensou por duas razões: a) por força do princípio da separação dos Poderes; e b) em razão do princípio da legalidade.

O primeiro consagra, para a República e a Federação, a tripartição do Estado em três Poderes, e o segundo submete à lei, em sentido formal e material, o poder de pôr e tirar a tributação. Estes princípios são supraordenados. São arquiprincípios, tanto que sequer podem ser objeto de emenda. Por isso, estes princípios definem e imantam toda a organização constitucional do Estado brasileiro. Nesses termos, a oração “... e ratificados pelos Estados” há de ser entendida à luz de tais princípios reitores. Há que ser entendida como necessidade de o Poder Legislativo do Estado ratificar o convênio celebrado pelo Executivo. O constituinte não pode ser incoerente. O Direito não admite comandos antitéticos. Nenhum dispositivo constitucional pode ser interpretado isoladamente (a lição é tão avelhantada que sequer deveria ser repisada).

A norma técnica que condiciona o mecanismo dos convênios, dessarte, há que ser descrita em atenção ao arcabouço constitucional como um todo, e não apenas em

função da estrita literalidade da fórmula legislativa.

Neste ponto, a Lei Complementar nº 24 é manifestamente inconstitucional. A ratificação mencionada deve ser entendida como sendo do Legislativo. Em consequência, os demais artigos da lei complementar que seguem o artigo recém-comentado são inválidos *ex radice* e conflitam com a Constituição de 1988.

Autores há que pensam ser o convênio um ente legislativo que se sobrepõe às legislações estaduais e federais relativas ao ICMS. Ora, isto não se dá. A norma tirada em convênio e ratificada pelo Legislativo estadual não se contrapõe nem se superpõe à legislação do Estado-Membro. É legislação do Estado-Membro. Tampouco são os convênios normas complementares das leis e dos decretos estaduais, como pretendeu Fábio Fanucchi (art. 100, IV, do CTN).

Os convênios de Estados para conceder e revogar isenções são diversos daqueles outros de que trata o CTN no art. 100 e que lá foram postos no interesse de programas conjuntos de fiscalização e arrecadação. Estes se circunscrevem a complementar miudamente as leis e decretos em função dos quais são celebrados, não podendo se contrapor aos mesmos. Seu alcance, deles, restringe-se ao das leis a que servem.

Diferente é o convênio de que estamos a cuidar. Este tem um “processo legislativo” que começa nas reuniões dos Estados-Membros e termina nas Assembleias Legislativas de cada um deles, ganhando, aí, o conteúdo e o *status* jurídico de lei em sentido formal e material.

Isto exposto, a técnica dos convênios reflete o dever-ser do processo legislativo de que se utiliza o Estado-Membro para exercer sua competência exonerativa em relação ao ICMS. Os convênios de Estados expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação, e a realidade de um imposto nacional. Titulado à competência do Estado-Membro, teve de ser intensamente preordenado pela União, que, depois, não contente, através de normas gerais, continuou a policiar o gravame de modo a resguardar o que se convencionou chamar de interesse nacional. A fórmula dos convênios como meio hábil para pôr e tirar isenções, assim como para partilhar técnicas exonerativas outras, ao mesmo tempo em que afastou a União da difícil e até mesmo ingrata tarefa de interferir na administração jurídica do imposto,

cometeu aos Estados-Membros – que, em conjunto, formam a Federação – o mister de se autopoliciarem no tocante ao exercício da competência tributária exonerativa.

Os convênios de Estados são uma invenção do Direito brasileiro e cumprem missão de assinalada importância.

Para muitos, é símbolo da castração da competência do Estado-Membro em matéria exonerativa.

Bem, efetivamente, na medida em que a competência exonerativa em tema de ICMS – principal imposto das unidades federadas – vê-se obstada de exercício unilateral, a consideração é verdadeira. É preciso cogitar, todavia, que o ICMS é um imposto nacional a difundir seus efeitos pelo território inteiro da Nação. O seu feitiço não cumulativo, expresso na cadeia débito-crédito, independentemente da situação dos contribuintes, torna-o: a) incompatível, em princípio, com a técnica da isenção, em razão do fenômeno da cumulação; b) inadequado para países organizados federativamente. Admitir pudesse ele ser regrado de modo díspar pelos Estados-Membros seria admitir sua desintegração como ente jurídico. Por isso mesmo, sobre ele, mais que sobre qualquer outro, incidiram as normas gerais uniformizantes, emitidas pela União, preocupada com o interesse maior da Nação.

O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregada pelo Estado-Membro para fins desenvolvimentistas – ideia/força a um só tempo dinâmica e perversa a confundir toda uma Nação – é decretar a guerra fiscal entre Estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame. Foi para coibir a generalização de conjuntura desse tipo que a União avultou sua intervenção na competência dos Estados, em desfavor da Federação, fincada na ideia da autonomia das unidades federadas (autonomia financeira, antes de quaisquer outras, porquanto as fundamenta e garante).

A emissão de normas gerais de Direito Tributário no Brasil, em tema de ICMS seguiu, na prática, os pressupostos da teoria alemã. Estas, aqui e lá, sempre se justificaram ao argumento do interesse maior da Nação, cabendo à União o dever de zelar pelo mesmo para evitar riscos à Federação. Aí surgem os convênios. Uma assembleia de Estados. Um congresso de iguais. Sua missão maior: obter o consenso

dos Estados em políticas lastreadas no imposto. Não mais a União a tutelar os Estados. Agora, a atuação colegiada. De repente, vê-se a União desfalcada dos motivos jusfilosóficos que justificavam a sua intervenção normativa.

Após a Emenda nº 3, de 17.03.1993, o § 6º do art. 150 projetou, por sobre o conteúdo do art.155, XII, “g”, da Constituição, cuja interpretação é sempre sistêmica sérias restrições. É que isenções, anistias, remissões, reduções de base de cálculo, concessões de créditos presumidos etc., só podem ser permitidas por *lei específica* (federal, estadual ou municipal). Então, os convênios de Estados-Membros são meramente preparatórios, como sempre defendemos. Não podem, de *per se*, exonerar do ICMS fatos, pessoas ou situações.¹⁶ Aliás, o que se vê na Constituição é como (*modus faciendi*) os convênios de Estados devem se dar, ocorrer, juridicamente falando (*regular as formas*).

As restrições mais se acendem quando se sabe que a isenção mediante convênios, assim como de outros favores fiscais e financeiros, é especificidade do ICMS, que jamais esteve liberto do princípio da legalidade desde 67 até a presente hora.

6.10. Conclusão sobre a submissão dos convênios à lei

Conclua-se que, sem a aprovação das Assembleias Legislativas, os convênios de Estados não têm legitimidade para operar quaisquer elementos estruturais do ICMS eis que este imposto está inteiramente sujeitado ao princípio da legalidade. E nem se tome o art. 34, § 8º, do “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” como pedra fundante de delegação legislativa permanente a tais convênios. A permissão foi a um convênio em particular. Diz o referido parágrafo:

“Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Ali se disse: “fixar normas para regular provisoriamente a matéria”. Noutro giro, para regular o ICMS mediante convênio celebrado nos termos (forma) da Le

Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, em caráter – repetimos – provisório. Com a edição da Lei Complementar nº 87/96, os convênios morreram, os que estruturavam o ICMS eram provisórios.

Finalmente, encerramos com a importante observação de que a jurisprudência do STF caminha no mesmo sentido do entendimento ora esposado. Isto é, na perspectiva da Corte Suprema, os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ possuem natureza meramente autorizativa, e não impositiva; consubstanciam um simples pressuposto para o exercício da competência legislativa dos Estados-Membros, porém não a substituem de maneira alguma. Diante do permissivo, faz-se necessário que os próprios entes editem lei, e lei em sentido formal, com vistas a possibilitar a aplicação do benefício fiscal.¹⁷

6.11. As delegações legislativas e o princípio da legalidade da tributação

A permissão constitucional para a União alterar as alíquotas do Imposto de Importação, do de Exportação, do IPI e do IOF insere-se na temática das *delegações de poderes*, expressa na CF.

Nos regimes parlamentares, em que o parlamento governa através do gabinete, resta a salvo o arquiprincípio da legalidade da tributação.

No presidencialismo se nos afigura demasiada a licença concedida ao Executivo pela Constituição de 1988. Vá lá que os Impostos de Importação e Exportação figurassem livres de constrição. São impostos de barreira. O Executivo precisa de mão ágil para evitar *dumpings* ou desabastecimentos causados pela intercadência ou disparidade de preços nos mercados interno e externo. A licença à legalidade e à anterioridade na espécie é tradicional, e quase todos os países atuam livremente neste campo. Quanto ao IPI e ao IOF que são inseridos na *produção industrial* e no *mercado financeiro*, o Congresso Nacional abdicou de tarefas que lhe são caras, deixando os contribuintes entregues às improvisações do Executivo. Sem controle congressual e sem anterioridade (que submete apenas o IPI e, mesmo assim, tão só à noventaena), as alíquotas são, a um só tempo, instrumentos de política fiscal e fator de inquietação para os contribuintes pela ligeireza das alterações permitidas, que podem

prejudicar o planejamento empresarial. As regras deveriam ser fixas ao menos por um ano. Cuide o Executivo de ter juízo, e o Legislativo, de emitir os limites e as condições da *delegação*. O dispositivo que a autoriza é não autoexecutável por ter eficácia limitada. Sem condição e limites, não pode o Executivo operar a delegação.

6.12. A crônica do princípio da legalidade material no Brasil

A doutrina brasileira sobre o tema, talvez por atravessar, desde 1964 até 1988, um longo período de predomínio do Executivo federal, é das mais vastas em qualidade e quantidade. Os juristas do Brasil, como em nenhum outro lugar, escreveram páginas fulgurantes sobre o princípio da legalidade da tributação, aprofundando-o e dele extraindo todas as consequências possíveis. A produção dos mestres é inumerável. Nomes ilustres construíram, pode-se assim dizer, uma escola que, se não fosse a língua portuguesa, teria hoje renome internacional. Somos uma ilha de fala culta num arquipélago cujos idiomas são o inglês, o alemão, o espanhol, o francês e o italiano.

Na pena desta plêiade de lidadores do Direito Tributário, o princípio da legalidade de tributação mereceu lugar de destaque. Por todos, de mencionar os ensinamentos de Alberto Pinheiro Xavier, pelo tratamento rigoroso que imprimiu à matéria, levando-a para o campo da *tipificação*, uma das consequências vitais do princípio da legalidade da tributação (em que pese o tipo ser coisa diversa do *conceito fechado*, como demonstra Misabel Derzi). Com efeito, no sentir do autor, a especificação do conceito de imposto é expressa pelos tipos tributários, que, destarte, para além de só poderem ser criados mediante lei, devem encartar obrigatoriamente todos os elementos essenciais da exação – assim definidos aqueles necessários e suficientes para o surgimento do fato jurígeno.¹⁸

6.13. Interpretação e princípio da legalidade – Interpretação econômica – Evasão fiscal e elisão – Distinções

O princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada *interpretação econômica* pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de

ofício.

Para logo não existe nenhuma interpretação econômica, toda interpretação é jurídica. O Direito, alfim, opera pela *jurisdicização do fático*, como diria Pontes de Miranda. Ora, uma vez jurisdicizado o real, isto é, uma vez que um fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica. Equipole dizer que, em Direito Tributário, inexistente técnica interpretativa diversa das usualmente conhecidas. Entre outros, Ives Gandra, Sampaio Dória Pinheiro Xavier, Geraldo Ataliba e Ruy Barbosa Nogueira, este último bem afeiçoado ao Direito alemão, onde o assunto foi intensamente discutido, esforçam-se na demonstração da inocuidade da chamada interpretação econômica, muito defendida pelos Fiscos para dilargar indevidamente a tributação através de uma compreensão econômica dos fatos jurídicos.

Todavia, a resenha mais didática que conhecemos é de Gilberto de Ulhôa Canto¹⁹, que carrega em seu prol o fato de ter sido ele um dos coautores intelectuais do Código Tributário Nacional, onde, nos artigos 109 e 110, muita gente desavisada enxerga a entronização, entre nós, da interpretação econômica.²⁰ Por oportuno, vejamos tais dispositivos:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Pois bem, referindo-se aos artigos supracitados, Ulhôa Canto assevera:

“Dos textos acima transcritos infere-se que: os princípios gerais de Direito Privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de Direito Privado, de tal sorte que ao aludir a tais institutos sem lhes dar

definições próprias para efeitos fiscais (sujeito à limitação do art. 118), o legislador tributário ou o aplicador ou intérprete da lei tributária deverá ater-se ao significado desses princípios como formulados no Direito Privado, mas não para definir os efeitos tributários de tais princípios; exemplo: se a lei tributária é silente na matéria, e apenas alude, como elemento de conexão ou de gênese de obrigação ou efeito tributário a ‘titularidade dominial’ prevalece, para caracterizar a situação que ele definiu, o conceito privatístico de titularidade dominial. Mas, sob a ressalva da observância das regras definidoras de competência impositiva referida no art. 110 do CTN, pode o legislador tributário tirar efeitos fiscais de um princípio de Direito Tributário que equipare determinadas situações à titularidade dominial.

Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de Direito Privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum agente da Administração Pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que ele efetivamente disse. É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver sido ‘jurisdicizado’ pela lei, dado o princípio da legalidade.”

Outrossim, Bilac Pinto, em *Estudos de Direito Público*,²¹ já asseverara, ele, que foi Ministro do Supremo Tribunal brasileiro: “a substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro pelo do conteúdo econômico do fato gerador implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro”.

Em suma, o princípio da legalidade da tributação, porque na lei estão todos os elementos estruturais do tributo, oferece resistência até à interpretação extensiva, sem falar em analogia, esta expressamente vedada pelo CTN quando resultar na exigência de tributo não tipificado. O legislador *pode*, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao *fazer a lei*. Mas é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma interpretação econômica. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade).

A propósito, em espécie em que o Fisco queria equiparar um contrato de *leasing* (arrendamento mercantil, como é denominado em nosso Direito) a uma compra e venda a prestações, para o fim de majorar a tributação pelo imposto de renda, tivemos a oportunidade de lavrar julgado sobre o tema quando fomos juiz.

Nesta sentença, que pedimos licença para transcrever parcialmente, fizemos algumas considerações sobre: (a) os artigos 109 e 110 do CTN; (b) a periculosidade da interpretação econômica; (c) uma sistematização das várias formas de se evitar a tributação, com esforço em critérios já estudados por Sampaio Dória e Pinheiro Xavier, profundos conhecedores, como Ulhôa Canto, da teoria da evasão e da elisão.

“À guisa de introito, para bem vincar a posição do juízo, não tenho a menor dúvida quanto ao fato de estarem as empresas de *leasing* e suas contratantes tirando as vantagens econômicas e fiscais possíveis da insuficiente regração da espécie. Todavia, penso que as lacunas da lei, os *loopholes*, como dizem os americanos, só devem ser suprimidos pela lei para o bem de todos. Ainda que alguns estejam levando vantagem, é preferível manter o princípio da legalidade do que estender ao Administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário, como poder revisor do ato administrativo, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a razoabilidade fiscal dos contratos. Haveria neste caso, grandes divérbios, pois cada juiz julgaria com o seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.

De qualquer modo, sou de opinião que o agir da Ré, esforçada na ‘interpretação econômica’ dos fatos tributáveis não encontra respaldo em lei. O art. 109 do CTN, que muitos imaginam justificar a chamada interpretação econômica, em verdade, não chega a tanto, se conjugado com o art. 110, que se lhe segue, e o § 1º do art. 108, proibitivo do uso da analogia para deduzir tributo não previsto em lei, a seguir transcritos:

[...]

De notar que o art. 109 dá ao legislador o poder de atribuir efeitos tributários próprios pelas vias do raciocínio tipológico, analógico e presuntivo, aos princípios, conceitos e formas de Direito Privado, inclusive os contratos. É *lex legum* ou lei

sobre como fazer leis, no dizer de Pontes de Miranda, e não autorização dada ao administrador ou ao juiz para livremente interpretarem situações jurídicas e contratos, visando sempre o interesse do Fisco.

[...]

Diante desses dispositivos, parece inegável que o legislador brasileiro teve como pressuposto, em sua formulação, duas considerações fundamentais:

(a) a lei tributária visa, precipuamente, ao conteúdo ou efeitos econômicos do fato tributável, e não à sua exteriorização formal; e

(b) sendo autônomo, o direito tributário pode, em princípio, alterar as categorias de direito privado, de que se serve, para atuação mais eficaz de suas normas.

Vale dizer, o legislador brasileiro aceitou as premissas da teoria da prevalência econômica consagrada no Código Alemão (cuja exatidão, aliás, não se pode realmente negar), mas opôs sérias restrições à admissibilidade de todas as consequências dela extraídas. Especialmente opôs a reserva de que a assemelhação das situações econômicas idênticas para fins de tributação idêntica deve partir sempre do legislador, ao expressamente desprezar a diversidade de formas jurídicas sob que se apresentam, e nunca do aplicador da lei.

É como dissemos, o Direito Tributário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de Direito Privado, porém por lei, nunca por interpretação livre da Administração.

[...]

A origem da chamada ‘interpretação econômica’ dá-se na Alemanha e na Itália, neste último país impulsionada pela Escola de Pavia, tendo à testa Griziotti. No país tedesco o seu corifeu parece ter sido Enno Becker, inspirador, em 1919, do *Reichsabgabenordnung* (Ordenação Tributária do Império).²² Procurava-se com a sua utilização evitar que os contribuintes burlassem o pagamento dos tributos a partir das formas e fórmulas de Direito Privado. Dino Jarach noticia ecos, inclusive no *Common Law*. Segundo relata, a Suprema Corte dos Estados Unidos no caso *Higgins vs Smith* (1940) teria dito que aos planos dos contribuintes não se pode permitir que prevaleçam sobre a legislação na determinação do tempo e do modo da tributação.

Em inglês: – ‘*to hold otherwise would permit the schemes of tax payers to supersede legislation in the determination of time and manner of taxation*’ (Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, p. 68, nota 86).

[...]

Para os epígonos da escola da ‘interpretação econômica’ ou da ‘interpretação funcional’ ou ainda da ‘consideração econômica dos fatos geradores’ a razão de ser do método está em evitar que os particulares façam um negócio jurídico – não tributado ou menos oneroso do ponto de vista fiscal – por outro, tributado ou mais oneroso em termos fiscais. Noutro giro, o objetivo da interpretação econômica seria o de impedir o uso das fórmulas de Direito Privado para elidir no todo ou em parte a tributação, como no caso citado da locação com opção de compra pelo valor residual em lugar de uma venda a prestações ou a prazo. Nesse caso a *intentio facti* seria vender; a *intentio juris* (formal), alugar.

No caso vertente, o Autor celebrou, de fato e de direito, um contrato de *leasing*, pondo-se de acordo com a legislação fiscal regente da espécie, a qual não obriga a uniformidade das prestações, deixando as partes pactuarem livremente neste aspecto.

O Fisco pensando aplicar a interpretação econômica intenta descaracterizar o negócio, supondo que há, na intenção das partes, compra e venda e não arrendamento mercantil (aspecto jurídico-formal). Para o Fisco, o negócio real é a compra e venda mercantil a prazo (*intentio facti*). O *leasing* é negócio jurídico indireto (*intentio juris*). A sua escolha teria sido feita para obter vantagens fiscais. Ao meu sentir, utiliza equivocadamente a interpretação econômica. Não estou me referindo ao método, em si, o qual, entre nós, colide com o cânon constitucional da legalidade. É a própria situação de fato que não foi bem enquadrada pelo Fisco.

Para bem situar o equívoco impõe-se sistematizar a temática da evasão fiscal, matéria pouco debatida no Brasil. Pois bem, mesclando os critérios de Sampaio Dória (*Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo) e de Alberto Pinheiro Xavier (*O Negócio Indireto em Direito Fiscal*, Lisboa).

Segundo estes autores a evasão por omissão é imprópria quando, por exemplo, não se pratica o fato gerador para não se ter que pagar o tributo (deixar de alienar

bens para fugir do imposto sobre lucro imobiliário, v.g., ou, ainda, inércia para obter rendas suplementares que aumentariam o patamar do IR – progressivo). Enquadram-se ainda no conceito de evasão omissiva imprópria os casos de ‘transferência econômica do encargo fiscal’ (deslocamento do peso fiscal do contribuinte *de jure* para o contribuinte de fato) mediante determinações contratuais ou legais através dos fenômenos da repercussão, absorção ou difusão. A evasão omissiva própria ocorre quando:

(a) intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário (sonegação) e (b) não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies se diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda. A evasão comissiva ilícita dá-se nas hipóteses de fraude, simulação e conluio, que são ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento (falsificação de documentos, notas fiscais, valores, negócios etc.). A evasão comissiva lícita, finalmente, também chamada de economia fiscal ou, ainda, elisão fiscal, ocorreria quando o agente, visando certo resultado econômico, buscasse por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de formas ou fórmulas de Direito Privado (redução legal das formas ao resultado econômico). A disciplina da elisão fiscal comporta, ainda, uma última diferenciação. Temos (a) elisão induzida, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais. São exemplos a isenção por 10 anos do IR para os lucros das indústrias que se instalem no Norte-Nordeste do Brasil e a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores do exterior (imunidades ou isenções do *export-drive*) e

(b) elisão por lacuna, quando a lei, sendo lacunosa, deixa buracos nas malhas da imposição, devidamente aproveitadas pelos contribuintes. A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a quis, como na elisão fiscal induzida pela lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (princípio da

legalidade). Este princípio, no particular, abriga duas conotações relevantes. A primeira é a de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pelo contrário, está eticamente liberado para buscar a menos onerosa, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades, prevalece a tese de minimização dos custos e da maximização dos resultados. A segunda conotação do princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.

Feitas estas observações, necessárias ao quadramento da espécie *in examen*, resta saber se o comportamento do autor caracteriza um caso de evasão comissiva ilícita (fraude à lei mediante simulação de negócio jurídico por conluio) ou prefigura uma hipótese de evasão lícita ou elisão fiscal por lacuna da lei, tirando-se desse exame as consequências jurídicas pertinentes ao desate da *quaestio juris*, em reforço das razões de decidir até aqui explanadas, com espeque no princípio da legalidade, obstaculizador da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro contemporâneo.

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferencia: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa (ob. cit., p. 33). Neste ponto, a doutrina nacional e

peregrina coincidem.

[...]

Dito isto, verifica-se que *sub specie juris* o Autor escolheu deliberadamente fazer um contrato de *leasing* em lugar de um contrato de compra a prazo, em prestações, sabendo que o primeiro, do ponto de vista fiscal, lhe seria mais vantajoso. Por suposto, do ponto de vista econômico se equivaleriam ou o arrendamento mercantil lhe seria, também, mais vantajoso. Por outro lado, o legislador fiscal, no caso o Conselho Monetário Nacional e o BACEN, não equiparou o arrendamento mercantil : compra e venda, na hipótese de concentração de valor nas primeiras prestações do *leasing*, demonstrando com isso, até por ter se manifestado expressamente a este respeito, que quer a lei desta maneira, ou seja, não vedando e pois permitindo dita concentração.

O comportamento da Autora, portanto, reveste-se das características da elisão reconhecidas pela doutrina pátria e peregrina e, nenhuma censura jurisdicional cabe fazer-lhe.”

Dita sentença, Gilberto de Ulhôa Canto enriqueceu-a com comentários oportunos e ensinamentos que merecem ser transcritos:

“Sei que há um bem relevante a preservar através da aplicação da regra de isonomia, e em seu nome o que a justiça indica é que pessoas em situações econômicas iguais paguem impostos iguais; daí, com propriedades e acertos muitos afirmaram que na aplicação das leis tributárias deve-se ter em vista o conteúdo econômico das situações, fatos ou negócios, pois é sempre a ele que a vontade da lei ou do legislador visa.

Esquecem os que assim pensam que há outro princípio também importante e de incidência muito mais ampla, que é o da certeza das relações jurídicas, máxime daquelas que se estabelecem com prescindência da manifestação da vontade das partes, porque resultam da própria lei.

Um erro grave que no trato das questões tributárias se comete com lastimável frequência é buscar na lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere.

A título de lhes dar interpretação ‘funcional’, compatível com a ‘realidade econômica’, e outras expressões vazias de conteúdo, certas autoridades lançam-se com enorme açodamento na interpretação dos textos, como se eles tivessem, sempre, de ser interpretados. Na verdade, a lei deve ser lida, e entendida como se depreende do seu contexto.

[...]

Mas, não há por que procurar num texto já suficientemente claro o que ele não diz, só porque na opinião do intérprete ele deveria ter dito. Os princípios da isonomia e da certeza das relações jurídicas, com ênfase na estrita legalidade do tributo, todos eles muito bem expressos na Constituição vigente, devem ser respeitados de modo que se harmonize, e não como se um tivesse de sobrepor-se ao outro e afastar-lhe a incidência.

[...]

Nenhum contribuinte tem obrigação de pagar imposto que a lei não prevê, ou maior do que por ela previsto; isso, porque em o fazendo, além de sofrer lesão patrimonial sem justa causa, estaria coadjuvando na infração à ordem constitucional. Uma primeira verificação a fazer consiste, pois, em apurar se a conduta do contribuinte que o leva a não pagar imposto, pagar menor imposto ou pagar imposto mais tarde, importa em violação de direito da Fazenda Pública, ou seja, contrapõe-se a um comando legal que o torne obrigado ao tributo evitado, reduzido ou cuja satisfação é retardada.

É por isso que o contribuinte tem o direito de alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, e não mais do que isso, desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública, o que quer dizer que a liberdade de conduta existe antes que se materialize, em relação a ele, o fato gerador previsto pela hipótese legal de incidência. É que antes do fato gerador ele não é contribuinte, a Fazenda não tem direito algum a opor à sua conduta. É claro que, para estar nessa posição de livre escolha o contribuinte não poderá, por outro lado, violar qualquer norma legal.

[...]

Na busca desordenada de fundamento para definir a conduta do contribuinte como evasão, é comum ver-se a Fazenda Pública pretender que certos atos tenham sido por ele praticados com simulação, porque o seu objetivo único ou principal foi evitar ou reduzir ônus tributários. Trata-se de um erro palmar, pois no direito positivo brasileiro os casos de simulação acham-se definidos no art. 102 do Código Civil num *numerus clausus*, sem que dentre eles figure o ânimo de evitar imposto. O que, de resto, nem seria admissível num sistema jurídico não causalista, que somente se refere à causa nos dois únicos casos mencionados no art. 90, em que ela é expressa como razão determinante ou como condição do ato.²³

[...]

Se não prosperar a orientação seguida na sentença em exame, pode-se facilmente chegar, em prazo não muito longo, a uma verdadeira tirania tributária. A sede de receita em todos os níveis políticos de poder, numa conjuntura como a atual em que se combinam, tragicamente, a falta de desprendimento e espírito público em todas as faixas de atividades com uma desorganização econômica total do país, está desde logo mostrando que todos eles se preparam para organizar uma verdadeira depredação fiscal dos contribuintes, aos quais os recursos financeiros estarão sendo tomados opressiva e irracionalmente, num fluxo cada vez mais alarmante de intervenção do Estado”.

Pensamos ser esta a mais meditada análise sobre o tema.

6.14. Ainda sobre a elisão fiscal – o art. 116 do CTN

O art. 116 jamais versou regra de interpretação/aplicação específica (norma de reconhecimento, segundo Hart), senão que cuidava do aspecto temporal dos fatos jurídicos tributários, distinguindo-os em duas espécies: os constituídos de situações de fato, que ocorreriam desde o momento em que se verificassem as circunstâncias materiais que lhes eram próprias, e os constituídos de situações jurídicas, normalmente atos jurídicos bilaterais ou negócios jurídicos (contratos) que ocorriam segundo os *termos do direito aplicável*. É que os negócios jurídicos comportam condições, ora suspensivas, ora resolutivas.

De ver agora a redação do art. 116 e seus incisos.

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Os fatos jurídicos ou geradores de obrigações tributárias podem ser fatos jurídicos já regulados noutro ramo do Direito e podem ser fatos da vida valorados pela lei tributária. No primeiro caso, podemos citar o fato gerador do imposto sobre heranças e doações, com a abertura da sucessão pela morte do *de cujus*, e o instituto da doação, já regulados pelo Direito das Sucessões e dos contratos, ou, ainda, o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos a eles relativos, tais como o usufruto e a enfiteuse, matérias fartamente reguladas pelo Direito das Coisas. No segundo caso, podemos citar o fato gerador do imposto sobre ganhos de capital, simples fato econômico a que a lei atribui relevância jurídica.

O CTN, ao regular o momento em que se considera ocorrido o fato gerador e, pois, nascida a obrigação tributária e seu correlativo crédito, distingue esses dois tipos de fatos jurídicos com o fito de resguardar a prática das condições dos atos jurídicos aderidas a negócios eleitos como geradores de impostos (as condições suspensivas e resolutivas previstas no Código Civil). Diga-se, para logo, que a sede desse assunto reporta-se ao aspecto temporal dos fatos geradores, cuja arquitetura vimos de ver ao tratarmos da norma tributária. O inciso I diz que se considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

A problemática ora tangida aplica-se tão somente aos fatos geradores dos

impostos gerais e dos empréstimos compulsórios. As taxas, as contribuições sinalagmáticas e as contribuições de melhoria, por isso que seus fatos geradores implicam, necessariamente, atuações do Estado, não se prestam a ser exigidas a partir de negócios jurídicos condicionais, só possíveis entre contratantes. O fato gerador das taxas é a prestação aos contribuintes de serviços de utilidades e de polícia, que sejam específicos e divisíveis, isto é, que possam ser medidos e atribuídos a uma pessoa em particular. O fato gerador das contribuições de melhoria é a realização, pelo Poder Público, de obras de interesse coletivo que causem benefícios ou valorizações em imóveis de proprietários particulares. Em ambos os casos, temos *fatos do Estado*, atuações deste, incompatíveis com as condições que aderem aos negócios jurídicos (atos jurídicos bilaterais ou contratos).

Ocorreu que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, adicionou um parágrafo ao art. 116, visando a racionalizar os procedimentos administrativos que viessem a ser instaurados em razão de abuso de formas do Direito Privado mediante simulações relativas (dissimulações). Atente-se para o dispositivo:

“Art. 116. [...]

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Este parágrafo não cuida de uma regra específica de interpretação, mas de procedimentos a serem observados pelos agentes fiscais competentes (norma técnica segundo a nossa tipologia). Por essa precisa razão, agregou-se dito parágrafo ao art. 116, eis que os fatos jurígenos-tributários montados sobre *negócios jurídicos* são obviamente os que se prestam a sofrer as solércias das dissimulações contratuais evasivas (simulações relativas).

No particular, sob o ponto de vista material, o novel parágrafo não inovou a ordem jurídica, apenas explicitou o que já se sabia;²⁴ ou seja, o étimo *simulação*

comporta duas modalidades, a absoluta e a relativa. Esta última, contudo, é mais frequente. Quis, então, o legislador, realçá-la ao tempo em que delegou à lei a função de organizar os procedimentos de descon sideração dos atos e negócios dissimulados.

Até este ponto, repetimos, nenhuma censura merece o legislador da Lei Complementar nº 104/2001, mesmo porque, antes do parágrafo por ele adicionado à disciplina do art. 116, tanto o CTN quanto a doutrina admitiam, com a maior tranquilidade, que as condutas dos sujeitos passivos das obrigações tributárias eivadas de dolo sonegatório, fraudes materiais e simulações (absolutas ou relativas) constituam atos ilícitos, passíveis de repressão administrativa *ex officio*.

Ora, o dolo, a fraude, a simulação, na verdade, já eram objeto de reprimenda administrativa; basta ver a redação dos arts. 149, VI, VII; 150, § 4º; e 154, parágrafo único, do CTN. Ou seja, em três pontos cruciais: lançamento e revisão do lançamento decadência em caso de tributo recolhido sem prévio exame da autoridade administrativa e na hipótese de pagamento parcelado ou moratória após declaração de dívida do contribuinte, o CTN reafirma o desvalor do dolo (sonegação), da fraude e da simulação e autoriza a ação de ofício da autoridade administrativa.

A esta altura pergunta-se, então, o porquê do art. 116, parágrafo único, do CTN, já que o étimo *simulação*, juridicamente falando, abrange a simulação absoluta e a simulação relativa, também conhecida por dissimulação. A resposta é simples. É que a simulação relativa ou dissimulação, diferentemente da absoluta, diz respeito à adoção abusiva das formas negociais de Direito Privado, utilizadas, muitas vezes, para ocultar um negócio real tributado ou menos tributado que o negócio aparente.

A dissimulação, portanto, diz respeito ao abuso das formas de Direito Privado, de envolta com os fatos geradores conceituais. Damos já um exemplo. A adoção de um negócio jurídico de sociedade (aparente) para ocultar uma compra e venda de uma fazenda somente para aproveitar a imunidade da colação de bens imóveis ao capital de sociedade. Desfeito (distrato) o contrato de sociedade, o sócio que entra com dinheiro sai com terras, e o outro, com o dinheiro. Precisamente porque os sócios podem desfazer a sociedade um mês depois (dissimulação) ou 10 anos depois (não dissimulação), será sempre preciso discutir, através de um processo especialíssimo, se há ou não dissimulação quando os particulares utilizam as formas alternativas de

Direito Privado. É um processo para coibir a evasão e não a elisão lícita, que esta só pode ser vetada por lei (equiparação do negócio elisivo ao fato gerador tipificado). O fato gerador supletivo ou *special rule*, no dizer do *Common Law*, já fora examinado por Amílcar de Araújo Falcão em meados do século XX.

A expressão *dissimulação* tem conceito preciso no Direito Privado e, como tal, deve ser recebida juridicamente pelo Direito Tributário, como prescreve, de resto, a Lei Complementar nº 95, a respeito das normas de interpretação do Direito Positivo. Até aí andou bem o CTN (art. 116, parágrafo único).

O desastre se deu quando o Executivo Federal, por duas vezes, editou Medidas Provisórias para que fizessem as vezes da lei ordinária requerida pelo parágrafo único do art. 116. Trata-se da MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, e da MP nº 685, de 21 de julho de 2015, convertida na Lei nº 13.202/2015.

A primeira delas, ao regular *os procedimentos pedidos* pelo parágrafo único do art. 116 do CTN para a aferição, caso por caso, da existência ou não de negócios jurídicos dissimulados (simulação relativa), a tanto não se limitou e lançou o dardo além da meta em dois pontos cruciais. No primeiro ponto, temos uma inconstitucionalidade material. No segundo, uma inconstitucionalidade formal.

A inconstitucionalidade material se dá, *a uma*, porque ao legislador ordinário falece competência para tratar de tema expressamente reservado à lei complementar tributária, como veremos ao tratar do peculiar relacionamento entre leis complementares e leis ordinárias, em razão das matérias. Regras sobre interpretação e conceito de defeito de ato ou negócio jurídico (dissimulação) para fins de tributação são matérias sob reserva de lei complementar. *A duas*, porque agride os princípios constitucionais da separação dos Poderes, da legalidade formal e material, da tipicidade ou exaustão conceitual, da livre iniciativa e da negativa de analogia, corolário da aplicação da lei tributária, segundo o princípio da estrita legalidade e da atuação da administração vinculada à lei, nunca *praeter legem*.

A inconstitucionalidade formal, por sua vez, decorre do fato de, a despeito de o art. 62, § 1º, III, da Constituição Federal proibir que matéria objeto de lei complementar possa ser regulada por medida provisória, o Poder Executivo ter se valido de tal instrumento normativo.

Quanto ao propósito negocial (*business purpose*), é ele uma contradição nos termos, porquanto diminuir a carga fiscal é dever do empresário. Se a carga fiscal é sufocante sobre a mão de obra, bem posso terceirizar partes da minha atividade. Será isso falta de propósito negocial ou fraude à lei? De mais a mais, as palavras da MP, no ponto, são vazias, ambíguas e polissêmicas. A Medida Provisória nº 66, logo em seguida, fala em negócio dissimulado (art. 14, § 2º). Como poderá haver dissimulação sem que haja simulação? Por outro lado, haverá propósito negocial sempre que a forma adotada seja menos complexa e menos onerosa? Ademais, o conceito utilizado de abuso de direito é teratológico e predica a interpretação econômica, pura e simples, contra o princípio da legalidade.

Noutro giro, também a MP nº 685/2015, editada com o intuito de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, incorreu em graves inconstitucionalidades. Cumpre observar, *ab initio*, o art. 7º do diploma, que estabeleceu para os contribuintes o dever de informar à Secretaria da Receita Federal “o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo [...]” praticados sem “razões extratributárias relevantes” – termos da lei – ou sem adoção da forma usual. Resta evidente, aqui, a adoção da teoria do propósito negocial, de todo inapropriada, como já dissemos, ao sistema jurídico tributário em vigor, pautado pelo princípio da legalidade estrita.

Entretanto, antes fosse apenas esse o absurdo contido na MP. Seu art. 12 estatuiu que se deve presumir o intuito de sonegação ou fraude por parte do contribuinte caso este não apresente a declaração acima referida ou caso o documento seja declarado ineficaz pelo Fisco Federal; em tais hipóteses, deverá o tributo ser pago com acréscimo de juros de mora e multa. É de ver, aqui, ofensa flagrante ao princípio da presunção de inocência, plasmado no art. 5º, LVII, da Lei Maior, porquanto parte-se do pressuposto de que os contribuintes são fraudadores contumazes da legislação tributária e que agem sempre impelidos por um intuito sonegatório, cabendo a quem assim não for prová-lo. Um verdadeiro desatino no âmbito de qualquer Estado Democrático de Direito.

Afora isso, de se ressaltar os termos extremamente vagos e imprecisos utilizados

pela Medida Provisória para determinar quais operações do contribuinte devem ser informadas ao Fisco – v.g. “razões extratributárias relevantes” – e para indicar em quais casos a declaração apresentada poderá ser tida por ineficaz – v.g. “omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico”. Todas essas expressões abrem imenso espaço para interpretações subjetivistas da autoridade fiscal e, por via de consequência, para o cometimento de graves arbitrariedades em desfavor dos indivíduos, ainda que estes estejam de boa-fé.

A atividade lícita do contribuinte visando economizar impostos não pode ser considerada ilícita através de artifícios legais. Klaus Tipke,²⁵ a quem se irroga o malfeito de preconizar a interpretação analógica, diz nos com toda clareza:

“No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.

A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible mediante su conducta fáctica (por ejemplo, no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que permite eludir o reducir el impuesto.”

Tipke está certíssimo, viu longe. O legislador, e só ele, é responsável pela lei e pela qualidade da lei. As lacunas e imperfeições da lei, os negócios jurídicos indiretos, a elisão ou elusão lícita, somente podem ser, quando possível, colmatados ou equiparados pelo legislador, o que implica aplicar a vários negócios jurídicos o regime de um outro adrede tipificado. O legislador isso pode, com temperamentos, não o agente fiscal, como dispõe o art. 109 do CTN, em harmonia com o art. 108.

Para concluir, resta algo a dizer, qual seja, a diferença entre norma geral antielisiva (*general rule*) e norma específica antielisiva (*special rule*). Ambas visam a coibir o uso, jamais o abuso, das formas jurídicas alternativas oferecidas pelo Direito Privado. A evasão está no campo da ilicitude (dolo, fraude, dissimulação ou abuso de formas). A elisão está no campo da licitude.

Pois bem, a norma específica antielisiva tem de ser, para ter legitimidade: (a) razoável; (b) proporcional; (c) prévia; (d) não punitiva; (e) legislada; (f) dizer expressamente que regime jurídico-tributário deve se aplicar ao negócio elidido, caso por caso. E, mais, se usar presunções, estas serão sempre relativas para suportar a prova em contrário. Nestes termos será legítima, preservando-se a legalidade, a segurança e a certeza do direito.

A regra geral antielisiva não é regra, a rigor, de interpretação, nem antielisiva, mas *regra de competência*, segundo a nossa terminologia, para que o aplicador *ex officio* da lei dela se afaste, podendo, *a posteriori*, escolher segundo os vagos critérios do *business purpose* e do abuso de forma jurídica, da “fraude à lei fiscal”, que regime tributário deve ser utilizado para o ato ou negócio jurídico já praticado, ferindo profundamente a legalidade, a liberdade, a segurança e a certeza do direito. É incompatível com o nosso sistema jurídico em todos os aspectos. De nossa parte, devotamos a ela desprezo, por significar um regresso ao arbítrio que vigorava há trezentos anos atrás. É como se voltássemos ao tempo das monarquias absolutas ou, mais recentemente, aos regimes fascistas, nazistas, integristas e fundamentalistas.

Em boa hora, ao apreciar a MP nº 66/2002 e a Lei nº 13.202/2015 (conversão da MP nº 685/2015), o Congresso Nacional exerceu o controle jurídico interno e rejeitou *in totum* a parte das medidas provisórias que cuidavam da regulamentação da impropriamente chamada norma geral antielisiva. Esta regulamentação, portanto, inexistente. O art. 116, seu parágrafo único, continua não autoaplicável, eis que as normas procedimentais nele previstas foram rejeitadas juntamente com os conceitos de falta de propósito negocial e de abuso de forma jurídica. Por cautela, ficam os nossos comentários a título de ilustração da matéria.

6.15. O princípio formal da legalidade da tributação e as medidas provisórias

Na Carta de 1967 era permitido ao chefe do Executivo editar decretos com força de lei sobre finanças públicas, inclusive normas tributárias, segurança nacional, criação e extinção de cargos públicos. A Constituição de 1988 eliminou o decreto-lei; criou, a seu turno, o instituto da medida provisória, vazada em seu art. 62.

Os pressupostos da medida provisória não são banais, exige-se *urgência e relevância*, a que for irrelevante e carecer de urgência não passa. O juízo de admissibilidade é do Congresso Nacional, constituindo-se em uma *priori* à consideração do mérito. Não sendo caso de medida provisória, o assunto transforma-se em projeto de lei.

Exatamente os pressupostos de *urgência e relevância* excluem do âmbito das medidas provisórias um rol de matérias – como as relativas à nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos, direito eleitoral, penal, processual penal e processual civil – e somente a prática do regime sedimentará o instituto, que julgamos necessário em um Estado Democrático de Direito. É que certas situações c requisitam, sob pena de paralisação do Executivo em face de condições difíceis.

Pois bem, com espeque na relevância e na urgência é que deduzimos o cabimento de medidas provisórias em sede de tributação em apenas um caso, *estando em recesso o Congresso Nacional*. Friso: estando em recesso o Congresso Nacional, poderia se cogitar o uso de medidas provisórias para criação de impostos extraordinários de guerra. Afinal, após a edição da EC nº 32/2001, nem mesmo para a instituição dos empréstimos compulsórios de emergência (guerra externa ou sua iminência e calamidade pública) poderia se cogitar o uso das medidas provisórias, pois se trata de matéria reservada a lei complementar (art. 62, § 1º, III).

Destarte, nosso entendimento é que os casos de urgência, em matéria tributária, já possuem os mecanismos arrolados no Texto Constitucional:

- A) Os empréstimos compulsórios de emergência em caso de calamidade pública ou de guerra externa ou de sua iminência e, por suposto, os impostos extraordinários sob o mesmo fundamento, *estão liberados do princípio da anterioridade* e, pois, pela urgência de que se revestem, *vigoram de imediato*.
- B) As contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social (art. 194 CF) cobram eficácia em 90 dias, desnecessário esperar o ano vindouro para serem cobradas (urgência de recursos para o sistema previdenciário).
- C) Naqueles impostos ligados ao mercado externo, importação e exportação, e à

políticas industrial e financeira, IPI e IOF, a Constituição permitiu ao Executivo alterar-lhes as alíquotas para cima e para baixo, *sem lei*, vigorando a alteração de imediato (exceção à legalidade e à anterioridade e, salvo quanto ao IPI, exceção também ao prazo nonagesimal).

Quantos mais casos de urgência ou relevância em sede de tributação existem? Nenhum, menos ainda a justificar medida provisória. Certo, porque o que a tributação exige é *planejamento prévio, não surpresa, duração das regras*. Eis aí um campo infenso às situações de urgência. Os casos que exigiam a suspensão das *grandes garantias do contribuinte* foram devidamente sistematizados pelo constituinte.

A Constituição nos dá com uma mão o que com outra tira. O Direito inadmite regras antitéticas, o que prevê são regras de atenuação. O Direito Tributário é regido por princípios de contenção. Neste campo, os grandes princípios pleiteiam:

- A) legalidade (lei formal e material). Medida provisória não é lei;
- B) não surpresa. A medida provisória surpreende os contribuintes.

Ex positis, às luzes de uma interpretação sistêmica da Constituição, defendemos que não cabe medida provisória em matéria tributária, salvo nas exceções delineadas pela própria Lei Maior, que ora a afastam, ora a toleram, excepcionalmente, como visto. De forma semelhante, aliás, averbrou a Prof.^a Misabel de Abreu Machado Derzi.²⁶

“É evidente que o adiamento da eficácia provocado pelo princípio da anterioridade, como regra geral no Direito Tributário, é o resultado da primazia da segurança jurídica. Do ponto de vista axiológico, prevaleceu, nos desígnios constitucionais, a necessidade de previsão, de conhecimento antecipado e antecipatório, de planejamento dos encargos fiscais, sobre o imediatismo das medidas provisórias.

Instituir tributo ou aumentar tributo já existente não é urgente, nem tampouco relevante para a Constituição, que, em tais casos, determina seja observado o princípio da anterioridade.

Dessa forma, temos uma primeira delimitação, posta na Constituição, às

expressões, aparentemente abertas, relevância e urgência. *Trata-se de uma delimitação negativa que permite afirmar não ser, de modo algum urgente ou relevante, criar tributo novo ou majorar aqueles já existentes*” (destacamos).

Por último, o argumento político. Faria senso uma Constituição democrática, que promoveu o controle congressional em níveis jamais vistos, em substituição a uma Carta outorgada, de cunho ditatorial, que consagrava a hipertrofia do Executivo, extinguir o decreto-lei para criar instrumento ainda mais abrangente, em matéria tão sensível como a tributária? De certo que não, a toda evidência.

É por isso que a Constituição obriga o legislador a consentir a tributação, impedindo, de maneira absoluta, salvo os casos previstos por essa mesma Carta, a delegabilidade da função legislativa. Afinal, de nada adiantaria, já descontadas as exceções, a Constituição reservar à lei o trato de determinada matéria se, depois, o *legislador*, fazendo dela *tábula rasa*, delegasse o seu manejo ao administrador. Seria o dito pelo não dito. Repetimos: a Constituição obriga o legislador a consentir a tributação. A competência legislativa em sede de tributação é *indelegável*. Esta é a razão pela qual, ocorrendo a delegação, surge a eiva de inconstitucionalidade.

Prescrições legais atribuindo ao ministro da Fazenda fixar alíquotas de impostos ou outros elementos estruturais de quaisquer tributos, bem como delegações de igual jaez em prol de órgãos administrativos ou colegiados – tais os casos das assembleias de Estados para erguer convênios do ICMS e do Conselho Monetário Nacional (CMN) – são radicalmente inconstitucionais. Não se dispõe o indisponível. Claro que aqueles tributos excepcionados expressamente pela Superlei poderão ser manejados pelo Executivo. Mas, nesses casos, a exceção é constitucional.

Nessa mesma toada, sendo indelegável a competência legislativa para manejar tributos, conforme a Lei Maior, o uso de medida provisória na espécie caracteriza *invasão de competência*, intolerada pela Constituição. O Judiciário, todavia, contemporiza, concilia.

A rigor, o STF, com arrimo no *caput* do art. 62 da CF, quando este afirma que as medidas provisórias possuem “força de lei”, sedimentou que o instrumento normativo em questão é hábil para instituir e majorar tributos, ressalvados aqueles submetidos à

disciplina de lei complementar²⁷. Com a devida vênia, não assentimos. Nada obstante, sabemos que o entendimento, de certo modo, foi ratificado pela Emenda Constitucional nº 32/2001, que trouxe uma disciplina inteiramente renovada para a medida provisória; no que interessa ao ponto, impende destacar a introdução do § 2º ao art. 62, redigido nos seguintes termos:

“Art. 62. [...]

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

É importante observar também que o dispositivo exige que a medida provisória seja convertida em lei antes de findo o exercício para somente valer no exercício seguinte (exceção novamente ao II, IE, IPI, IOF e IEG). Destarte, embora a medida provisória possua eficácia imediata, em matéria tributária, via de regra, ela perde essa virtude, tornando-se um simples mecanismo de *iniciativa de lei* pelo Poder Executivo em razão de seu peculiar processo legislativo.²⁸

Lamenta-se que o dispositivo tenha citado apenas os impostos e não tributos. No entanto, haja vista nossa filiação à Teoria Tripartite das espécies tributárias (pelos motivos já expostos alhures), classificamos exações como PIS, COFINS e CSL dentre os impostos, na medida em que expressam um ato do contribuinte, e não do Estado. Encontram-se sujeitas, portanto, à restrição do § 2º do art. 62 do Texto Constitucional. Apenas deixamos a ressalva de que poderá o Supremo interpretar o dispositivo de forma restritiva e literal, deixando mais um espaço aberto para a progressão da carga tributária concentrada nas chamadas *contribuições*, tendo em vista o número menor de restrições a que se submetem quando comparadas com os impostos.

6.16. O princípio da não surpresa do contribuinte (anualidade, anterioridade, lapsos temporais predefinidos)

O princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o *quantum* dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os *referenciais da lei*.

De quatro maneiras o Direito recepciona e realiza o princípio da não surpresa, materializando-o juridicamente:

- A) pelo princípio da anualidade, que predica a inclusão da *lei tributária material na lei do orçamento ou anual* (daí a denominação anualidade);
- B) pelo princípio de postergação genérica da eficácia das leis fiscais, do tipo: “lei fiscal só produzirá efeitos após 120 (cento e vinte) dias da sua publicação”;
- C) pelo princípio de se fixar especificamente por tipo de tributo ou por espécie, imposto um lapso de tempo para que a lei produza efeitos, tenha eficácia. É o caso, entre nós, das contribuições sociais que guardam um espaço de tempo de 90 (noventa) dias para cobrarem eficácia (art. 195, § 6º, da CF). Mais recentemente os impostos (art. 150, III, “c”) passaram a se submeter a tal prazo;
- D) finalmente, através do princípio da anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança. Assim, a lei que institui ou majora tributo num ano, digamos, 2019, só pode desencadear o dever do contribuinte de pagar o tributo ou a sua majoração no exercício seguinte, ou seja, no ano de 2020.

O Brasil, nos termos da Constituição de 1988, desconhece as fórmulas descritas em (a) e (b). Adota as previstas em (c) e (d).

Eduardo Maneira enceta penetrante crítica à retórica dos princípios no Direito Tributário brasileiro e oferta ideias ao fortalecimento do princípio da não surpresa. Aduz que por detrás dos importantíssimos princípios da legalidade e da anterioridade está o princípio da não surpresa, do qual decorre para o contribuinte o direito à segurança jurídica. Ou, em suas palavras: “o princípio da não surpresa da lei tributária é instrumento constitucional que visa a garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica, essência do Estado de Direito, qualquer que seja a sua

concepção”.

Nessa senda, aplaudiu o professor a inclusão da alínea “c” ao art. 150, III, da Le Maior pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que tornou o princípio da noventena, antes restrito às contribuições de seguridade social, aplicável a todas as espécies tributárias, ressalvadas as exceções previstas na própria Carta. A inovação evitou, é bem de ver, a continuidade da prática muito comum dos entes tributantes em outros tempos consistente em publicar uma lei em dezembro de um ano para que produzisse seus efeitos logo em janeiro do ano seguinte. “De fato, lei publicada em dezembro para vigor em janeiro do ano seguinte é lei que carrega um mínimo, quase nada dos valores que a anterioridade pretende assegurar”.

Não obstante, arremata com astúcia: “de lamentar que o Imposto de Renda, que sempre foi objeto de *pacotes* surpreendentes de final de ano, tenha sido colocado como exceção à nova regra”.²⁹

6.17. Exceções ao princípio da anterioridade e prazo nonagesimal

De forma esquemática, podemos resumir as exceções ao princípio da não surpresa da seguinte forma:

ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

REGRA GERAL: art. 150, III, “b”, da CF

EXCEÇÕES:

a) Previstas no art. 150, § 1º, da CF:

- Imposto de Importação
- Imposto de Exportação
- IPI
- IOF
- Imposto Extraordinário de Guerra
- Empréstimo Compulsório de Calamidade Pública ou Guerra

b) Previstas no art. 177, § 4º, I, “b”, da CF:

- Redução e restabelecimento da alíquota da CIDE-Combustíveis

c) Previstas no art. 155, § 2º, XII, “h”, da CF:

- ICMS-Monofásico
- d) Previstas no art. 195, § 6º, da CF:
 - Contribuições Sociais destinadas ao Custeio da Seguridade Social³⁰
- e) Previstas na Súmula Vinculante nº 50:
 - Alteração do prazo de recolhimento da obrigação tributária

ESPERA NONAGESIMAL

REGRA GERAL: art. 150, III, “c”, e art. 195, § 6º, da CF

EXCEÇÕES:

a) Previstas no art. 150, § 1º, da CF:

- Imposto de Importação
- Imposto de Exportação
- Imposto de Renda
- IOF
- Imposto Extraordinário de Guerra
- Empréstimo Compulsório de Calamidade Pública ou Guerra
- Alterações na base – IPTU e IPVA

LEGALIDADE FORMAL

REGRA GERAL: art. 150, I, da CF

EXCEÇÕES:

a) Previstas no art. 153, § 1º, da CF:

- Alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF

b) Previstas no art. 155, § 4º, IV, da CF:

- Definição da alíquota do ICMS-Monofásico

c) Previstas no art. 177, § 4º, I, “b”, da CF:

- Redução e restabelecimento da alíquota da CIDE-Combustíveis

6.18. O princípio da anualidade – Seus reflexos na área tributária

Flávio Bauer Novelli insiste heroicamente em deduzir o princípio da anualidade do conjunto orçamentário da Constituição. Está certo.

Houve tempo nesta República – bons tempos – em que o princípio da anualidade teve guarida na Constituição Federal. Ele, o velho princípio, erradicado pelo regime autoritário, vem-nos desde o Império, passando pela Primeira República. Foi ignorado pelo Estado Novo, logo voltando à tona com a Constituição democrática de 1946, para novamente submergir na redação obscurantista que a outorgada Emenda nº 1 deu à Constituição de 1967.

Terá cabimento, portanto, tracejar a sua reportagem nos supedâneos dos juristas e juízes pátrios e, quiçá, nos aportes peregrinos dos povos cultos.

Por sem dúvida, o seu talhe será o mesmo com que se vestia e persistia na Constituição, neste ponto sábia e democrática, do povo das Gerais. Em verdade, a Constituição mineira de 1967 previa a anualidade nestes termos: “Art. 16. É vedado ao Estado e aos Municípios: I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei c estabeleça *ou cobrá-lo sem prévia autorização orçamentária*” (destacamos).

Sobre o princípio da anualidade, inserto no art. 141, § 34, da Constituição democrática de 1946, de ver a dissecação que dele fez o constituinte Aliomar Baleeiro, depois Ministro do STF:

“Parece-nos que a boa interpretação do art. 141, § 34, leva às seguintes conclusões lógicas:

a) a lei material, que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto de guerra, há de ser anterior ao Orçamento, pois não se autoriza nem se condiciona o que ainda não existe;

b) a lei do tributo não pode ser alterada ou retificada, depois do Orçamento, para vigência no exercício a que este se refere;

c) o Orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção (Constituição, art. 74 combinado com o art. 70 e parágrafo); [...].³¹

Não menos incisivo era João Mangabeira, outro constitucionalista de escol, contrerrâneo e contemporâneo de Baleeiro, para quem “a situação jurídica, uma vez firmada pela sanção ou pela prorrogação do Orçamento, é imodificável dentro do ano

financeiro.”³²

Finalmente, a índole orçamentária do princípio levou Misabel Derzi³³ a extrair as seguintes conclusões:

“Persiste atuante, na Constituição de 1988, o princípio da anualidade tributária, como expressão de:

1) marco temporal imposto, expressamente, ao legislador financeiro na fixação do exercício;

2) marco temporal imposto ao legislador tributário para eficácia e aplicação das leis tributárias que instituem ou majoram tributo, graças ao princípio da anterioridade;

3) marco temporal imposto, implicitamente, ao legislador tributário, na periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio;

4) previsão das alterações na legislação tributária pela notícia, contida na lei de diretrizes orçamentárias.

A lei orçamentária é anual (arts. 165, I, II, III, e 165, §§ 8º, 9º e 10, da Constituição), vigorando por um exercício financeiro o qual, até a presente data, coincide com o ano civil, indo de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Mas lei complementar pode alterá-lo, desde que mantenha a anualidade do período.

É vedado ao legislador complementar escolher período mais reduzido do que o de um ano, porém ser-lhe-á facultado alterar-lhe o termo inicial e final.

[...]

Dessa forma, a arrecadação dos tributos é anual, feita para custear as despesas anualmente programadas. Por isso, os impostos que repousam em resultado de atividades econômicas (renda) ou em situações jurídicas (propriedade patrimonial) terão seus fatos geradores ou hipóteses renovadas ano a ano, daí decorrendo importantes consequências como a independência dos exercícios e, a irretroatividade da lei em relação ao exercício ou marco anual, imposto pela Constituição.

A periodização anual obrigatória dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio são decorrências necessárias e lógicas do ciclo orçamentário anual, que renova a arrecadação, possibilitando o enfrentamento dos gastos a serem efetuados

pelo Estado, ano a ano.

[...]

O princípio da anualidade do exercício financeiro que acabamos de examinar também tem seus reflexos diretamente no seio do sistema tributário, pois o art. 150, III, 'b', assim proclama o princípio da anterioridade: '... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... cobrar tributos... no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou'.

Portanto, a anterioridade é um princípio que tem como referência exatamente o exercício financeiro anual, razão pela qual a anualidade se converte em marco fundamental à vigência e eficácia das leis tributárias e, conseqüentemente, à periodização nos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, como veremos a seguir.”

Concordamos com a professora citada. O princípio orçamentário da anualidade reflete luz sobre o Direito Tributário e produz consequências relevantes.

6.19. O princípio da irretroatividade da lei fiscal – Ênfase no imposto de renda em primeiro lugar

A irretroatividade das leis, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral do Direito, e não seria necessário sequer o constituinte mencioná-lo na parte das vedações ao poder de tributar. Ocorre que, em face de peculiaridades de nossa recente experiência jurídica, fez-se necessária a sua menção expressa no capítulo do Sistema Tributário.

Paradoxalmente, a jurisprudência brasileira vinha consagrando, em tema de imposto de renda, a retroatividade da lei fiscal. A Súmula nº 584 do STF, de 1977, dispunha:

“Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração.”

Como se sabe, o imposto de renda, no Brasil, das pessoas físicas e jurídicas, salvo determinadas exceções, como mudança para o estrangeiro, encerramento de

atividades e outras, está estruturado pelo dualismo: ano-base/ano da declaração. No ano-base, 1º de janeiro a 31 de dezembro, ocorrem os fatos jurídicos. No ano da declaração, o contribuinte recata os fatos tributáveis, aproveita as deduções, compensa os créditos fiscais, dimensiona a base impositiva, aplica as alíquotas, obtém o *quantum* devido e recolhe o imposto sob a condição suspensiva de, *a posteriori*, o Fisco concordar com o imposto declarado. Em caso de recolhimento a menor, ocorrerão lançamentos suplementares.

É intuitivo, na espécie, que o aspecto temporal da hipótese de incidência fecha em 31 de dezembro do ano-base, porque o fato jurídico do imposto de renda é continuado. Em 31 de dezembro cessa o movimento, e tudo cristaliza-se. O filme em exibição desde 1º de janeiro chega ao fim (no último átimo de tempo do dia 31 de dezembro de cada ano-base). Nesta data, temos o irreversível. No ano do exercício da declaração, o que se tem é o relato *descritivo* e *quantitativo* dos fatos jurídicos (suporte da tributação).

Para satisfazer o princípio da anterioridade, é necessário que a lei de regência do imposto de renda seja a vigente em 31 de dezembro do ano anterior ao ano-base, pois teriam os contribuintes a prévia informação do quadro legal que regularia as suas atividades tributárias, antes de ocorrerem.

A Súmula do STF, no entanto, entendia o contrário, impressionada por uma polêmica acadêmica (mas não só por isso) que discutia sobre o *dies ad quem* do período aquisitivo da renda, se em 31 de dezembro do ano-base ou em 1º de janeiro do exercício seguinte (exercício da declaração).

Academicismo irritante, pois o importante é e sempre será o contribuinte saber, antes de realizar as suas atividades, o quadro jurídico de regência dessas mesmas atividades, o que leva à tese de que só o dia 31 de dezembro seria, *ética e juridicamente, o dia apropriado*. Caso contrário, falar em princípio da anterioridade traduziria enorme toleima, a crer-se na seriedade e nas funções do princípio.

Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um esporte qualquer, jogar sem saber das regras? E só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro. Pode *valorar a posteriori* o vencedor e os vencidos.

Ora, tal era a situação do IR no Brasil antes da Constituição de 1988. Vale dizer,

o IR não só não respeitava o princípio da anterioridade como tornava o imposto *retroativo*, contra um princípio geral do Direito universalmente aceito e praticado.³⁴

Agora o quadro é outro. O art. 150, III, “a”, “b” e “c” rechaça a prevalência da Súmula nº 584, sem qualquer sombra de dúvidas. Esse é, ao menos, o nosso sentir, no que somos acompanhados por grande parte da doutrina e até mesmo por precedentes do STJ.

O STF, contudo, persiste na aplicação de seu enunciado, a despeito da ordem constitucional ora em vigor. Tanto é assim que, recentemente, no julgamento do RE nº 183.130/PR,³⁵ a Suprema Corte afastou a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei nº 7.988/89 – que majorara a alíquota do IR incidente sobre o lucro oriundo de operações de exportação incentivadas ocorridas no passado – não por afronta à irretroatividade da lei fiscal, mas por conduzir a uma quebra da confiança do contribuinte. Entendeu-se, a rigor, que “a evidente *função extrafiscal* da tributação das referidas operações *afasta a aplicação*, em relação a elas, da Súmula 584/STF” (destacamos).

6.20. O princípio da anterioridade – Mecânica de funcionamento e face dos diversos tipos de fatos geradores – Forma, lugar e tempo do pagamento da obrigação tributária – Reserva de lei

Os fundamentos históricos e axiológicos do princípio tributário da anterioridade radicam: (a) na possibilidade de os contribuintes poderem prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados os seus negócios, bens, renda e patrimônio (*antes de realizarem* os fatos geradores); e (b) na certeza de que, durante o transcurso do *exercício*, lei alguma terá eficácia para alterar a *lex proevia* em que se basearam para a realização dos fatos jurídicos-tributários. Saber antes: certeza e segurança. Eis o significado da *anterioridade*.

É dizer, o princípio da anterioridade nada tem a ver com a época em que os contribuintes pagam os tributos decorrentes da realização dos fatos geradores. A regulação jurídica de um fato jurídico não pode ser posterior à ocorrência deste.

O princípio atua *antes* do fato jurídico e não depois (irretroatividade

substancial).

A regulação do lugar, da forma e do tempo do pagamento do tributo (fórmula normal de extinção das obrigações de dar, pecuniárias) também deve estar prevista *ex lege*, antes do início do exercício financeiro em que ocorrem os fatos geradores da obrigação. Dissentimos, portanto, da jurisprudência já antiga do STF que permite a fixação do prazo de pagamento do tributo mediante atos infralegais, eis que a exigência não consta do rol do art. 97 do CTN – considerado taxativo pela Corte. Com efeito, é errôneo supor que tais matérias são administrativas, podendo ser alteradas ao alvedrio do credor, no caso, ao alvedrio das pessoas jurídicas de Direito Público, territoriais e não territoriais. Ao revés, são temas interditados ao Estado-Administração (sujeito ativo da obrigação tributária). Uma parte não pode unilateralmente alterar a obrigação.

Solvens e *accipiens*, por força de contratos ou leis (obrigações *ex lege*), devem saber antes, com anterioridade, todos os elementos estruturais das obrigações a que se vinculam, aí incluídos o lugar, a forma e o tempo do pagamento.

Inobstante, os fatos jurígenos são diversos. Noutras palavras, os fatos geradores dos tributos podem ser fatos ou conjunto de fatos. Estes podem ocorrer num ponto na linha do tempo ou entre dois pontos na linha do tempo, na medida em que se possa figurar o vir a ser do tempo como série ou linha pontilhada (duração).

Assim sendo, faz-se necessário não apenas precisar o dia em que ocorre o fato gerador, mas precisar igualmente o *dies a quo* e o *dies ad quem* quando se tratar de fato gerador composto de conjunto de fatos na duração do tempo. Caso contrário, não se teria como operacionalizar, em relação a estes, o princípio da anterioridade. O imposto sobre a renda anual caracteriza bem a hipótese. Neste, importa mais saber quando começa o fato gerador... A lei deve ser prévia ao seu início.

A função dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, referido o último aos fatos geradores, recoloca a questão de maneira correta e suplanta a Súmula nº 584 do STF, de forma inquestionável, ao nosso sentir, com vantagem para os contribuintes, armados, agora, de mais certeza e segurança perante o poder de tributar. O constituinte de 1988, neste ponto, merece encômios.

6.21. A irretroatividade da lei e a retrospectividade

Alguns autores estão procurando introduzir em nosso Direito, sub-repticiamente, a retroatividade da lei fiscal, com elegantes citações de doutrinadores estrangeiros, em cujos países o princípio da irretroatividade da lei tributária não tem consagração constitucional como no Brasil. Alhures o princípio é deduzido da legalidade e da capacidade contributiva, e admite-se, em certos casos, a chamada retrospectividade da lei. Vejamos o que vem a ser tal coisa.

A Prof.^a Misabel Derzi,³⁶ com fulcro nas lições de Klaus Tipke, explica-nos que a retroatividade pode ser própria ou imprópria: a primeira delas se dá na hipótese de a lei nova atingir atos pretéritos, já pertencentes às páginas da história; a segunda, por sua vez, é a retrospectividade de que ora tratamos e verifica-se quando o novel diploma atinge não o passado ou o futuro, mas sim o presente – e presente no qual determinado fato ou relação jurídica está prestes a se perfazer. Podemos citar como exemplo de retrospectividade a alteração legislativa que, elevando a alíquota do imposto de renda em dezembro de 2017, vija para determinar a apuração majorada do tributo nesse mesmo ano; ora, em tal caso, como a exação possui um fato gerador continuado, cujo aspecto temporal se inicia em 1º de janeiro e finda em 31 de dezembro, a mudança atingiria um quadro que, não obstante ainda em aberto, está em vias de se consumir.

Outrossim, a ilustre jurista pontua que a Lei Fundamental alemã, diversamente da Constituição brasileira, não consagra os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade econômica do contribuinte, o que enseja a aceitação da tese da retroatividade imprópria – não sem críticas de grande parte da doutrina – pelo Tribunal Constitucional daquele país. Lado outro, entre nós, em vista da positivação dos anunciados princípios, inexistente a possibilidade de adoção da teoria; vejamos Derzi: “ora, a anterioridade, que leva ao adiamento da eficácia da norma tributária modificadora do imposto sobre a renda, para o exercício financeiro subsequente, por si só, impede em qualquer circunstância a adoção da tese que permite a retrospectiva ou retroatividade imprópria ao legislador”.

A observação procede inteiramente. Os alemães, à falta de preceitos

constitucionais expressos, extraem a irretroatividade do *Estado de Direito e da segurança jurídica*. Os italianos dizem que a lei tributária não pode ser retroativa porque a *capacidade contributiva* há de ser contemporânea à ocorrência de um fato que a revele previamente posto numa lei impositiva. A capacidade contributiva é sempre concebida de forma concreta. Só pode ser aferida com o fato concreto que ocorre conforme a previsão legal. Como alcançar, então, fatos já ocorridos, anteriores à lei fiscal? A propósito, ver o jovem professor, posto que já renomado, Augusto Fantozzi.³⁷

Não é o caso do Brasil, onde o princípio, além de mencionado no capítulo dos Direitos Fundamentais, é enfaticamente repetido no capítulo tributário da Constituição. Se uma situação começou sob a regência da lei “alfa”, mas está em transcurso, a superveniência da lei “beta” não a alcança.³⁸ Somente a lei anterior à situação tem vez. Não se admite a retroatividade em Direito Tributário.

6.22. A irretroatividade da lei, da jurisprudência e da decisão administrativa definitiva

Em Direito Tributário, como já se sabe, a obrigação é *ex lege* ou heterônoma, para usar a terminologia de Kelsen.

A lei tributária não pode alcançar o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido (CF/88, art. 5º, XXXVI). E o art. 150, III, prescreve que não se podem cobrar, ou seja, exigir tributos em relação a fatos geradores ocorridos *antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*.

Contudo, o nosso Direito Tributário prescreve não apenas a irretroatividade da lei, mas também das *decisões administrativas e judiciais*, aplicativas da lei.

Entre nós, não apenas a lei, mas todo o Direito Tributário está marcado pela irretroatividade (legislação, administração e jurisdição) em prol dos justicáveis, ao suposto de que o Direito muda continuamente, seja pela inovação legislativa, seja pela inovação de sua interpretação pelo Judiciário, seja pela alteração dos critérios de aplicação da lei pela Administração.

Com efeito, para nos lembrarmos de Kelsen, a lei é *geral e abstrata*. Projeta normas gerais em abstrato. Mais precisos são a sentença judicial e o ato

administrativo. Ambos são *atos de aplicação da lei* com um teor de concreção muito maior. Por isso Kelsen dizia que eram normas individuais as que recaíam concretamente sobre certas e determinadas pessoas ou classes de pessoas, normatizando condutas humanas. Pois não se diz que o ato administrativo define ou ajuda a definir situações jurídicas individuais? Por outro lado, é comum ouvirmos que “a sentença é lei entre as partes”.

Pleno de sabedoria, o nosso Direito Tributário impede a retroatividade da sentença e do ato tributário. É esse o escopo, por exemplo, do art. 146 do CTN, que veda a alteração do critério jurídico empregado pelo Fisco para o lançamento do crédito tributário; a rigor, de acordo com a norma, tal mudança “somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, *quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*” (destacamos).

O mesmo desiderato inspira, ainda, o art. 156, IX e X, do diploma, cujo mote é a extinção do crédito tributário. Nos termos do referido dispositivo, toda alteração judicial ou administrativa em sentido contrário ao entendimento anterior que determinou a extinção do crédito não o ressuscita. Aplica-se somente “para o futuro”.

Não é outro, desta vez restrito à esfera administrativa, o sentido do art. 100 do CTN e seu importantíssimo parágrafo único. Quando o *ato administrativo normativo* (com alto grau de abstração) *traduzir a lei* de modo posteriormente declarado *inidôneo*, o contribuinte que agiu conforme aquele primeiro comando fica resguardado do erro de interpretação da Fazenda que o induzira a errar ou, quando nada, a agir de certo modo posteriormente declarado incorreto, injurídico ou ilegal.

6.23. Irretroatividade e ação rescisória

Vexata quaestio paira sobre o cabimento da ação rescisória em matéria tributária, haja vista a ampla deferência que neste campo se faz à irretroatividade. Ora, estaria tal garantia restrita à lei em sentido estrito e aos atos administrativos ou abarcaria também as decisões judiciais? Por tudo quanto já dissemos, fácil concluir que, para nós, a irretroatividade deve ser entendida da maneira mais ampla possível, no que somos acompanhados por nomes de escol. Em parecer conjunto com a Prof.^a Misabel Derzi e o Prof. Humberto Theodoro Júnior, restou pensada e escrita a doutrina que

ora se dá a estampa:

“O que dissemos a respeito da extinção da obrigação tributária por decisão administrativa, irreformável, da autoridade administrativa, não mais passível de ação anulatória, pela própria Administração, há de ser repisado, com maior ênfase, no que se refere à extinção da obrigação tributária em razão de decisão judicial transitada em julgado (coisa julgada formal e material), favorável ao sujeito passivo.

Nessa hipótese, nem mesmo a ação rescisória – quando se tratar de interpretação da norma tributária, ou seja, de pura *quaestio juris* – tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária (a relação jurídica) legalmente inexistente. Inexistente não porque a sentença rescindenda assim determinara, mas senão porque uma lei complementar da Constituição – lei material – determinou este efeito para a sentença definitiva: *o fim da obrigação e do crédito tributário correspondente*. Há, portanto, *limite material* em Direito Tributário oponível ao cabimento da ação rescisória. Pode-se dizer, sem medo de errar, que, em matéria tributária, pelas mesmas razões que impedem o refazimento do lançamento por erro de direito e decretam a extinção da obrigação por autorrevisão administrativa (certa ou errada), inexistente pressuposto (carência de ação) para a ação rescisória de sentença transitada em julgado, em razão de interpretação diversa do direito aplicada à espécie. Aqui, mais do que em qualquer outro ramo do direito pátrio, têm cabimento as Súmulas nº 343 e 134 do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (ex-Tribunal Federal de Recursos).”

Nada obstante, em página de grande sensibilidade, a Profª Misabel Derzi leciona:

“Ora, ao assegurar a Constituição brasileira que a lei não retroagirá, respeitando-se a coisa julgada, a expressão lei, utilizada no art. 5º, XXXVI, tem alcance muito mais amplo para significar a inteligência da lei em determinado momento, ou seja, certa leitura da lei, abrangendo assim, os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário e do Executivo. A lei posta pelo Poder Legislativo pode comportar mais de uma interpretação, de modo que a lei que vige, em determinado momento, é a lei segundo uma de suas interpretações possíveis. À certa altura, sem nenhuma

mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos dizeres, altera-se a interpretação que da mesma lei fazem os tribunais, os quais passam a decidir conforme outra interpretação. Surge, assim, sem lei nova como ato emanado do Poder Legislativo, espécie de lei nova proclamada pelo Poder Judiciário. A irretroatividade da lei alcança, portanto, a irretroatividade da inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada. A limitação imposta às leis novas quanto à irretroatividade abrange também os atos judiciais, uma vez que uma decisão judicial é sempre tomada segundo certa leitura ou interpretação da lei. Interpretação nova, ainda que mais razoável, não pode atingir uma sentença já transitada em julgado. Não podem retroagir as decisões judiciais, ainda que a título de uniformização jurisprudencial. O instituto da coisa julgada é necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas como ainda de praticidade, pois tornar-se-ia inviável a aplicação do direito se, a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores, para que se proferissem novas decisões, com base na nova lei, simples nova inteligência da lei. Assim, no direito nacional, como em todos os países que se enquadram dentro do princípio do Estado de Direito, a decisão judicial nova que interpreta de maneira diferente uma norma jurídica não retroage, nem enseja rescisão de sentença transitada em julgado.”

É de ver que as transcrições supra referem-se a dois enunciados jurisprudenciais, a Súmula nº 343 do STF e a Súmula nº 134 do extinto Tribunal Federal de Recursos de grande importância na medida em que estabelecem um significativo pressuposto para o cabimento da ação rescisória. A rigor, os verbetes consagram que a ação não será admitida caso invoque a violação de literal dispositivo de lei cuja interpretação era controvertida nos Tribunais à época da decisão, senão observe-se:

Súmula nº 343 do Supremo Tribunal Federal:

“Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

Súmula nº 134 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR:

“Não cabe ação rescisória por violação de literal disposição de lei se, ao tempo em que foi prolatada a sentença rescindenda, a interpretação era controvertida nos tribunais, embora posteriormente se tenha fixado favoravelmente à pretensão do autor.”

É verdade que, por muito tempo, o STF decidiu pela inaplicabilidade da Súmula nº 343 quando a matéria discutida possuísse índole constitucional, ainda que a decisão objeto da rescisória tivesse sido fundamentada em interpretação controvertida ou anterior à orientação fixada pelo STF. O objetivo era claro: evitar um esvaziamento da competência da Alta Corte.

Entretanto, no julgamento do RE nº 590.809/RS, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 136),³⁹ o Supremo firmou o posicionamento de que, *independentemente da natureza da matéria em debate*, se legal ou constitucional, “não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente”.

Faz-se necessário examinar o julgado com cautela. Não representa ele uma superação do anterior entendimento do STF no sentido de afastar a incidência da Súmula nº 343 diante de controvérsias constitucionais. Cuida o precedente, antes, de afirmar que a ação rescisória não pode ser manejada pelo simples fato de ter sido superada a jurisprudência da Excelsa Corte com base na qual determinado caso foi decidido. Exemplificativamente: outrora o STF reconhecia o direito a creditamento de IPI em operações com mercadorias isentas ou com alíquota zero; depois, passou a negá-lo. Ora, nos termos do que foi consignado no RE nº 590.809/RS, inobstante a questão radique na CF, não pode a União, com fulcro tão somente nessa mudança jurisprudencial, propor ação rescisória visando a elidir o direito do contribuinte ao creditamento que fora deferido por decisão já transitada em julgado.

Em outras palavras, o que restou consignado no RE em comento foi apenas a impossibilidade de a ação rescisória servir como instrumento para a uniformização da jurisprudência.⁴⁰

Não bastasse, devemos vincar ainda outro recurso que tramita perante a Suprema Corte, também com repercussão geral reconhecida, relativamente ao tema coisa julgada, conquanto desta vez restrita à esfera tributária. Trata-se do RE nº 949.297/CE, de relatoria do Ministro Edson Fachin, em cujos autos se discutem os limites do instituto na seguinte hipótese: o contribuinte obtém decisão judicial com trânsito em julgado que, declarando de modo incidental a inconstitucionalidade do tributo, atesta a inexistência de relação jurídico-tributária, mas, posteriormente, o STF pontifica a constitucionalidade da exação pela via do controle concentrado e abstrato.

Finalmente, a título de ilustração, vejamos neste momento a celeuma envolvendo a contribuição social sobre os lucros das pessoas jurídicas, que sempre causou grande inquietação entre nós. Diversos tribunais regionais federais consideraram inconstitucional a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que a instituiu, e inúmeros acórdãos transitaram formal e materialmente em julgado. Mais tarde, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucionais partes da lei apenas, validando-a quase que inteiramente e mantendo, a partir de dada época, a tributação (fez valer o princípio da anterioridade, dizendo-a válida de dada data em diante).

Ocorre que vários contribuintes, pessoas jurídicas, deixaram, por anos a fio, de recolher o tributo, por isso que cobertos pela coisa julgada. De repente, a Procuradoria da Fazenda Nacional se pôs a aforar *ações rescisórias* para anular ditos julgados e cobrar os tributos não pagos.⁴¹

Na hipótese da Lei nº 7.689/88, algumas premissas devem ser destacadas. Primeiramente, a constitucionalidade do diploma foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal de maneira difusa ou *incidenter tantum*, abrangendo, portanto, *apenas as partes do processo*. Em segundo lugar, no período anterior à decisão da Suprema Corte, vigorava intenso dissídio jurisprudencial sobre a consonância do diploma em questão com a Lei Maior; isso, somado à circunstância de que os acórdãos rescindendo não haviam negado aplicação a dispositivos constitucionais, mas sim a uma lei ordinária, conduz à conclusão de ser plenamente aplicável a Súmula nº 343 do STF. Por fim, indubitável que os créditos tributários discutidos nas ações transitadas em julgado já se encontram extintos, por força do disposto no art.

156, X, do CTN, diploma materialmente complementar à Constituição, não podendo ser simplesmente “ressuscitados” pela via da ação rescisória.⁴²

6.24. O princípio da igualdade ou do tratamento isonômico

De saída, igualdade na tributação, capacidade contributiva e extrafiscalidade formam uma intrincada teia. Veremos a razão da assertiva para logo. Por ora, leia-se o ditado do art. 150, II, da CF, que diz ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Para Emilio Betti,⁴³ os “princípios gerais” da igualdade e da capacidade contributiva orientam a legislação, mas são de difícilima concreção prática. E Becker⁴⁴ indaga: “O que é justo, o que é igual, o que é desigual?” Misabel de Abreu Derzi,⁴⁵ com rigor, intenta a resposta.

“É altamente controvertido separar o que seja igual do desigual, pois sujeitos os conceitos a variações histórico-culturais. Não obstante, o preceito da igualdade, disposto na Constituição, já é dotado de substância e conteúdo jurídico: é vedado distinguir os homens segundo o sexo, a raça etc. [...] que sob tal aspecto são juridicamente iguais. E os iguais devem ser igualmente tratados, pois diz a norma que os homens, mesmo diferindo em sexo, ou credo religioso, são iguais.

Esse é o enfoque do princípio da igualdade mais corrente: uma proibição de distinguir. As características de generalidade e abstração da norma estão a seu serviço.

[...]

Interessa, pois, muitas vezes, saber em que casos o princípio da igualdade prescreve uma atuação positiva do legislador, sendo-lhe vedado deixar de considerar as disparidades advindas dos fatos (a que se ligam necessariamente as pessoas) para conferir-lhes diferenciação de tratamento. É necessário saber quais as desigualdades existenciais que são também desigualdades jurídicas, na medida em que não se

sujeitam a uma ignorância legislativa.

[...]

Vimos, com Uckmar, que, universalmente, a isonomia é aceita como a igualdade de direitos e deveres dos cidadãos.

Ora, o tributo é um dever. Um dever de que natureza? Um dever obrigacional, cuja característica é ser econômico, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos.

Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

[...]

Temos, por conseguinte, dois marcos limitadores obrigatórios, que constroem o legislador a considerar as disparidades advindas dos fatos.

O primeiro deles delimita o ponto a partir do qual se inicia o poder tributário e que deve estar sempre acima da renda mínima, indispensável à subsistência. Delimita, pois, onde se inicia a capacidade contributiva.

O segundo circunscreve a esfera da capacidade contributiva do sujeito passivo. Extrema o texto máximo o ponto além do qual, por excesso, o tributo torna-se confiscatório. O direito de propriedade encontra-se no limite da área de capacidade contributiva.

A norma tributária que exceder os marcos referidos é inconstitucional, exatamente por ignorar desigualdades. Desigualdades que não são colocadas artificialmente nas normas, mas são disparidades econômicas advindas dos fatos que devem ser pesados pelo legislador ordinário.

[...]

Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdade) impõe-se seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva.

Os aspectos negativo e positivo do princípio da igualdade miscigenam-se continuamente, contrangendo o legislador ordinário a criar os mesmos deveres tributários para aqueles que manifestarem idêntica capacidade contributiva. Configuram, pois, os requisitos de generalidade e proporcionalidade da norma tributária.”

A análise da Doutora Professora da UFMG bem demonstra as profundezas do princípio da igualdade ou do tratamento isonômico no Direito, em geral, e no Direito Tributário. Demonstra, mais, apesar da reflexão de Becker e do ceticismo de Betti, que o princípio não é só farol, tem de *projetar luz*, clarear o papel do legislador, obrigando-o a realizá-lo. E desautorizá-lo se ofender o princípio, em recurso possível ao Judiciário.⁴⁶

Pois bem, o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador:

- A) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades;
- B) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

Deve fazer isto atento à *capacidade contributiva* das pessoas naturais e jurídicas. Há mais considerações, no entanto.

Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente os iguais, sem ofensa ao princípio; tais são os casos derivados da *extrafiscalidade* e do *poder de polícia*.

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o *tributo* é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais, etc.⁴⁷

O poder de polícia, a seu turno, investe legisladores e administradores de meios,

inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum enfim (prevalência do todo sobre as partes).

Passemos aos exemplos. Não repugna ao princípio da isonomia:

- A) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho;
- B) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo;
- C) o IPTU progressivo no tempo sobre o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, para evitar a especulação imobiliária, à revelia do interesse comum e contra a função social da propriedade;⁴⁸
- D) imunidades, isenções, reduções, compensações para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas;
- E) *idem* para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade).

Imunidades, isenções, reduções, exonerações em geral descendem da incapacidade contributiva, do poder de polícia e da extrafiscalidade. Todavia, não escapam do controle jurisdicional as leis exonerativas. Cabe ao legislador exonerar motivadamente, sob pena de o Judiciário, se provocado, retirar eficácia à exoneração desmotivada, contra a Constituição.

Tal como posto na Constituição de 1988, o princípio do tratamento isonômico é abrangente, mas convive com o princípio da incapacidade contributiva, a progressividade extrafiscal e as alíquotas diferenciadas de vários impostos: IPI, ITR, IPTU, IPVA (menor para os veículos a álcool, v.g.) e ISS. Convive com as isenções e imunidades e alcança todos os tributos, por uma exigência da própria ciência do Direito, quando não por expressa determinação constitucional.

Quer nos parecer, no entanto, que o dispositivo refulge com maior brilho para o *imposto de renda*. A própria redação do artigo trai a direção desse clarão. Ao falar em proibição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em *situação equivalente*, vedada qualquer distinção em razão de *ocupação profissional ou função*

por eles exercidas, independentemente da *denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos* – a conjectura é do comentarista – esteve o constituinte a pensar nos lucros bursáteis, nos militares, nos legisladores, nos juízes, nos fazendeiros, nas sociedades de profissionais liberais e outros, desenganadamente beneficiados pela não incidência do IR ou incidência mitigada deste sobre os seus ganhos. A Carta de 1967 excluía do imposto de renda e proventos as ajudas de custo e as diárias pagas pelos cofres públicos, por obra do Dr. Delfim Neto, o “todo-poderoso” de então.

Durante o regime militar, para evitar *aumentos nominais* de vencimentos, os governos instituíram e toleraram pagas a militares, administradores, parlamentares e juízes que se caracterizavam como *ajudas de custo* (jetons, verbas de representação, ajudas para moradia, transporte *et cetera*). Por outro lado, as espertas lamúrias do setor primário da economia (agropecuária, em especial) induziram o governo a uma tributação privilegiante do setor, e o *lobby* dos grandes investidores continuamente mostrou o mercado financeiro como louça chinesa, infensa aos trancos da tributação, especialmente as bolsas de valores. Desejosos de submeter tais segmentos a uma tributação geral pelo imposto de renda, os constituintes pesaram a mão ao redigir o princípio da igualdade da tributação, atingindo o próprio Poder Legislativo (depois se deram aumentos compensatórios...).

De qualquer modo, o princípio é salutar, evita privilégios, contém o legislador, ativa a crítica e a vigilância sociais e entrega ao Poder Judiciário a missão de sedimentá-lo ao longo da *práxis* que se seguirá ao texto constitucional. A sua *materialização genérica* é impossível. Topicamente assistiremos a polêmicas doutrinárias e questões judiciais a propósito da aplicação do princípio.

6.25. O princípio do não confisco

Em sua formulação mais vetusta, o princípio do não confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis. Ainda hoje, porém, seu espírito informador permanece o mesmo: ser uma garantia dos indivíduos contra a potestade do Estado.

O princípio em comento, é possível encontrá-lo consagrado no art. 150, IV, de nossa atual Carta, que proíbe aos entes federados “utilizar tributo com efeito de

confisco”. Cuida-se de vedação genérica; fala-se em tributo (gênero). Quando o tributo, digamos, o IPTU, é fixado em valor idêntico ao do imóvel tributado, ocorre o confisco através do tributo. Quando o IR consome a renda inteira que tributa, dá-se o confisco.

Entretanto, além de verificarmos o peso singular de cada tributo para aferir a ocorrência ou não do efeito confiscatório, é necessário que adotemos ainda uma visão globalizante, isto é, devemos considerar, também, a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte. Afinal, uma exação cuja alíquota seja elevada, se sozinha, pode eventualmente transpor a barreira ao confisco; mas, se tomada em conjunto com outra cobrança também de alíquota superior, ou com várias de pequeno e médio impacto financeiro, decerto que não conseguirá, por estar aí comprometida grande parcela da renda/patrimônio do indivíduo.

Outrossim, foi justamente reverenciando a função global do princípio do não confisco que o STF deferiu medida cautelar na ADI nº 2.010/DF⁹ para suspender o aumento promovido pela Lei nº 9.783/99 das alíquotas das contribuições previdenciárias devidas pelos servidores públicos federais, as quais, em alguns casos, chegaram a 25%. A rigor, além do tributo securitário, tais contribuintes deveriam arcar ainda com o imposto de renda, muitos no percentual de 27,5%, entregando, destarte, 52,5% de sua renda bruta para a União. Confisco manifesto.

Por outro lado, o IPI poderá ter alíquotas gravosas para os artigos supérfluos, e o imposto de renda deve ser *progressivo* de modo a alcançar mais pesadamente aqueles que auferem maiores ganhos e rendas. E pode chegar aos altos picos de renda, como já ocorreu entre os países nórdicos, sem a coima de confiscatório. Nada obstante, não pode supor renda onde esta é aparente ou inexistente, caso do “lucro inflacionário” ou das parcelas indenizatórias.

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista três pontos essenciais:

A) admite-se a tributação exacerbada, por *razões extrafiscais* e em decorrência

do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);

- B) o direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia “à função social da propriedade” (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia);
- C) a ordem constitucional brasileira admite apenas duas hipóteses de confisco, uma como efeito da condenação penal (art. 5º, XLV) e outra – recentemente ampliada pela Emenda nº 81 de 2014 – quando forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou exploração de trabalho escravo em propriedade rural ou urbana (art. 243).

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela *tributação*. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a *renda ou a propriedade*, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens. Aqui dá-se um aparente paradoxo.

É exatamente no escopo de tornar insuportável a propriedade utilizada contra a função social que são arrumadas as *tributações extrafiscais*. O imposto territorial rural exacerbado leva o proprietário egoísta a desfazer-se dela ou dar-lhe função compatível com a CF. O IPTU progressivo no tempo leva o proprietário de lotes urbanos inaproveitados ao desespero. O imposto de importação altíssimo desestimula o consumo de bens supérfluos, o mesmo ocorrendo com os demais impostos que gravam a renda utilizada no consumo de bens e serviços. Admitem-se até alíquotas progressivas sobre o consumo de energia elétrica e combustíveis por faixas de consumo (quanto mais alto o consumo, maior a tributação).⁵⁰ A meta é evitar o desperdício, excluídos os consumos obrigatórios, como é o caso da indústria de alumínio (energia elétrica) e dos frotistas (combustíveis), só para exemplificar.

Em suma, a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*, isto é, com a cautela de que existe um limite para todas as coisas. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais,

mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário, a não ser no caso-limite (*absorção do bem ou da renda*).

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a *progressividade exacerbada* para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não confisco atua no *campo da fiscalidade* tão somente e daí não sai, sob pena de *antagonismo normativo*, um absurdo lógico-jurídico.

À guisa de conclusão, resta saber se o princípio do não confisco aplica-se às multas tributárias, em que pese a literalidade do art. 150, IV, da Carta de 1988. De pronto, dizemos que a jurisprudência do STF tem se sedimentado em sentido afirmativo. Observe-se que, em já antigo julgado, estatuiu-se: “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.”⁵¹ De certa forma, contudo, a questão sobre o que deveria ser considerado confiscatório permanecia em aberto.

A rigor, uma resposta objetiva vem sendo construída há não muito tempo. É possível encontrar precedentes da Primeira Turma do STF que assim determinam “[...] o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que *a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%*. Entendimento que não se aplica às *multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%*”⁵² (destacamos). Nada obstante, de mesmo modo se tem verificado na Segunda Turma da Corte,⁵³ sendo crível inferir, por conseguinte, que, uma vez reunido o Pleno, seja esta a solução finalmente pacificada por nosso Tribunal constitucional.

6.26. O princípio do não confisco e as presunções legais

Não podemos esconder, todavia, duas questões relevantíssimas ligadas ao princípio da igualdade: (a) a proliferação de isenções e outros tipos exonerativos; e

(b) a *vexata quaestio* do mínimo legal a uma existência digna de qualquer ser humano e de sua família (agregado familiar).

Quanto à primeira questão, cabe registrar que a Constituição mexicana (art. 28) *proíbe a isenção de impostos*. Não se diga que foi só reação revolucionária aos absurdos favores em prol do clero e das classes dominantes espanholadas anteriores à Revolução Mexicana. A Bélgica, na *soi-disant* culta Europa (art. 112), renega privilégios tributários, o mesmo ocorrendo com a Constituição dos Países Baixos, em cujo artigo 182 se lê: “Nenhum privilégio pode ser concedido em matéria de impostos.” Ecos, ainda, da Revolução Francesa e de sua ojeriza pelos nobres, os áulicos e o clero? Não se podem negar exageros em matéria exonerativa a desmerecer o princípio da igualdade. Na doutrina há quem considere a isenção um *desvio* dos princípios da generalidade e da igualdade, mesmo reconhecendo a necessidade de incentivos fiscais para corrigir desigualdades sociais e regionais.

A doutrina italiana, especialmente, em face do confronto norte (rico) e sul (pobre), conhece com intensidade as implicações políticas e sociais do tema. Nesse sentido, Salvatore La Rosa.⁵⁴ Sainz de Bujanda⁵⁵ qualifica de *terrível* a questão da isenção em face do princípio da justiça fiscal, ou seja, da igualdade. Daí por que se requer, nesta área, o controle jurisdicional. Itália, Espanha e Brasil são países com sérias desigualdades sociais.

A. Berliri⁵⁶ entende que a proliferação de isenções e outros favores fiscais como que são sintomas de demência (precoce ou não) dos sistemas tributários, e F. Moschetti⁵⁷ não vê como coadunar as exigências da Tesouraria e da capacidade contributiva com as pressões por incentivos e aliciantes fiscais. Em suma, a isenção não é *panaceia* e deve ter motivo e efeito.

Pessoalmente, somos por uma fiscalidade neutra e por uma despesa seletiva, corretora das desigualdades. No Brasil, v.g., o Estado tem o dever indeclinável de ofertar *educação, saúde e segurança a todos os pobres*, e não a todos os brasileiros (os ricos têm acesso fácil a todos os bens da vida sem necessidade do Estado, apesar dele). Por aí começa a igualdade, tratando diferentemente os desiguais – esta frase, aliás, é lapidar ao nosso sentir. Indica precisamente a extrema operosidade do princípio da capacidade contributiva, motor da isonomia fiscal.

O contribuinte tem o direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva, e o Legislativo, o dever de investigar a realidade para atendê-lo nestas ingratas circunstâncias, cabendo ao Judiciário, à sombra larga do princípio contributivo, sindicá-las e os fatos para fazer prevalecer a *justiça* e a *igualdade*.

Quanto à segunda questão, não apenas Alfredo Augusto Becker com sua estranha prosódia leciona que o princípio do “mínimo vital” – nos países que jurisdicizam o princípio da capacidade contributiva – tem que se impor a todos os tributos, sob pena de iniquidade.

Deixando de lado o extremado positivismo do nosso Becker, que o princípio não precisa ser positivado na Constituição para atuar, outros autores adotam a mesma posição. Assim, Domingos Pereira de Sousa,⁵⁸ que escreve desde Portugal pela Universidade Lusíada (*Sol Lucet Omnibus*), diz, com extremo rigor, ao trabalhar o princípio da igualdade, que: “O requisito da capacidade contributiva exige que em cada imposto se respeite a isenção do mínimo legal, enquanto elemento essencial da personalização da tributação.”

Nas modernas sociedades de massas, a tentação dos Fiscos, escudados nos “grandes números” e em nome da “racionalização”, é para simplificar a tributação. Fala-se muito, inclusive, no *princípio da praticabilidade*. Ao nosso sentir, este tal não foi e jamais será princípio jurídico. Em verdade, na medida em que autoriza presunções, tetos e somatórios no campo tributário – muitas vezes arbitrários e alheios à realidade do contribuinte – *é simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva*. E, a não ser que os respeite ou seja benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer. Em adversas circunstâncias, o princípio do não confisco, na medida em que confronta os desvarios fiscalistas, é de grande importância para combater as ficções e presunções fiscais abusivas.

A esse propósito, Misabel Derzi relembra-nos que, embora doutrina e jurisprudência admitam o princípio da praticabilidade, por óbvio a lei que o adotar estará sujeita ao arcabouço de proteção ao contribuinte constante da Lei Maior. Dessa maneira, no campo, por exemplo, das presunções fiscais, é inteiramente vedado ao legislador estabelecê-las com caráter absoluto (*iuris et de iure*), ou seja, sem admitir

prova em contrário, bem como impor aquelas desprovidas de razoabilidade, em obediência a princípios constitucionais da estirpe da capacidade contributiva e do não confisco.

No Direito brasileiro é inaceitável a limitação dos gastos com a educação do contribuinte e de sua família, v.g., em tema de imposto de renda. Tampouco se podem admitir pautas fiscais nos impostos cujas bases de cálculo são determinadas pelo mercado. Não pode a Administração, por mais que argumente com “preços médios” e “pesquisas de mercado”, prefixar em 100 mil reais o preço de um automóvel que, de fato, foi vendido por 80 mil reais. Se há subfaturamento, cumpre-lhe provar o dolo do contribuinte e apená-lo. O que se não pode admitir é igualar todos os comerciantes de automóveis e dizer que o carro “Alfa” novo custa, por *presunção legal*, 100 mil reais, interferindo no mercado, por si só concorrencial.⁵⁹

Ainda, sempre tivemos por inadmissível o sistema de substituição tributária para a frente no ICMS, preconizado pela Emenda Constitucional nº 3 à Constituição de 1988, caso não houvesse a “imediata e integral” devolução do imposto cobrado a maior em razão da *margem de lucro pautada* pelo Fisco para a operação subsequente, evidentemente por “presunção”, em nome da praticabilidade. Em casos que tais, uma fábrica de cerveja, v.g., ao vender a milhares de varejistas, paga o seu imposto e o que será devido pelos varejistas compradores. Nada contra o sistema, que é prático e racional. O que não pode ocorrer sem correção é estimar, v.g., uma margem de lucro de 60% sobre o preço de fábrica quando, em verdade, as margens não ultrapassam 20% ou 30%, dependendo do mercado.

Por isso mesmo, a Emenda nº 3 impôs a “imediata e integral” devolução ao contribuinte substituído do imposto cobrado a maior, caso o fato gerador não venha a ocorrer ou a base de cálculo presumida seja menor do que a imaginada pelo Fisco. Na hipótese de as legislações do ICMS desobedecerem aos ditames da Constituição estarão ofendendo-a e institucionalizando *tributação com efeito de confisco*.

O STF, contudo, nem sempre entendeu dessa maneira. Em verdade, no ano de 2002, apreciando a ADI nº 1.851/AL,⁶⁰ que serviu de paradigma para o julgamento de inúmeros outros casos posteriores, o Tribunal adotara posição diametralmente oposta, estatuinto: “o fato gerador presumido [do ICMS], por isso mesmo, não é provisório

mas definitivo, *não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago*, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final” (destacamos).

Felizmente, no ano de 2016, o STF reviu seu posicionamento. Ao julgar o RE nº 593.849/MG,⁶¹ cuja repercussão geral fora reconhecida (Tema nº 201⁶²), o Tribunal assegurou aos contribuintes do ICMS o direito à restituição do tributo pago a maior nos casos em que a base de cálculo presumida utilizada pelo Fisco para arrecadar o imposto seja superior à base de cálculo da operação efetivamente ocorrida. Uma vitória dos contribuintes, sem dúvida.

É de se perguntar, porém: sob qual fundamento a Suprema Corte tomou tão emblemática decisão, modificando de tal maneira a sua jurisprudência? Ora, o acórdão pautou-se no mesmo argumento que há pouco expusemos, qual seja, o de que a praticabilidade não pode suplantar os direitos e garantias dos contribuintes, mormente os de cariz constitucional; inaceitável que prepondere sobre princípios tão caros como a igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

São admissíveis, por outro lado, a tributação do ICMS por estimativa para os pequenos contribuintes, se lhes for dado o *direito de opção*,⁶³ bem como a tributação pelo lucro presumido, no imposto de renda, mas apenas se o contribuinte *quiser*. Praticabilidade e presunção fiscal só encontram guarida se se assegura a correção dos efeitos confiscatórios e se se permite o exercício da liberdade (opção pela fórmula menos onerosa).

Na hipótese da substituição tributária do ICMS, há pouco versada, como se faria a imediata e integral devolução do imposto pago a maior, por antecipação?

Como se sabe, o ICMS é controlável por uma conta gráfica em que as operações de venda geram débitos do ICMS, e as operações de compra geram créditos do ICMS. O imposto a pagar decorre do valor que se apresentar depois de se deduzir o montante dos créditos do montante dos débitos.

Quando a substituição tributária se fixa no adquirente, inexistem problemas de valor e de escrituração. Exemplificamos com o fazendeiro que vende seus bois ao frigorífico, seu substituto tributário, que registra as operações, emite documentos de entrada e destaca no preço que paga ao fazendeiro o valor do imposto pelo mesmo devido.

Todavia, no caso da substituição tributária para a frente, o fato gerador ainda vai ocorrer. Na verdade, ao registrar suas vendas, o contribuinte substituído vai anotar um valor menor do ICMS – se a presunção do Fisco for exagerada – e, nesse caso, ele deve emitir um documento retificador ao substituto registrando um crédito de ICMS a ser abatido nas próximas operações com substituição. Em síntese, estabelece-se entre substituto e substituído uma “conta gráfica retificadora”. É o modo de assegurar a preferencial e imediata devolução do imposto pago a maior do que o devido em razão do exercício da presunção pelo Fisco. A verdade reentra na relação jurídico-tributária por força do princípio da não cumulatividade com respaldo no princípio do não confisco.

Por derradeiro, anote-se que o Fisco, com a praticabilidade, seja na substituição para a frente ou para trás, não pode substituir a verdade pela presunção. O seu dever de fiscalizar é indeclinável. “Onde o conforto, o desconforto”, já diziam os antigos (*Ubi comodo, ibi incommodo*).

6.27. O não confisco como limite ao poder de graduar a tributação

Nas sociedades modernas, penetradas pelo *social* mais que pelo *individual*, o princípio do não confisco tem horas que assoma como velharia. É que o constitucionalismo moderno, nos países democráticos, prestigia e garante a propriedade referindo-a, porém, a sua função social. Os tributos visam a obter meios, mas sempre preservando as fontes onde se cevam e, até, induzem o crescimento das mesmas. Quanto maior a economia de uma nação, melhor para as finanças públicas. Esta a índole do regime. Falar-se em confisco neste panorama é *nonsense*. A tributação exacerbada tem finalidade exclusivamente extrafiscal, que arreda o princípio.

No entanto, é bom frisar, o princípio do não confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não confisco se nos parece mais com um *princípio de razoabilidade na tributação*...

Tributação razoável. Eis a questão. O que é razoável hoje não o será amanhã. Não

é a mesma coisa aqui, ali, alhures. Tema intrincado este, cuja solução terá que vir, e variando com o tempo e o modo, pelos Poderes Legislativo e Judiciário da República. O nosso pensamento, no particular, empata com o de Baleeiro. No seu *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*,⁶⁴ livro clássico, averbou o grande mestre que a fixação de limites a partir dos quais uma determinada cobrança pode ser considerada confiscatória é um problema fundamentalmente econômico, vale dizer, é a própria economia quem revela ser possível impor uma tributação mais severa ao contribuinte sem que se incorra em confisco.

Nada obstante, o autor também aponta que os tributos pautados pela extrafiscalidade, mesmo quando representem um elevado ônus para o contribuinte, não violam o princípio da vedação ao confisco. Afinal, nesse caso, os tributos são utilizados para estimular ou inibir determinada conduta do indivíduo, estando a sua funcionalidade condicionada, respectivamente, a que o impacto da exação seja nulo (ou, quando muito, bastante reduzido) ou demasiado.

Ainda gizando o problema da extrafiscalidade, exemplifica o jurista narrando que, embora a Carta argentina de 1853 (conhecida como Constituição de Alberdi) vedasse o confisco apenas no Código Penal, a Suprema Corte daquele país, com fulcro no direito à propriedade privada, estendia dita proibição aos “tributos esmagadores”, nos dizeres de Baleeiro. Ora, foram assim classificados, dentre outros, “aquele que alcança parte substancial da propriedade, ou renda de vários anos, e até o que absorve mais de 33% do produto anual de imóvel eficientemente explorado. A Corte adotou um *standard* jurídico semelhante à *reasonableness* dos tribunais norte-americanos [...]”.⁶⁵

6.28. O princípio da unidade federativa – Limitações ao tráfego de pessoas e bens no território nacional – Pedágio

O art. 150, V, diz ser vedado às pessoas políticas estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto pedágios.

São letras do passado. O dispositivo é quase vazio. No sistema brasileiro é impossível embarçar o tráfego de pessoas ou coisas com tributos intermunicipais ou

interestaduais, já ressalvado o pedágio, que *tem que ser igual* para todos os passantes, por classes, jamais pela origem, destino ou naturalidade. Ademais, para nós, pedágio é preço – público, semipúblico ou privado. Não é tributo, daí a ressalva da Constituição (ver este tema na parte em que tratamos das espécies tributárias).

Sim, porque os impostos são os previstos na Constituição e os residuais, não podendo incidir nenhum sobre *tráfego* (art. 152 da CF). As contribuições parafiscais e de melhoria e, muito menos, as taxas, não se prestariam a tal desserviço, pela natureza de seus fatos geradores.⁶⁶ Então só restam barreiras fitossanitárias e pedágio.

Oportuno destacar que o STF, no julgamento da ADI nº 800/RS, adotou o mesmo entendimento ora exposto, qual seja, o de que os pedágios não possuem natureza tributária, e sim de preço. A rigor, naquela assentada, discutia-se a constitucionalidade do Decreto nº 34.417, editado no ano de 1992 pelo Estado do Rio Grande do Sul autorizando a cobrança de pedágio em certa rodovia estadual – mantida pelo Poder Público – após ter aduzido o requerente que a exação instituída era, na verdade, um tributo, e, portanto, somente poderia ser criada por lei. Ao cabo, todavia, pontificou a Excelsa Corte que “o pedágio “[...] não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita”.⁶⁷

Enfim, onde a origem do dispositivo? Na Velha República. Isto mesmo, a anterior à Revolução de 1930. Hoje, a questão só seria posta contra certas tarifas portuárias, assim mesmo impropriamente. O relato dessa questão está feito por Baleeiro, ainda no tempo da Constituição de 1946. O constituinte de 1988 andou atormentado pelos fantasmas das “velhas repúblicas”. Diz Aliomar:⁶⁸

“Um dos mais ásperos problemas fiscais e políticos da primeira República foi o dos tributos interestaduais, no duplo aspecto de imposto sobre as mercadorias exportadas para outros estados ou deles importadas.

[...]

Uma das primeiras e, talvez, a mais fecunda discussão acerca desse problema foi a polêmica entre Rui Barbosa e Amaro Cavalcanti, no meado do ano de 1896, em torno da constitucionalidade do imposto de exportação sobre mercadorias vendidas

para outro Estado. Rui, aliás inimigo de todo e qualquer imposto desse tipo, sustentou a inconstitucionalidade, pois exportação se subentendia sempre para fora do País. Esse fora o propósito do constituinte. Amaro, senador por Estado onde se produzia e exportava sal e algodão para o resto do País, sustentou a tese oposta.

Essas e outras etapas do problema, que levou muito tempo, tinta e papel do Congresso e dos tribunais, têm hoje apenas interesse histórico, pois a Constituição em vigor, raiando pelo pleonismo justificado por amarga experiência, diz: ‘Exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro...’ (art. 19, V). Logo, sem sombra de dúvida, nunca a mercadoria produzida em outro Estado, ou para outro Estado. Todavia, ainda hoje, há queixas dos Estados centrais obrigados ao serviço dos portos dos Estados marítimos, problema esse de técnica fiscal ou Direito Administrativo Fiscal, através das respectivas soluções e expedientes, inclusive convênios entre as unidades interessadas, para mútuo auxílio.

[...]

Das regras contra a tributação interestadual, a do art. 34, reprodução do art. 19, IV, da Constituição de 1934, não tem sido invocada em litígios, nem despertado maior interesse dos comentadores, que lhe dedicam escassas palavras.

A disposição poderia ser dispensada, talvez, se não fosse a recordação daquelas opiniões, que, na República Velha, chegaram ao extremo de sustentar a constitucionalidade do disfarce do imposto de importação sobre mercadoria recebida de outro Estado.”

Não obstante a impossibilidade de barreiras fiscais dentro da Federação, é mais uma limitação ao poder de tributar garantindo o contribuinte.

O pedágio é preço. Tampouco é cobrado nas barreiras fiscais fronteiriças entre os Estados-Membros; daí por que a Constituição o expelle da proibição.

-
- 1 A Constituição portuguesa de 1977 inspirou em muitos pontos a Constituição brasileira de 1988, notadamente no respeitante aos *direitos fundamentais*. Vem a calhar, portanto, mediante lição preciosa da Prof^a Misabel Derzi, trazer à colação extensa cita de Gomes Canotilho, Professor Doutor de Coimbra e, sen dúvida, um dos maiores publicistas da atualidade. Vejamos o texto: “Existem, é certo, normas-fim, normas-tarefa, normas-programa que ‘impõem uma atividade’ e dirigem materialmente a concretização constitucional. O sentido destas normas não é, porém, o que lhes assinalava tradicionalmente a doutrina: ‘simples programas’, ‘exortações morais’, ‘declarações’, ‘sentenças políticas’, ‘aforismos políticos’, ‘promessas’, ‘apelos ao legislador’, ‘programas futuros’, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às ‘normas programáticas’ é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Não pode, pois, falar-se de eficácia programática (ou diretiva), porque qualquer norma constitucional deve considerar-se obrigatória em confronto com qualquer poder estatal discricionário (Crisafulli). Mais do que isso: a eventual mediação, pela instância legiferante, da concretização das normas programáticas, não significa a dependência desse tipo de normas da *interpositio* do legislador; é a positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade da intervenção dos órgãos legiferantes.” (CANOTILHO, J. . Gomes [José Joaquim Gomes]*apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas d atualização. In: BALEEIRO, Aliomar.**Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 66).
- 2 A *Magna Charta* não estabeleceu o princípio da legalidade na Inglaterra. Nos quinhentos anos que se lhe seguiram, reis, juízes e parlamentos continuaram em sangrentas disputas para fazer prevalecer a vontade do mais forte. Isto se comprova pelos documentos surgidos depois, a saber: o “*Act of Appropriation*” de 1626, a “*Petition of Rights*” de 1628 e o “*Bill of Rights*” de 1689. Na França, os “Estados Gerais”, em 1789, reclamaram o poder de criar os impostos, que a Declaração de Direitos de 1789 consagrou.
- 3 Cf. MONTEIRO, Armindo. **Introdução ao estudo do direito fiscal**. Lisboa: FDL 1951, p. 231; MONTEIRO, Armindo.**Do orçamento português**, Lisboa: [s. n.], 1921, p. 208 ; e MERÊA, Paulo.**O poder real e as cortes**. Coimbra: Coimbra Editora, 1923, p. 36-37.

- 4 MARTINEZ, Pedro Soares **Introdução ao estudo das finanças**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1967 *passim*.
- 5 SOUSA, Domingos Pereira de. **As garantias dos contribuintes**. Lisboa: Editora Universidade Lusíada, 1991, p. 44.
- 6 MARTINEZ, Pedro Soares. **Manual de economia política**. 2. ed. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1973, p. 87.
- 7 SOUSA, Domingos Pereira de. **As garantias dos contribuintes**. Lisboa: Editora Universidade Lusíada, 1991, p. 46 *et seq.*
- 8 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 81.
- 9 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 45.
- 10 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 46.
- 11 MELLO, Celso D. de Albuquerque [Celso Duvivier de Albuquerque]. Direito do Homem na América Latina. In: PLASTINO, Carlos Alberto (org.) **Crítica do Direito e do Estado**. Rio de Janeiro: Graal, 1984, p. 154.
- 12 Não é de estranhar tenha surgido precisamente em terras germânicas a teoria da interpretação econômica da lei fiscal, terras do autoritarismo e de seus contrapontos, a disciplina e a submissão. Difícil imaginar, em pleno século XX, um Hitler na Inglaterra ou nos EUA. Fácil compreendê-lo na Alemanha. Esteve na ponta de um *continuum* sociocultural que teve em Hegel a sua culminância mais fantástica e obscura. O hegelianismo é a ideologia da submissão do indivíduo ao Estado. Um só povo, um só chefe, um só império: Volk, Führer, Reich. Em verdade, depois da unificação dos teutões, operada prussianamente por Bismarck, a grande engenharia política dos alemães foi o nacional-socialismo de Hitler (regresso ético e político à barbárie germânica com incrível poderio técnico).
- 13 Nos termos da jurisprudência consolidada do STF, a referida lei poderá ser do tipo ordinária, eis que a Constituição não exige expressamente o instrumento da lei complementar.
- 14 Tal é o disposto na Súmula nº 160 do STJ: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção

monetária”.

- 15 ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais e ICM. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 25 jun. 1972, p. 44.
- 16 Muito menos ainda quando, não bastante a ausência de lei específica a ratificar o do Poder Executivo, o convênio cria hipótese de incidência tributária sobre operação que a legislação de regência não prevê. É este o caso que o STF irá julgar por ocasião do RE nº 1.025.986, afetado à sistemática da repercussão geral, em que litigam a Localiza e a o Estado de Pernambuco sobre a validade do Convênio nº 64/2006, que determina a incidência do ICMS na venda de veículos antes de 12 meses da sua aquisição. Pouco precisa ser dito sobre o assunto: se é certo que o ICMS não incide sobre a venda de bens do ativo imobilizado, o convênio não pode ampliar o espectro de incidência do imposto para alcançar tal operação.
- 17 “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe não somente a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, mas também da edição de lei em sentido formal de cada um daqueles entes” (STF, AgR-RE nº 579.630/RN, Rel. Min. Robert Barroso, *DJe* 28.09.2016).
- 18 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 71-72, 89.
- 19 CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988 p. 1-111, p. 13-17 *et seq.* (Cadernos de Pesquisas Tributárias, n. 13).
- 20 No ponto, ressaltamos o ensaio de NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica do direito tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982 De mencionar, ainda, editada pela Saraiva, a coletânea organizada por Geraldo Ataliba sob o título *Interpretação no Direito Tributário*, com a participação do professor italiano Dino Jarach, depois radicado na Argentina, e também a editada pela Resenha Tributária, coordenada por Ives Gandra, sobre elisão e evasão fiscais.
- 21 PINTO, Bilac. Estudos de direito público. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 56 *e seq. apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Editora Resenha

Tributária, 1988. p. 1-111, p. 24. (Cadernos de Pesquisas Tributárias, n. 13).

- 22 Com efeito, previa a *Reichsabgabenordnung* (RAO), em seu § 4º, que “Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”. Nada obstante, no ano de 1934 – já, portanto, sob o governo nacional-socialista – foi editada a Lei de Adaptação Tributária, que inaugurou o princípio da prevalência da ideologia política sobre o Direito. Afinal, o § 1º do diploma previa, de maneira inequívoca, nestes termos: “1) As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo; 2) Para isto deve-se ter em conta a opinião geral, a finalidade e significado econômico das leis tributárias e a evolução das circunstâncias; 3) O mesmo vale para os fatos”.
- 23 No Código Civil, o art. 102 acima citado corresponde ao art. 167 e o art. 90, ao art. 140. É preciso dizer, ainda, que permanecemos num sistema jurídico não causalista; contudo, o atual CCB somente se refere à causa em um único caso mencionado pelo art. 140 do mesmo Código Civil, em que ela é expressa como razão determinante.
- 24 Nada obstante, deve-se destacar que a norma em comento é objeto da ADI nº 2.446/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, proposta em 2001 pela Confederação Nacional do Comércio, mas ainda não apreciada pelo STF.
- 25 TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 110-111.
- 26 Conferência em São Paulo, 1991.
- 27 STF, MC-ADI nº 1.417/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 24.05.1996.
- 28 Estivemos a prever para as medidas provisórias o mesmo destino do decreto-lei no regime anterior (Constituição de 1967). O STF acabou por referendar o entendimento de que o decreto-lei podia instituir tributo, mas devia obedecer ao princípio da anterioridade. Equiparou o decreto-lei à lei e submeteu-o ao princípio da anterioridade, que é um princípio sobre a eficácia das leis fiscais, retirando ao decreto-lei a eficácia imediata que lhe era ínsita quando veiculava outras matérias que não a tributária.
- 29 MANEIRA, Eduardo. **O princípio da não surpresa do contribuinte**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 161.
- 30 As contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social devem guardar obediência à espera nonagesimal, estando dispensadas da anterioridade. As

demais contribuições (exceto CIDE-combustíveis, que está dispensada da anterioridade, mas não da espera nonagesimal) devem guardar obediência à anterioridade e espera nonagesimal.

- 31 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da anualidade da lei fiscal na jurisprudência da Suprema Corte: a contribuição de Aliomar Baleeiro. *In*: ROSAS, Roberto *et al.* **Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal** (1965-1975). Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 47-105, p. 53.
- 32 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da anualidade da lei fiscal na jurisprudência da Suprema Corte: a contribuição de Aliomar Baleeiro. *In*: ROSAS, Roberto *et al.* **Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal** (1965-1975). Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 47-105, p. 55.
- 33 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 219.
- 34 A pena de Luciano da Silva Amaro, a propósito dessa situação, tracejou linhas candentes de inconformismo. Em *liber amicorum* em louvor a Baleeiro, expusemos suas ideias com indisfarçável simpatia: “é realmente inacreditável que se continue insistindo em que a renda que não foi ganha até 31 de dezembro (ou 1º de janeiro) considera-se ganha nessa época, e que, portanto, a lei que seria retroativa considera-se não retroativa e, em decorrência, o que a Constituição exigia considera-se não mais exigido – tudo por força das virtualidades mágicas da lei ordinária. Isso revela profunda desconsideração pela Lei Fundamental, desprezo que culmina – quando se traz à colação o princípio da anterioridade – com a assertiva de que só se exige lei anterior ao lançamento do tributo, como, se, transpondo a questão para o Direito Penal, bastasse lei anterior ao ‘lançamento da pena’ pelo Estado, no lugar de lei anterior ao delito.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da anualidade da lei fiscal na jurisprudência da Suprema Corte: a contribuição de Aliomar Baleeiro. *In*: ROSAS, Roberto *et al.* **Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal** (1965-1975). Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 47-105, p. 90-91).
- 35 STF, RE nº 183.130/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Teor Zavascki, *DJe* 17.11.2014.
- 36 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro:

Forense, 2006, p. 191-193.

37 FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese – Utet, 1991, p. 151.

38 Certeira, mais uma vez, a Prof.^a Misabel Derzi: “é, assim, equivocado supor que o Código Tributário Nacional, ao se referir a fatos geradores ‘pendentes’, estaria autorizando a aplicação de lei nova que entrasse em vigor antes do encerramento do período. Como observa, com sabedoria, Sacha Calmon (*in CTN Comentada*, no prelo), fato gerador ‘pendente’ é apenas fato sujeito a condição suspensiva que ainda não se deu; é fato futuro. O art. 105 do Código Tributário Nacional, conjugado aos arts. 116 e 117, não se aplica aos tributos de período.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 193).

39 STF, RE nº 590.809/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 24.11.2014.

40 Nesse sentido, de grande valia ressaltar as palavras proferidas pelo Relator do RE nº 590.809/RS, Min. Marco Aurélio, quando de sua apreciação: “Não posso admitir, sob pena de desprezo à garantia constitucional da coisa julgada, a recusa apriorística do mencionado verbete, *como se a rescisória pudesse ‘conformar’ os pronunciamentos dos tribunais brasileiros com a jurisprudência de último momento do Supremo, mesmo considerada a interpretação da norma constitucional*” (destacamos).

41 Insistimos, no ponto, sobre a importância das declarações de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no respeitante a determinadas questões que exigem certeza e segurança.

42 COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. Da impossibilidade jurídica de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade, pelo STF, no direito tributário. *In*: **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. cap. 1, p. 9-58, p. 28.

43 BETTI, Emilio. **Interpretazione della legge e degli atti giuridici**. Milano: A. Giuffrè, 1949, p. 208.

44 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 452-457.

45 DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do**

imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 56, 61.

- 46 É o que disse um Aliomar Baleeiro quase poeta: “a Constituição escrita não passa de semente que se desenvolve das seivas da terra, ao sol e ao ar do amplo debate, em abundante vegetação e florescência das leis, regulamentos, jurisprudência e práticas políticas. A Constituição, dizia Woodrow Wilson, não se reduz a documentos de juristas, mas representa o veículo de vida e o seu espírito é sempre o da época. Sem dúvida, mas se o jardineiro da Constituição, em suas podas, enxertias, adubações e hibridações, pode dar novos matizes e perfumes às rosas, engendrando as mais belas variedades, é-lhe proibido, entretanto, transformá-las em cravos ou parasitárias orquídeas por virtuosismos de genética. Por mais caprichosa que seja a policromia e a variação esquisita dos aromas no Direito Constitucional, as rosas deverão ser sempre facilmente reconhecíveis como rosas.” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 280).
- 47 Alberto Deodato, saudoso financista, vinca o papel da extrafiscalidade: “certos artigos nocivos à saúde, à moral, ao desenvolvimento social, poderão ser sobretaxados, tornando-os mais difíceis de aquisição. O imposto de licença de certos estabelecimentos pode tornar proibitiva a abertura dos nocivos à ordem pública e à moral.” (DEODATO, Alberto. **As funções extrafiscais do imposto**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1949, p. 96).
- 48 A Súmula nº 668 do STF estabelece nos seguintes termos: “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, *salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*” (destacamos).
- 49 STF, MC-ADI nº 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello DJ 12.04.2002 – “*A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público*” (destacamos).

- 50 Súmula nº 391 do STJ: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.
- 51 STF, ADI nº 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 14.02.2003.
- 52 STF, AgR-ARE nº 938.538/ES, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 21.10.2016.
- 53 Entre outros, AgR-RE nº 657.372/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski *DJe* 10.06.2013 e AgR-RE nº 748.257/SE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski *DJe* 20.08.2013.
- 54 LA ROSA, Salvatore. **Eguaglianza tributaria ed esenzione fiscale**. Milano: A. Giuffrè, 1968.
- 55 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. 3, p. 418-421.
- 56 BERLIRI, Antonio. **Caratteristiche del’Iva Italiano. Diritto e pratica tributaria**, Milano, v. 1, p. 410, 1972.
- 57 MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Institut de Estudios Fiscales, 1980, p. 268.
- 58 SOUSA, Domingos Pereira de. **As garantias dos contribuintes**. Lisboa: Editora Universidade Lusíada, 1991.
- 59 Nesse sentido, a Súmula nº 431 do STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.
- 60 STF, ADI nº 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 22.11.2002.
- 61 STF, RE nº 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 31.03.2017.
- 62 Tema nº 201: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.
- 63 Por oportuno, observe-se que, no julgamento do RE nº 632.265/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 05.10.2015, o STF assentou com repercussão geral: “Somente lei em sentido formal pode instituir o regime de recolhimento do ICMS por estimativa” (Tema nº 830).
- 64 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 240.
- 65 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 244.
- 66 Atente-se para o disposto na Súmula nº 545 do STF: “preços de serviços público

taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

⁶⁷ STF, ADI nº 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, *DJe* 01.07.2014.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 207 *et seq.*

AS IMUNIDADES GENÉRICAS

7.1. A imunidade intergovernamental recíproca. 7.2. A imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos, dos sindicatos e das instituições de assistência social e de educação. 7.3. A imunidade dos templos. 7.4. A imunidade dos partidos. 7.5. Considerações sobre imunidade das instituições partidárias, religiosas, sindicais, educacionais e assistenciais. 7.6. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão. 7.7. Emenda Constitucional nº 75/2013 e a imunidade tributária da produção musical e literomusical nacional. 7.8. A determinação de exteriorizar e esclarecer as comunidades sobre os impostos que incidem sobre mercadorias e serviços. 7.9. Exoneração de tributos, matéria sob reserva de lei. 7.10. O princípio da tributação federal uniforme. 7.11. Substituição tributária progressiva. 7.12. Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos funcionários públicos – Prevalência do Estado Federal. 7.13. A proibição da isenção heterônoma e as exceções. 7.14. A revogabilidade das isenções anteriores à Carta. 7.15. A vedação que proíbe aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza – O mercado comum brasileiro.

7.1. A imunidade intergovernamental recíproca

Vamos repassar a lição sobre o significado da imunidade como instituto de Direito Tributário. No dizer de Souto Maior Borges:¹

“Ao proceder à repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo tributável reservado à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, certos bens, pessoas e serviços obstando assim – com limitar o âmbito de incidência da tributação – o exercício das atividades legislativas do ente tributante.”

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e limite. Nos países que adotam constituições rígidas, como o Brasil, a imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, delimita o campo tributável posto à disposição do ente tributante. A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Costuma-se dizer que a imunidade é *umprius* em relação ao exercício da competência tributária, e a isenção, um *posterius*.

Ao traçar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurídicos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos limites da descrição legislativa do fato gerador é intributável à falta de previsão legal).

As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurídico tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o de limitar o poder de tributar.

O legislador constituinte autorizou ao Município criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). Nesse mesmo passo, deu à União competência para instituir o ITR e, aos Estados, a faculdade de criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Proibiu à União, todavia, tributar com o ITR as glebas rurais de área mínima e vedou aos Estados fazer incidir o ICMS sobre produtos remetidos ao exterior. Os prédios urbanos estão sujeitos ao IPTU, de competência municipal, mas dita exação sobre o patrimônio não pode incidir sobre os “templos de qualquer culto”, em virtude de imunidade expressa.

Nos exemplos figurados, constata-se que o constituinte, ao mesmo tempo em que concedeu poder e competência às pessoas políticas para a instituição de imposto sobre a transmissão de bens imóveis, sobre a propriedade predial urbana, sobre a propriedade territorial rural e sobre operações relativas à circulação de mercadorias, vedou o exercício dessas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias, sobre determinado tipo de propriedade rural, sobre certas operações de circulação de mercadorias e sobre a propriedade predial de algumas pessoas

jurídicas, expressamente nominadas.

Inquestionavelmente, não fossem as imunidades – restrições à competência impositiva – e tais situações seriam perfeitamente tributáveis.

Dispõe a Constituição de 1988:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]”.

Por primeiro, anote-se que esta imunidade não tem atuação sobre tributos como um todo, mas apenas sobre impostos, uma espécie do gênero.

Do exposto, conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado:

- A) não atua sobre taxas e contribuições de melhoria, que, aliás, só incidem sobre imóveis particulares;
- B) não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se – adotada a Teoria Tripartida das espécies tributárias – as referidas cobranças assumirem juridicamente a feição de impostos.

Por outro lado, o Estado, enquanto tal, não sendo empregador (regime estatutário), não se obriga pelas contribuições imputadas aos empregadores.

Todavia, não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o STF² e também nós.³ Trata-se de vedar a incidência de *quaisquer impostos* sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro. O inesquecível mestre entendia que tais *nomina juris* possuem significados amplos, abrangentes, expansivos, e que a intergovernamental se aplicava a todo e qualquer imposto do sistema tributário.⁴

A jurisprudência da Suprema Corte brasileira atualmente prestigia o entendimento de Baleeiro no que tange à extensão da intergovernamental recíproca a impostos outros que não os incidentes sobre os fatos renda, patrimônio e serviços, conforme a sistemática do CTN. Tanto é assim que, em inumeráveis oportunidades, o STF pontificou não ser devido IOF sobre as operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a valores mobiliários praticadas pelos Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.⁵

Uma observação deve ser feita, contudo, no tocante aos “impostos indiretos” (terminologia da Ciência das Finanças), isto é, aqueles que admitem o fenômeno da repercussão tributária, tais como o IPI e o ICMS. Afinal, nestas exações, com espreque em uma análise econômica do direito, costuma-se distinguir duas espécies de contribuintes, o “de direito” (sujeito que, nos termos da lei, despontando no polo passivo da relação jurídico-tributária, é o responsável pelo pagamento do tributo) e o “de fato” (indivíduo que efetivamente suporta o ônus econômico da cobrança).

Exemplificando: a Empresa “Alfa” comercia determinado produto para “José” consumidor final, ocorrendo com isso o fato gerador do ICMS. Ora, nos termos da lei de regência do imposto estadual, quem figura na relação jurídica com o Fisco, nesse caso, é a Empresa “Alfa”; vale dizer, é ela a obrigada a recolher o tributo às burras estatais. Sucede que a Companhia calculara previamente o montante que deveria pagar a título de ICMS e embutiu esse valor no preço da mercadoria adquirida por “José”, de modo que, ao fim e ao cabo, foi este quem suportou a carga tributária.

O que ocorreria, porém, se o consumidor final fosse, ao invés de “José”, uma pessoa política? Seria de se admitir que ela suportasse o impacto econômico da cobrança, mesmo gozando de imunidade? Nos termos do atual posicionamento do STF, sim. Para a Corte, “a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘a’, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito, não alcançando o contribuinte de fato.”⁶

Outrossim, não se pode deixar de gizar a Súmula nº 591 do Pretório Excelso, que consonando com o entender anteriormente exposto, estatui: “a imunidade ou a isenção

tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Em assim sendo, devemos retificar uma ilustração feita em antigas edições da presente obra: se a Acesita (atual Aperam South America), em Minas Gerais, vende aço inoxidável para fábricas de armas do Exército, Marinha ou Aeronáutica, deve fazê-lo, *sim*, com ICMS.

Nada obstante, continuamos dizendo que a tese de Baleeiro sobre o contribuinte de fato, quando este é pessoa jurídica de Direito Público territorial ou não territorial, seduz-nos. O ilustre jurista inclui no âmbito protetor da imunidade recíproca os impostos indiretos, admitindo a repercussão tributária sobre pessoa de Direito Público para atrair a aplicação da regra imunitória.

Quando o Estado é contribuinte de fato, torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando à outra. Sucede que elas não têm *capacidade contributiva*, haja vista serem os seus recursos destinados à prestação dos variados serviços públicos, como segurança, saúde e educação; tais pessoas são dotadas de competência para tributar, não porém umas às outras. Ora, disso sabendo, e com a memória de que a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas, exclusive das políticas, não seria o caso de considerar a teoria da repercussão para atender plenamente ao princípio constitucional da imunidade intergovernamental recíproca?

Deve a União pagar o ICMS da energia que consome como usuária final? Pela ótica de Aliomar (e também pela nossa), não. Por ser a União contribuinte de fato, o seu patrimônio estaria sendo sugado pelo Estado, parcialmente, pelo recolhimento do ICMS, porquanto se transfere ao usuário, junto com a fatura, o valor do imposto

A questão de dizer que são as concessionárias as contribuintes *de jure*, e, portanto, excluídas da imunidade, é verdadeira, mas não deixa de trair certa suspicácia. Bastaria a lei dizer que elas seriam “retentoras” e *contribuintes os usuários* para que se apropositasse a imunidade intergovernamental em favor das pessoas políticas. É de perguntar, todavia, se uma simples opção de técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vetusto como é o da imunidade intergovernamental recíproca, de larga tradição jurídica, fundado em plano axiológico

e, por isso mesmo, visto – inclusive pelo STF – como cláusula pétrea (art. 60, § 4º).

Este modo de ver a imunidade intergovernamental recíproca que estamos propugnando – a mais larga possível – é o mais acorde com a realidade. O *telos* do princípio imunitório é, precisamente, não permitir que a coisa pública venha a ser molestada pela tributação: o patrimônio (uma *universitas rerum*), as rendas, os serviços públicos. Tomemos novamente a jurisprudência do STF no sentido de abranger o IOF pela imunidade recíproca: ora, esse imposto não tem, por fato gerador, *patrimônio, renda ou serviços*; incide sobre operações de crédito, câmbio, seguros e títulos mobiliários. A Corte protegeu, isto sim, o *patrimônio da pessoa política imune*.

De mais a mais, a questão entranha-se no intrico federativo. As pessoas políticas que convivem na Federação estão voltadas, todas elas, ao bem comum. Não é admissível que venham a se tributar mutuamente, estendendo-se a imunidade até as instrumentalidades dos Poderes Públicos. Aliás, foi por aí que a cogitação da imunidade teve início nos EUA. Entre nós, a coisa é diferente, *habemus suprema lex*. O *habitat* da imunidade é a Constituição.

Voltemos, enfim, ao art. 150 da Constituição. Seu § 2º estende a imunidade recíproca às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, inobstante uma diferença deva ser observada com relação à imunidade garantidora dos entes políticos: com efeito, enquanto para estes a norma exoneratória vale independentemente de qualquer circunstância, para as entidades acima referidas o comando imunizante apenas produzirá efeitos quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços que estiverem “vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

Nesse sentido, caso em que determinado imóvel urbano pertencente à União seja construído um *resort*, ainda que tal empreendimento em nada favoreça a consecução do interesse público, ainda assim não será devido qualquer recolhimento a título de IPTU – muito embora não seja este o atual entendimento do STF, como se verá à frente. O mesmo não se pode dizer na hipótese de o imóvel ser de propriedade do Ibama, porquanto, inexistindo qualquer vínculo entre um *resort* e as finalidades dessa autarquia federal (exercício do poder de polícia ambiental e execução de ações das

políticas nacionais de meio ambiente), pagar o imposto predial se imporia.

De se ressaltar, por oportuno, que conceito de autarquia para fins imunitórios é fornecido pelo Decreto-Lei nº 200, de 1967, diploma o qual, para efeitos da organização da Administração Pública, reparte-a e a define em direta e indireta, termos correspondentes, numa terminologia estranha ao Direito, aos vocábulos “administração centralizada e descentralizada”. O Decreto-Lei nº 200 diz que a Administração Indireta compreende as autarquias, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, ditado que serve perfeitamente à aplicação da Carta.

Para mais, o STF inclui, nos contornos do § 2º do art. 150 da CF, como beneficiárias da imunidade recíproca, ao lado das autarquias e das fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Não todas, é verdade, mas somente aquelas prestadoras de serviços públicos de cunho essencial e exclusivo, porque, nesse caso, aproximam-se de maneira bastante evidente das entidades encontradas na literalidade constitucional. Isso, contudo, desde que sejam observados os seguintes requisitos definidos pela Corte (ou “estágios”, na dicção pretoriana), a saber:⁷

- A) a propriedade, a renda e os serviços imunes são somente aqueles empregados pela estatal na “satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado”;
- B) as atividades desenvolvidas pelas estatais destinadas sobretudo ao acréscimo patrimonial do Estado ou de particulares não estão protegidas pela norma imunizante;
- C) inadmitir-se-á a desoneração se esta, como efeito colateral relevante, macula os princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.
- D) não se admite a imunidade também nos casos de empresa pública arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos, como decidiu o STF ao julgar o RE nº 594.015/SP, sob o rito da repercussão geral, em caso que envolveu terreno arrendado pela Petrobrás no porto de Santos.

Cumpre destacar que o terceiro requisito anteriormente exposto consona perfeitamente tanto com o art. 173, § 2º, da CF⁹ quanto com o § 3º do já mencionado art. 150, sendo este o seu texto:

“Art. 150. [...] § 3º As vedações do inciso VI, ‘a’, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

No ensejo do dispositivo, façamos um adendo. Primeiro para dizer que sua parte final incorporou um antigo posicionamento do STF, pré-1988, constante da Súmula nº 583; atente-se senão para o que dispõe o verbete, com palavras bastante semelhantes às de nossa Lei Fundamental e com clareza que dispensa maiores comentários: “promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.” Segundamente, para rememorar que o STF estatuiu, com repercussão geral (Tema nº 224), sobre a responsabilidade tributária por sucessão (englobando, destarte, a hipótese do dispositivo constitucional supratranscrito, de compra e venda de imóveis públicos), nos seguinte termos: “a imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão.”¹⁰

À guisa de conclusão, embora correndo o risco de parecermos enfadonhos, não podemos deixar de trazer à baila alguns outros importantes entendimentos da Excelsa Corte na temática. Principiemos, portanto, pelo tratamento deferido à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.

Há algum tempo, o STF vem reconhecendo o benefício da imunidade recíproca à ECT, empresa pública a quem compete, dentre outros, executar e controlar, em regime de monopólio, os serviços postais em todo o território nacional. Em 15.10.2014, por exemplo, no julgamento do RE nº 773.992/BA,¹¹ cujo Tema de repercussão geral foi autuado sob o número 644, a Corte assentou que “a imunidade tributária recíproca reconhecida à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT alcança o IPTU

incidente sobre imóveis de sua propriedade e por ela utilizados, não se podendo estabelecer, *a priori*, nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica”.

A *ratio decidendi*: milita em favor da entidade uma presunção de que seus imóveis estão afetados ao serviço público. É por essa razão que, a princípio, todos eles estão salvaguardados pela imunidade; apenas na hipótese de a Administração Tributária municipal lograr êxito em demonstrar o contrário se admitirá a cobrança do IPTU.

Menos de um mês depois, no RE nº 627.051/PE,¹² também com repercussão geral (Tema nº 402), pacificou-se a jurisprudência no sentido de que “não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de encomendas realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, tendo em vista a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.”

Ora, tendo em vista que o serviço de transporte de encomendas está aberto à iniciativa privada, seria possível vislumbrar uma situação de concorrência desleal entre a ECT e as demais empresas do setor, pois, gozando do benefício tributário, seus custos serão fatalmente menores. O STF, contudo, sob a justificativa de a atividade em comento constitui “*conditio sine qua non* para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos”, mormente pois a estatal tem o dever de servir a todos os lugares do Brasil, não importa se grandes ou pequenos, ricos ou subdesenvolvidos e, com isso, muitas vezes sofre reveses financeiros, aplicou a norma exoneratória.

Finalmente, no RE nº 601.392/PR,¹³ o STF estendeu a imunidade em tela para todas as atividades desempenhadas pela estatal, em notável alargamento de sua concepção. Restou consignado, destarte, que “os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca” (CF, art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º). O trânsito em julgado desse importante precedente, cuja repercussão geral foi declarada (Tema nº 235), porém, ainda não ocorreu, haja vista a oposição de embargos declaratórios pelo Município de Curitiba.

E no que tange à Infraero, outra empresa pública de todos nós conhecida? A

atividade-fim da Infraero é a de executar serviço público de administração de aeroportos sob sua jurisdição, conforme encargo que a lei autorizadora de sua criação lhe outorgou. Para executar essa atividade-fim – serviço público de administração de aeroportos –, a Infraero realiza uma série enorme de atividades e contratos que objetivam o bom andamento do aeroporto. São, tais atividades, as atividades-meios. A subconcessão de utilização de áreas aeroportuárias é uma das atividades-meios.

A questão juridicamente relevante é que a exploração, direta ou mediante autorização, concessão ou permissão, da navegação aérea, aeroespacial e da infraestrutura aeroportuária foi definida, pela Constituição Federal, como serviço público de competência da União (art. 21, XII, “c”). Tanto assim é que com base justamente nessa circunstância foi que o STF, no AgR-RE nº 363.412/BA,¹⁴ resguardou a Infraero da cobrança de impostos promovida pelos entes políticos em geral, proclamando fazer ela jus à imunidade inserta no art. 150, VI, “a”, da Lei Maior.¹⁵

É de observar, portanto, que se uma empresa pública ou sociedade de economia mista presta um serviço público, atua como órgão da Administração indireta, e não desenvolve atividades econômicas próprias das empresas privadas.

Não obstante, também a representante da nobre classe dos causídicos, a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, é beneficiária da imunidade recíproca no tocante ao patrimônio às rendas e aos serviços que se relacionem com suas finalidades essenciais (art. 44 da Lei nº 8.906/94). E a razão para tanto é simples, conforme aclarou-nos a Suprema Corte: “[...] a OAB desempenha atividade própria de Estado (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social, bem como a seleção e controle disciplinar dos advogados).”¹⁶

Perceba-se que a imunidade reconhecida à OAB mantém íntima ligação com a salvaguarda de atividades estatais. Pela mesma razão, a imunidade deve ser estendida à Caixa de Assistência dos Advogados, que presta serviço público delegado, ao que se soma o fato de não explorar atividade econômica em sentido estrito lucrativo, como bem definiu o Plenário do STF ao julgar o RE nº 405.267/MG,¹⁷ superando entendimento anterior.¹⁸

Façamos, enfim, uma última colocação, após a qual damos por concluído este panorama – não exaustivo – sobre a imunidade recíproca. O STF decidiu que as pessoas prestadoras de serviços de registros públicos, cartorários e notariais não são infensas à tributação; afinal, ainda que tais serviços se revistam de caráter público, eles são executados com nítido intuito lucrativo, revelando a existência de capacidade contributiva e atraindo a aplicação do art. 150, § 3º, da CF.¹⁹ De modo similar, o STF também vedou o gozo da imunidade recíproca sobre imóvel de pessoa jurídica cedido a pessoa jurídica de direito privado, em julgamento que decorreu da conclusão alcançada pela Corte no julgamento do RE nº 594.015/SP, mencionado acima, que envolveu a Petrobrás. Lançando mão de um argumento *a fortiori*, se a imunidade não deve ser estendida à empresa pública que exerce atividade comercial em imóvel público, com muito mais razão não terá direito à desoneração a empresa privada.²⁰

7.2. A imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos, dos sindicatos e das instituições de assistência social e de educação

A Constituição juridiciza determinados valores éticos, garante-os e protege-os. Conquanto o regime econômico capitalista, pela sua própria dinâmica, utilize o homem como meio para a obtenção da riqueza, pelo que já se disse que subordina o “ser” ao “ter” (quem tem “é”), as Constituições brasileiras, harmônicas com a boa tradição humanista, têm feito profissão de fé em alguns valores que não descendem do modo capitalista de produção, mas da concepção democrática de vida e governo. Do constitucionalista e cientista político baiano, Prof. Nelson Sampaio,²¹ a frase lapidar: “A ideia nuclear da concepção democrática é o pressuposto ético que condena a utilização de qualquer indivíduo humano como simples instrumento ou meio para os fins de outros indivíduos ou grupos.”

Daí resulta a imunidade dos templos de qualquer culto (liberdade de crença e igualdade entre as crenças), dos partidos políticos (veículos da vontade nacional), do jornal, periódico, livro, assim como do papel destinado à sua impressão (veículo de ideias), das instituições de educação e assistência social (veículos de cultura, benemerência, solidariedade e filantropia) e a dos sindicatos.

Reza o art. 150, VI, “b” e “c”:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]”.

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência dos impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, caso sejam as instituições contribuintes *de jure* (com coerência, o STF também aqui se manifesta no sentido de que a imunidade não beneficia o ente que seja tão só contribuinte *de fato* da exação).²² A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *lato sensu*.

A regra imunitória constante do art. 150, VI, “c”, da CF é, todavia, *not self-enforcing* ou *not self-executing*, como dizem os saxões, ou, ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é autoaplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei. Ora, qual lei?

Evidentemente, a lei complementar da Constituição. Toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar. Assim era também na Carta anterior.

Sem razão, indubitavelmente, Aliomar Baleeiro, com dizer que a lei na espécie é a ordinária, ao referir-se à Constituição de 67, cuja redação era quase igual à de hoje.

Não era nem poderia ser lei ordinária. *A uma*, porque o próprio STF recentemente pacificou a discussão, e o fez com repercussão geral (Tema nº 32), ao consignar que “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Não obstante, já outrora a Corte pronunciava-se no sentido de que “[...] o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.”²³

A duas, pois a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de emenda à Constituição. Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa Constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente, por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las.

A três, porque seria admitir duas fórmulas constitucionais para operar uma só matéria, a regulação das limitações ao poder de tributar. Haveria antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 150, VI, “c” prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma limitação específica ao poder de tributar. Sabido que o Direito não tolera disposições antitéticas sob pena de ilogismo deôntico, cabe ao intérprete harmonizar o conflito (se real) pela supressão de uma das disposições e, se aparente, pela integração dos dispositivos à luz do conjunto normativo. *In casu*, o conflito é meramente aparente ou, noutro giro, não existe. Há tão somente uma insuficiência literal no texto do art. 150, VI. O constituinte deveria ter acrescentado ao substantivo “lei” o adjetivo “complementar”, para maior clareza. A omissão, todavia, não é, de forma alguma, comprometedor, em face do axioma hermenêutico de que, salvo exceção expressa, o “menos” se integra no “mais”.

Vale dizer, toda regulação de limitação ao poder de tributar deve ser feita por lei complementar.

Poder-se-ia, ainda, objetar, em defesa de Baleeiro, que a lei ordinária a que este se referiu é a federal e não outra.

Nem assim poderíamos salvá-lo do deslize. É que o legislador da União não pode regular limitação ao poder de tributar dos Estados e Municípios, tanto quanto ela, ordens parciais. Só o constituinte pode pôr a limitação, e só o legislador complementar da Constituição pode regulá-la por meio de lei complementar que não é lei federal, mas nacional, de observância obrigatória pelas três ordens de governo, União, Estados e Municípios.

A lei complementar pedida pela Constituição é, na espécie, o CTN (lei complementar *ratione materiae*, embora não seja pelo aspecto formal, visto que, ao tempo de sua edição, ainda não existia, sob este aspecto, lei complementar no Direito brasileiro). Hoje, porém, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, só pode ser revogada por outra lei complementar, o que a legitima como tal e atesta a sua recepção pelo ordenamento constitucional que se lhe seguiu, confirmando-lhe a validade.

O Digesto Tributário, no Capítulo II, Seção I, art. 9º, IV, “b” e “c”, repete o texto imunitório da Constituição. Lado outro, no art. 14 estabelece as condições a serem atendidas pelos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social para que se beneficiem da desoneração; dada sua relevância, leia-se o dispositivo:

“Art. 14. O disposto na alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Portanto, quatro são os requisitos previstos pelo legislador complementar e somente quatro: a) escrituração regular; b) não distribuição de lucros (algo que, decerto, não pode ser interpretado como uma vedação ao superávit financeiro); c) proibição de remetê-los ao exterior, devendo ser aplicados na manutenção dos objetivos institucionais; e d) cumprimento de obrigações acessórias.

Por fora, a doutrina exige mais dois: a) que o estatuto da instituição preveja, em caso de extinção, a reversão do patrimônio a fim público; b) que a instituição não possa, mais à frente, transformar-se em empresa mercantil.

Ainda, não nos esqueçamos de que a CF, em seu art. 150, § 4º, registra aplicar-se a imunidade em tela apenas no tocante ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as *finalidades essenciais* das entidades alhures mencionadas.

Pois bem. Desde que os partidos e instituições de educação e assistência social a tudo isso observem, terão direito subjetivo à imunidade, oponível ao poder tributário que estiver em causa, dependendo do imposto a ser considerado.

As pessoas políticas não podem instituir outros requisitos além dos previstos na lei complementar da Constituição, que a todos obriga. Tampouco depende o gozo da imunidade de requerimento ou petição. O imune, enquadrando-se na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito.²⁴ Não pagará imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade se abre para dois lados: à pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência impositiva, proíbe o exercício da tributação; ao imune, assegura-lhe o direito de não ser tributado).

Aceitável que o imune comunique ao ente tributante a sua condição e requeira o respectivo título. O ato é facultativo.

Será impertinente, dessarte, toda legislação ordinária ou regulamentar de qualquer das pessoas políticas que acrescente mais antepostos aos requisitos da lei complementar tributária (CTN) concernente à imunidade. Pode o Fisco, esta é uma outra questão, investigar e fiscalizar a pessoa imune, suas atividades, no escopo de verificar se os pressupostos imunitórios estão sendo rigorosamente observados. Não se tratará, aí, dos pressupostos, mas do respectivo cumprimento, e sem os quais não haverá imunidade.

O que a lei complementar assegura ao ente tributante, faltando o cumprimento dos requisitos do art. 14, I, II, III, e art. 9º, § 1º, é o poder de suspender o benefício (não o reconhecendo). Tal só poderá ser feito, no entanto, por meio do processo regular, assegurando-se ampla defesa ao imune. E, frise-se, desde que o imune passe a cumprir os requisitos – supondo-se que não os tenha efetivamente cumprido –, reingressa no direito subjetivo à imunidade. À autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade. Pode tão somente suspender-lhe a fruição, fundamentadamente até e enquanto não observados os requisitos legais.

O ente imune está obrigado, como um contribuinte qualquer, a cumprir os deveres acessórios impostos pela Administração, como, por exemplo, o de reter na fonte tributos devidos por terceiros, manter livros, *ex vi* do CTN. Entretanto, não estará obrigado a cumprir, ainda que acessórios, deveres secundários não existentes para a generalidade dos contribuintes, salvo se destinados especificamente a demonstrar ou comprovar sua condição de imune. Irrelevantes, a seu turno, as chamadas declarações de “utilidade pública” para fins imunitórios. Uma coisa não tem a ver com a outra.

7.3. A imunidade dos templos

Cumpra agora precisar o significado constitucional das palavras templo, partido e instituição, já que o teor dessas *nomina juris* articula o preceito imunitório.

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o

templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se oficie um culto, aí é o templo.

No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita.

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.

Contudo, atente-se. Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do “pai de santo”; comumente é um barracão nos fundos do terreno. Consoante sempre gizamos, a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, de o Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do antigo bispo daquela arquidiocese, D. Sigaud, homem sabidamente rico.

Em nosso sentir, imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá, aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual e municipal, conforme seja o tributo. No mesmo sentido, Pontes de Miranda.

No que diz respeito ao IPTU, não podem os Municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das

seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos, etc. Agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouco versados, então a questão passa a quadrar-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência, obstando aos Municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente ao predial e territorial urbano. Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto (que, aliás, devem ser de pessoas jurídicas de Direito Civil, como tais registradas no ofício próprio).

Embora ainda convencidos do acerto de nossa posição, somos obrigados a registrar a prevalência de outro entendimento. Com efeito, tem-se adotado uma interpretação ampliativa à expressão “templos de qualquer culto” – consagrada na CF para definir a imunidade em comento – com vistas a abranger não apenas o local onde ocorrem as celebrações e rituais de determinado credo, mas a própria entidade religiosa. Destarte, contrariamente ao que acreditamos, seriam imunes todo o patrimônio, todas as rendas e todos os serviços dessas organizações, desde que, por óbvio, relacionados as suas *finalidades essenciais* (art. 150, § 4º).²⁵

Nessa toada, vale observar, por exemplo, que o STF já assinalou a desnecessidade de pagamento de IPTU sobre *cemitérios* que consubstanciem extensões de entidades de cunho religioso²⁶ e também sobre os imóveis pertencentes à entidade religiosa, mesmo se alugados.²⁷ Regina Helena Costa brinda-nos, ainda, com outra ilustração: “a renda considerada imune é aquela que decorre da prática do culto religioso, compreendendo as doações dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos), bem como as consequentes aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade.”²⁸

Nada obstante, inclusive os juristas que defendem uma interpretação extensiva à imunidade em exame estão cientes da existência de limites para tanto. Foi por isso que o STF, e.g., não confirmou o benefício às lojas maçônicas, reconhecendo, ali, não se professar qualquer religião.²⁹

7.4. A imunidade dos partidos

Os partidos políticos a que se refere a Constituição são aqueles formados e existentes *secundum legem* e não os que existem *contra legem*, como, v.g., o partido nazista brasileiro, se existisse de fato. São regulados por lei própria (lei orgânica dos partidos políticos, Lei nº 9.096/1995).

Ora, a democracia postula a existência de partidos sem os quais é impossível a sua mecânica. Os partidos são *non-profit*, não projetam “signos presuntivos de capacidade contributiva”, como diria Becker. Desempenham o papel mais relevante da cena política, congregando as correntes de opinião, representando as minorias e as maiorias, a situação e a oposição. Nos países parlamentaristas, são os sustentáculos do poder político, seus intérpretes mais abalizados. Os partidos políticos, assim como as instituições de educação e assistência social, são pessoas jurídicas de Direito Privado; diferentemente destas, porém, são instituições típicas estritamente políticas e destinam-se “a assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo”, conforme afiança Baleeiro.

Os partidos políticos e suas fundações não devem ter suas rendas, patrimônio e serviços tributados à mercê de impostos incidentes sobre tais realidades jurígenas. Estão previstos na própria Constituição; são, portanto, entes constitucionais, instituições nacionais (art. 17 da Carta). Seus imóveis estão imunes no que disser respeito ao imposto predial e territorial dos municípios: tudo quanto for prédio ou terreno pertencente a partido político está imune, ainda que o imóvel esteja afetado a um fim lucrativo qualquer, permitido em lei às agremiações. É que as receitas auferidas, não podendo ser distribuídas *ex vi legis*, só podem mesmo reverter em favor dos fins partidários. Importante, ademais, a autossustentação dos partidos para que não dependam nem do poder político nem do poder econômico nas suas ocupações eleitorais.

A imunidade só se sustentará, todavia, se respeitadas as balizas legais postas:

- A) pela lei de regência dos partidos;
- B) pelas normas do próprio estatuto partidário;
- C) pelos pressupostos do Código Tributário Nacional.

As administrações fiscais podem, para fins tributários, fiscalizar as instituições de educação e de assistência social e também os partidos.

7.5. Considerações sobre imunidade das instituições partidárias, religiosas, sindicais, educacionais e assistenciais

Entre as pessoas imunes, os templos e partidos políticos não oferecem o flanco a muitas investidas; são instituições permanentes, seculares. Trata-se de religião e política. Seus veículos são aceitos, generalizadamente, como entes imunes. Tirante uma ou outra escaramuça relativa aos bens dominiais das igrejas, mormente se universais, ou certas incertezas quanto aos limites da atividade dos partidos na cena econômica, paralelamente à ação política que lhes é própria, a cogitação imunitória em relação a tais entes é juridicamente tranquila e de apoucada contestação.

O mesmo já não se dá com o *nomen juris* instituição, quando ligado ao *munus* educacional ou assistencial. É que a interpretação das palavras templo e partido é fácil e não embaraça a fiel intelecção do relato constitucional. Já no plano da imunidade dos entes privados dedicados à educação e assistência social, as administrações fiscais procuram minimizar o alcance e a abrangência do dispositivo imunitório, operando uma interpretação restritiva do vocábulo. Então, não bastariam aqueles pressupostos do Código Tributário Nacional e da doutrina:

- A) cumprimento de obrigações acessórias;
- B) escrita regular;
- C) não remessa de lucros para o exterior;
- D) não distribuição de receitas, implicando sua reaplicação no *munus* educacional e assistencial; e
- E) rigidez estatutária e reversão patrimonial a fins não comerciais.

Além desses pressupostos, o ente dedicado à educação ou assistência social terá de ser uma instituição, mas o conceito de instituição que presumem certo e aceitável é estreito em demasia, não se coadunando com o querer do constituinte que o projetou no espaço normativo, com largueza de ideias, sem amarras ou restrições. Por isso

mesmo é mister dedicar um pouco mais de cuidado e tempo à análise da palavra, tida como verdadeira chave de abóbada da imunidade *in examen* pelos corifeus da interpretação restritiva e seus inúmeros epígonos.

O intento mais profundo da corrente restritivista fê-lo o eminente jurista Leopoldo Braga em trabalho erudito e longo publicado na *Revista da Procuradoria-Geral do Estado da Guanabara*.³⁰ O autor, na época, ocupava o elevado cargo de Procurador-Geral de Justiça.

Após ressaltar, à guisa de introito, o fato de que só o Brasil abriga imunidade para instituições de educação e assistência social, criticando-o por isso (para nós, é vezo nacional – o que não for copiado não presta; somos uma cultura reflexa), tenta, com esforço em Hauriou, Messineo, Pontes de Miranda, La Gressaye, dentre outros extremar o sentido do que seja instituição, dentro e fora do Direito. Atribui-lhe, nesse desiderato, as qualidades conceituais de estabilidade, permanência e vida própria, exemplificando com as noções de “Estado”, “Nação”, “Igreja” e “Democracia”. Afirmar, outrossim, que instituição é ente diverso de “entidades”, “fundações”, “associações” e “corporações”.

Ao longo de sua investigação, porém, cada vez mais se acendra no espírito do leitor o fracasso do intento. Acumulam-se as dúvidas, as restrições, as incongruências que o autor, com mestria, procura harmonizar, compor e integrar. Eis que de inopino se aclara o espírito. A palavra instituição é mesmo polissêmica, vaga, oca e imprecisa, nela cabendo miríades de acepções. Chega-se, pois, a uma conclusão inversa à de Leopoldo Braga: a palavra é equívoca dentro e fora do Direito.

O autor perpassa as legislações da Itália, França, Espanha, Portugal, México, EUA e até do Japão para concluir, entre crítico e amargurado:

“Nestes adiantados centros de civilização e de alta cultura social, política e jurídica, lastreada de multissecular experiência, só as verdadeiras, as autênticas, as genuínas “instituições” de indubitável fim público (*for promoting any public object* – no conceituário de Warton) de inspiração e vocação altruísticas (*scopo di natura altruistica*, na expressão de Ferrara), nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos na frase de Baleeiro e consagradas à realização de uma obra

assistencial, educativa ou filantrópica, absolutamente desinteressada, em bem da coletividade, coincidente com o espírito que informa a obra da administração pública no dizer de Oviedo, só elas merecem do Estado especial proteção e ajuda econômico-financeira... mas jamais, mesmo elas, o privilégio da imunidade. Ao revés disto, no Brasil – onde o interesse particular logra muita vez preeminência sobre o interesse público – procura-se, amiúde, desvirtuar o fim, a *ratio*, a causa teleológica, o sentido e o alcance político-social de uma outorga constitucional inédita e excepcionalíssima.”

Ao cabo de tudo, ao chegar ao término a leitura da obra de Leopoldo Braga – leitura difícil –, sobeja um sentimento de frustração. A obra, inconclusa, recende crítica e inconformismo, mas não apresenta soluções alternativas aceitáveis e objetivas.

Luiz Ricardo Gomes Aranha,³¹ de indisfarçável simpatia pela posição restritiva, intentou num seu trabalho destacar as notas típicas e o conceito de instituição com base nos ensinamentos de Leopoldo Braga. O professor mineiro, que opera maravilhas com a pena quanto às notas do conceito, distingue uma importante característica desses entes, o “fim público – a instituição realiza obra ou serviço que, se ela não existisse, seria suprido pelo poder público”,³² para, então, elucidar:

“Em tentativa, em face do direito posto, esboçemos o conceito de instituição de educação e assistência social: ‘Toda organização de pessoas, nascida objetivando, benemerentemente, assistir carentes, e cujos objetivos sociais não possam ser alterados pela vontade dos participantes adventícios: que seja aberta a *toda a comunidade* que faça parte; cujos eventuais resultados financeiros reverterem totalmente aos fins instituídos e que observe os demais requisitos condicionais do art. 14 do Código Tributário Nacional.’”

Discordamos de modo frontal.

Qual a comunidade? A municipal? A estadual? A nacional?

O Prof. Aranha, que opta pela menor, a municipal, reconhece que o critério é de “difícil mensuração”. Ora, a imunidade em tela não pode ficar à mercê de

difficultades de mensuração da atividade assistencial ou educacional, nem se pretendeu jamais que as instituições atendessem a todos, mas a alguns. Jamais será possível atender a todos. É utópico. Precisamos nos dar conta de que o país todo é carente de assistência social, educação e cultura. O gigantesco aparato governamental voltado para as funções assistencial e educacional, conquanto dotado de descomunal orçamento, não cumpre suas finalidades a contento. Aí estão os particulares a fazer cultura e a promover educação.

O ideal é precisamente a proliferação de associações, fundações, pessoas civis que se ocupem institucionalmente dos papéis assistencial, cultural e educacional, ainda que no âmbito de uma só empresa, como ocorre com a Fundação Ruben Berta, da VARIG, cuja imunidade, antes contestada, foi reconhecida pelo STF, em 1971, em histórica decisão. Muitas outras empresas possuem organismos institucionalmente voltados para a educação e o *munus* assistencial (lazer, colônias de férias, auxílios diversos, empréstimos de emergência, centros de treinamentos, bolsas de estudo, complementação de aposentadoria, cultura, cooperativas de consumo, etc.). Merecem a imunidade.³³ Quando deixaremos de lado o vezo de que aos governos cabem todas as responsabilidades e todas as soluções? Quando deixaremos de amaldiçoar o lucro e viver na pobreza?

Ao contrário, a vida democrática exige, supõe, respeita e até deseja o pluralismo e a liberdade. É preciso que, em escala micro, os cidadãos se reúnam e discutam seus problemas, procurando fórmulas capazes e viáveis de resolvê-los, enriquecendo a convivência e acrescentando à sociedade novas instituições. O governo deve fazer o mínimo, não dificultando os movimentos espontâneos da comunidade, evitando tanto a legislação complexa quanto as burocracias inúteis ou as tributações sem sentido. A imunidade, pois, vem a calhar. E, por isso, o conceito de instituição dos restritivistas deve ser posto de lado, sem a menor deferência. É bizantino, árido, insensível aos reclamos das sociedades modernas, complexas e pluralistas. Está em descompasso com o vir a ser histórico, cujo dinamismo procuram dificultar em nome de miúdos interesses fiscais.

A palavra instituição não tem a ver com tipos específicos de entes jurídicos à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber distinguir quando a distinção é

fundamental e não distinguir quando tal se apresente desnecessário. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurá-lo aqui ou alhures, no Direito de outros povos. É um *functor*. O que a caracteriza é exatamente a função e os fins que exerce e busca, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação, etc. O destaque deve ser para a função, os fins.

Repita-se: no campo jurídico, a palavra é utilizada como *functor* e não como “conceito”; apelidamos “instituições” série bem dilargada de fatos e ideias, o que realça o teor polissêmico do termo. O Exército é uma instituição. Caio Márcio escreveu sobre instituições de Direito Civil. Diz-se que a família é uma instituição jurídica, e que as fundações são instituições beneméritas. A Fundação Calouste Gulbenkian, em Portugal, é considerada uma instituição cultural, mundialmente reconhecida. O Parlamento e o Poder Judiciário são instituições incorporadas ao Direito brasileiro, assim como o Poder Executivo e os partidos políticos. O poder familiar é uma instituição de Direito Civil, assim como o cheque o é de Direito Empresarial, e a desapropriação, de Direito Administrativo.

A bem da verdade, se quisermos estabelecer as notas típicas do conceito de instituição, é no campo da Sociologia que as encontraremos. Não, porém, sem nos depararmos com as variações decorrentes de escolas e correntes de pensamento, pois, desde que a expressão foi empregada pela primeira vez por Comte, Spencer e Hobhouse, muita tinta já foi gasta e diversas teorias se sucederam.³⁴ Por conseguinte, eis então o que propomos: no campo do Direito Tributário, em tema imunitário, as instituições são organizações políticas ou religiosas, de educação ou assistência social, *por subsunção a critérios sociológicos, tomados da teoria das organizações sociais*.

Seja como for, no plano especificamente jurídico da imunidade das instituições de educação e assistência social, o critério da “generalidade” da prestação educacional ou assistencial, sugerido pelo Prof. Gomes Aranha, não encontra eco na Suprema Corte como nota do compósito “instituição”. A Corte atua pragmaticamente. Vê os fins, as funções do ente assistencial ou educacional, ainda que restrito o seu raio de atuação. E, convenhamos, com grande senso de realidade e justiça.

Tampouco a “gratuidade” da prestação se nos afigura fundamental enquanto nota

do compósito “instituição”, como reconhece o mencionado professor. O próprio Código Tributário Nacional prevê o lucro, tanto que veda sua distribuição ou sua remessa para fora do país. O *animus lucrandi* é explicitamente admitido na lei complementar tributária *mater*. No campo das instituições de educação, especificamente, é absolutamente natural que cobrem pelos serviços que prestam. O que o CTN veda é tão somente a apropriação particular do lucro. Este há de ser reinvestido no *munus* educacional: melhor remuneração para professores, melhores condições ambientais, laboratórios, bibliotecas, centros de pesquisa, cursos de aperfeiçoamento para docentes, incrementos metodológicos etc. A disposição do *codex* é salutar. Quanto mais se faça pela educação, melhor.

Essa “gratuidade” pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade, pouca. A ideia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no *munus* educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do instituto, tornando-o útil e eficaz.

A ampliação do campo de abrangência da atuação das instituições, a seu turno, tem sido a grande, a inestimável contribuição da STF à operacionalidade da imunidade das instituições. Com o decidir assim, a Suprema Corte tem propiciado o surgimento de centenas de instituições a servir microcomunidades, em verdadeiro somatório de esforços visando a fim público inquestionável: a melhoria incessante dos níveis de educação, cultura e proteção assistencial do sofrido povo brasileiro. E, assim, o que para Leopoldo Braga não passaria de “uma outorga constitucional inédita e excepcional”, sem correspondência noutras latitudes onde habitam sociedades “mais cultas”, passa a ser uma solução jurídica genuinamente brasileira para problemas que inexistem “noutras latitudes”, pelo menos com a intensidade e a dramaticidade com que se dão entre nós.

É de observar que, em consonância com esse escopo ampliativo, o STF reconheceu a imunidade em quadra aos centros de ensino de línguas estrangeiras;³⁵ afirmou que o fato de uma entidade beneficente possuir uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta o benefício tributário quando os valores auferidos são

aplicados na consecução de suas finalidades essenciais;³⁶ ratificou a desoneração no caso da instituição que explora seu terreno como estacionamento, se satisfeito o mesmo requisito anterior;³⁷ e, ainda, manteve a aplicação do preceito imunizante na hipótese de os imóveis da entidade estarem sendo utilizados como escritório e residência de seus membros.³⁸

Nessa linha de ideias, importante ressaltar ainda a existência da Súmula nº 724 do STF, que trata da incidência de IPTU sobre imóveis pertencentes às entidades, porém alugados a terceiros. De maneira harmônica com a sua jurisprudência – cujo espírito foi possível perceber por meio dos precedentes acima mencionados –, o Tribunal pontificou a prevalência da imunidade em dita hipótese “desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas *atividades essenciais de tais entidades*”. Não bastasse, tempos após a aprovação do verbete, esse entendimento foi externado também na Súmula Vinculante nº 52, embora com ligeira diferença redacional: “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas *atividades para as quais tais entidades foram constituídas*”.

De qualquer maneira, as instituições ora versadas encontram-se protegidas do ímpeto arrecadatório dos Fiscos por uma importante posição pretoriana relativamente à possibilidade de desconsideração do benefício pelas administrações tributárias. Com efeito, no RE nº 385.091/DF,³⁹ ao decidir que um imóvel pertencente ao Serviço Social da Indústria – SESI não deveria perder a imunidade quanto ao IPTU pela mer circunstância de estar vago,⁴⁰ o STF assentou: “adquirido o status de imune, as *presunções* sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que *o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária*”. Concordamos: a demonstração do não atendimento, pelas instituições, de suas finalidades essenciais deve ser, de fato, ônus da Fazenda.

Enfim, a nosso sentir, também as Entidades Fechadas de Previdência Complementar – EFPC deveriam gozar da imunidade de impostos prevista no art 150, VI, “c”, da CF. Contudo, assim não entendeu o STF, restringindo o conceito de

assistência social e dizendo não estar inserido neste o caráter *previdenciário*.

Na realidade, é preciso estabelecer uma distinção quanto ao tema. As EFPC consoante o próprio nome permite antever, são entidades cuja filiação é restrita, de forma que atendem apenas determinadas pessoas ou categorias. Exemplificando: somente podem participar da Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil – PREVI, um dos maiores Fundos de Pensão da América Latina, o funcionários daquele banco e da própria instituição; de idêntica maneira, apenas podem aderir ao POSTALIS – Instituto de Seguridade Social dos Correios Telégrafos os empregados da estatal de serviço postal.

Inobstante, as EFPC podem ser segregadas segundo duas espécies: as que arrecadam recursos tanto do patrocinador quanto dos beneficiários e as que recebem valores exclusivamente do patrocinador. A distinção se justifica, eis que estas últimas, dada a sua nota manifestamente altruística, foram equiparadas a entidades de assistência social pelo STF; deu-se, assim, o passo necessário para que o Tribunal lhes reconhecesse a imunidade constante do art. 150, VI, “c”, da CF. Tal entendimento está plasmado, inclusive, na Súmula nº 730, que estatui: “a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.”

Entretanto, sabedora da ausência de capacidade contributiva de todas as EFPC, a União editou normas com anistia de acréscimos legais quanto aos valores vencidos (MP nº 2.222/2001) e, para o futuro, criou um Regime Especial de Tributação, limitando o Imposto de Renda a 12% das contribuições da Patrocinadora para quem aderisse a tal regime.

Agora, pela Lei nº 11.053/2004, finalmente, o Governo Federal reconheceu a necessidade de não tributação das Entidades Fechadas de Previdência Complementar na fase de formação da poupança, não somente por necessidade de incentivar a poupança interna, mas, de igual forma, pela ausência de capacidade contributiva de tais Fundos de Pensão. Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, também não há incidência, por exclusiva ausência de lucro como imperativo legal nas EFPC. PIS e COFINS incidem somente sobre as receitas destinadas às despesas administrativas.

A Legislação *supra* também alterou a forma de tributação sobre os Participantes, passando para 15% (quinze por cento) sobre os resgates, não importando quantas parcelas, como adiantamento de Imposto de Renda, sujeito ao ajuste anual e, no pagamento dos benefícios, criou a opção para que o Participante continue na Tabela Progressiva ou migre para uma Tabela regressiva quanto à alíquota, na medida em que permanece na Entidade. A ideia agora é reconhecer a ausência de capacidade contributiva na formação da poupança e, na fase do pagamento, uma tributação que estimule a continuidade, a permanência. Nossas ressalvas ao novo método ficam concentradas na opção antecipada dos Participantes, que devem supor o que ocorrerá no Sistema Tributário daqui a 20 ou 30 anos...

7.6. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinada à sua impressão

A imunidade é *objetiva*. Vale dizer, o livro, o jornal, o periódico e o papel de impressão são imunes a impostos. Importados não pagam impostos de importação, o ICMS e o IPI. Exportados não pagam nenhum imposto. No país, estão livres do IPI do ICMS aqueles que gravam o produto industrializado e a circulação de mercadorias e serviços. Mas os lucros das editoras e empresas jornalísticas parecem sujeitos ao imposto de renda.

Na *RDT* nº 1, p. 79 (Ed. Revista dos Tribunais), registrada ficou a bonomia de Baleeiro ao precisar as origens da imunidade do papel:

“As técnicas de poder pessoal empregadas por Vargas, algumas delas originais. Por exemplo, o papel usado como meio de coação à imprensa. Curioso, na Inglaterra, até 1862, vigorou um imposto com o nome *tax on the knowledge*, imposto sobre o conhecimento, sobre a informação, e que pesava sobre os jornais. Existia também na Áustria, na Turquia e em outros países. Pesava sobre a quantidade de papel que eles empregavam. Só foi extinto, se não me engano, pela campanha de um sujeito chamado Thompson, em 1862. De sorte que, por paradoxal e escandaloso que pareça, no Brasil, até essa época, havia mais liberdade de imprensa do que na Inglaterra. Diga-se isso para glória e honra do regime político que vigorava no Brasil naquele tempo,

o regime parlamentarista; e da personalidade de Pedro II. Essas as razões da imunidade do papel.”

Autores entendem que o móvel da imunidade é o barateamento do custo e das atividades-meio, como a dos anúncios. Por aí entraria a imunidade. Discordamos. E nada autoriza livrar as receitas dos anúncios do ISS municipal nem os lucros de balanço do IR, imposto geral.⁴¹ A imunidade, seu fundamento, é político e cultural. Procura-se retirar impostos dos veículos de educação, cultura e saber para livrá-los, de sobredobro, das influências políticas para que, através do livro, da imprensa, das revistas, possa-se criticar livremente os governos sem interferências fiscais. Por isso mesmo o *insumo básico*, o *papel de impressão*, está imune. Não por ser custo, senão porque, através dos impostos de barreira e do contingenciamento, poderia o Fisco embaraçar a liberdade de imprensa.

A imunidade filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate das ideias, em prol da cidadania, além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação.

Curiosamente, essa espécie imunitória, nas Constituições de 1946, 1967 e Emenda nº 1 a esta última, jamais foi complementada. Não se conhece lei infraconstitucional sobre o tema. Sua crônica é predominantemente jurisprudencial.

Há nela um feitiço renascentista. É como se estivesse presa à era de Guttemberg, onde o *livro* – e livro de *papel* – era, por excelência, o veículo das ideias. Hoje, é consabido, a educação e a cultura, o entretenimento e o debate fazem-se por outros meios. Aí estão os arquivos digitais, as videoaulas, o *slide* didático, os programas científicos de toda ordem através de televisão a cabo, os filmes culturais didáticos, os audiovisuais. Achamos que a imunidade deveria abrangê-los, pois “onde há a mesma razão, há a mesma disposição”, embora se diga, também, que, diante da enfática insuficiência do texto, não cabe o *minus dixit*, porque onde o constituinte não distingue ou não quis distinguir, não cabe ao intérprete fazer distinções, a não ser em relação aos próprios objetos da imunidade.

A bem da verdade, muito se discute sobre o alcance do benefício inscrito no art. 150, VI, “d”, da CF. O STF estabelece, por exemplo, que a imunidade em tela abrange

tão só materiais assimiláveis ao papel,⁴² abarcando o laminado de polipropileno, um filme empregado na produção de capas de livros para conferir-lhes resistência,⁴³ mas não as tintas destinadas à impressão das obras.⁴⁴ Outrossim, preconiza a Corte, a imunidade não deve ser estendida aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final⁴⁵ nem tampouco os serviços de distribuição, transporte ou entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.⁴⁶

Pois bem. Inobstante a percepção que os indigitados precedentes possam ter gerado, é possível constatar que o STF, paulatinamente, tem expandido a abrangência do preceito imunitório. Vejamos alguns exemplos para demonstrar nosso ponto.

Consoante se anteviu, há muito o Tribunal perfilha a concepção segundo a qual as operações envolvendo máquinas e aparelhos destinados à produção dos livros, jornais e periódicos, nada obstante esses bens sejam essenciais ao fabrico das obras, não estão salvaguardadas pelo preceito imunitório. Entretanto, eis que, no ano de 2011, a Primeira Turma do STF, apreciando o RE nº 202.149/RS,⁴⁷ afirmou: “a imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva”. De fato, aviados embargos de divergência, eles resultaram na reforma do acórdão para adotar aquela interpretação mais restritiva do dispositivo constitucional, porém a discussão não está encerrada, haja vista a interposição de agravo regimental.

O segundo caso cuida-se do RE nº 595.676/RJ,⁴⁸ recentemente apreciado com repercussão geral (Tema nº 259). Sua importância resulta da circunstância de o Plenário do STF, atento aos novos ventos que sopram em nossa sociedade, ter superado a literalidade do dispositivo constitucional que consagra o benefício em tela para estatuir: “a imunidade da alínea d do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos.”

Nesse mesmo sentido, também digno de nota é o RE nº 330.817/RJ,⁴⁹ julgado em conjunto com o extraordinário supracitado. Com efeito, ao apelo, cuja repercussão geral também fora reconhecida (Tema nº 593), o Pleno do Tribunal deu a seguinte resposta: “a imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ac

livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.” Perceba-se, portanto, que tanto aqui como alhures a Corte não se ateve ao valor denotativo da expressão “papel”.

A evolução na jurisprudência é louvável. Quando da promulgação da Carta 1988, a utilização de livros e outros arquivos digitais era uma realidade praticamente inexistente; destarte, como exigir dos constituintes que pudessem prevê-la? Não poderíamos; basta refletir sobre onde o Brasil e o mundo estavam há algumas décadas e onde se encontram agora para nos vermos diante de uma conjuntura totalmente nova. Expansão da internet, dos computadores pessoais, dos *smartphones* e dos *tablets*; o *Kindle*; intensificação do comércio de produtos digitais, que chegam aos clientes não mais pelos correios, e sim por simples cliques em botões de *download*; o alvorecer da preocupação ambiental e com o a sustentabilidade...

Todos esses fatores confluíram para a mutação constitucional que observamos. E mutação que, como não poderia deixar de ser, está concorde com o fim último do benefício imunitório em comento: prestigiar a liberdade de expressão e o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação. A interpretação teleológica da Lei Fundamental se impõe – e se impôs.

Embora a doutrina dos hermeneutas insista que a *mens legis* e a *mens legislatoris* não têm importância na interpretação das leis, porque a lei não tem “espírito”, só os homens o têm, nem por isso deixa de ser verdade que a lei é “espírito objetivado”. Ela nasce *ex nihilo*? Por isso mesmo ocorre também com a lei o fenômeno da sucessão de espíritos na *duração* do “ser”. Com a lei, propriamente, não. Com a *norma* (conteúdo prescritivo) que ela contém. Uma lei é revogada formalmente, outras sofrem transmigrações substanciais. Nelas passa a habitar outro espírito, o do intérprete, por exemplo, não mais o do legislador anódino. A norma (o espírito da lei) ganha novo semblante. Pois não é fato corriqueiro que a lei pode ter *vários sentidos*, *várias possibilidades de aplicação*?

Quem promove tais mutações na inteligibilidade da norma? A lei como *objeto* continua escrita tal qual. A “compreensão” do que ali se contém é que muda, pela força do “espírito” que a anima e que lhe foi transfundido ao longo do devir histórico, pela práxis do Direito, enquanto fenômeno regular da vida em sociedade.

Nada obstante, ainda enveredam a doutrina e a jurisprudência para distinguir em livros, jornais e periódicos os que merecem e os que não merecem a benesse constitucional, o que pode ensejar a reinstauração, à *outrance*, de um certo tipo de censura, vedada expressamente pela Constituição no capítulo dos direitos e das garantias individuais e coletivas. Ora, nunca é demais reler o que dispõe a Superlei em seu art. 5º, IX; assim, transcrevemo-lo: “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, *independentemente de censura ou licença*”.

Devem os juízes agir com cautela para não se tornarem censores. Com espeque no suporte axiológico da imunidade, tem-se propagado que livros eróticos (e o clássico *Kama Sutra* o é), as revistas de nus, os livros tidos por perniciosos não gozam da imunidade, nem os simplesmente informativos ou propagandísticos. Os que veiculam “maus costumes” ou “ideologias exóticas” também estariam fora da outorga imunitória. Estamos no campo predileto do subjetivismo doutrinário e jurisprudencial.

Pois bem, com isto se *infantiliza* a cidadania e se delega aos juízes o papel de censores. Não em relação à edição e circulação dos objetos imunes, mas quanto à classificação moral dos mesmos a fim de reconhecer-lhes a imunidade. Ora, o constituinte não fez ressalvas no texto de concessão quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não quis fazê-las e poderia ter excluído as publicações que ferissem, v.g., os “bons costumes”, expressão, de resto, dúbia.

A rigor, valendo-se exatamente desse fundamento foi que o STF afastou, de maneira peremptória, a possibilidade de se aferir o conteúdo dos livros, jornais e periódicos para, somente então, resolver-se pela incidência (ou não) da norma imunizante. Prelecionou a Corte, no RE nº 221.239/SP:⁵⁰ “não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infantojuvenil.” Dada essa inteligência, declarou-se a imunidade dos álbuns de figurinhas no referido julgado.

A propósito da menção, é curioso observar que o STF também deferiu a

imunidade às apostilas, caracterizadas como “veículo de transmissão de cultura simplificado”,⁵¹ e às listas telefônicas, mesmo se veicularem anúncios e publicidades (pois estes permitem a divulgação das informações do exemplar com custo zero para o assinante), em razão de sua “inegável utilidade pública”.⁵² Entretanto, por outro lado, o Pretório denegou o benefício aos calendários comerciais, na medida em que não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos e ideias,⁵³ e aos encartes cuja finalidade seja exclusivamente comercial, mesmo quando inseridos dentro de jornais.⁵⁴

Ives Gandra,⁵⁵ em ensaio denominado *Imunidade Constitucional de Publicações – Interpretação Teleológica da Norma Maior*, diz no que toca à questão:

“Acresce-se o fato de que a imunidade para tais publicações é imunidade objetiva. Não interessa a sua finalidade, tipo de ideias veiculáveis, pois o constituinte pretendeu evitar a manipulação da opinião pública por parte dos detentores do poder, sob a alegação de que determinados tipos de publicação estariam protegidos pela intenção legal e outros não. Dessa forma, a liberdade de expressão, requisito constitucional de um país democrático e livre, não poderia ser atingida por força de uma eventual escalada tributária. Esta, não houvesse vedação objetiva, mas vedação subjetiva, à evidência, poderia servir de instrumento natural para permitir certas publicações e dificultar outras, que não seguiriam o perfil objetivado pelo Governo.”

Porém, segundo acreditamos, o controle jurisdicional não é, em si, um mal. O que ocorre é que a imunidade sob crivo teria o seu perfil desenhado pelas convicções morais, políticas e religiosas dos juízes. Uma arena para o embate entre juízes conservadores e liberais, tradicionalistas e progressistas. De todo modo, há campo para unir a todos. Pensamos que há diferença profunda entre uma revista séria como a *Playboy* e outras que exploram descaradamente, única e exclusivamente, a lascívia e a concupiscência, ou entre um livro crítico sobre a fé maometana e outro que pregue o racismo ou o massacre dos judeus, ou a violência, ou a propaganda de guerra, intolerados pela Constituição. Certamente haverá casos em que o não reconhecimento da imunidade obterá unanimidade. O confronto se dará não nos casos extremos, mas nos casos médios.

7.7. Emenda Constitucional nº 75/2013 e a imunidade tributária produção musical e literomusical nacional

Em outubro de 2013, foi aprovada a inserção de um novo inciso no rol de pessoas e bens que passam a gozar da imunidade tributária restrita a impostos. Introduziu-se a alínea “e” ao inciso VI do art. 150 para determinar a imunidade de impostos sobre “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

A Emenda Constitucional, apresentada pelo Deputado Otávio Leite, teve origem na Câmara dos Deputados e é uma consequência clara dos meios de divulgação que surgiram com a era eletrônica e que vem, há muitos anos, infligindo consideráveis prejuízos a esta indústria de criação da arte (música e exposições musicais). Decorre ainda, obviamente, da permissividade do crime de violação de direito autoral que é perpetrado por meio de cópias não autorizadas nas ruas das grandes cidades brasileiras e por meio da Rede Mundial de Computadores.

Foi sensível o Congresso Nacional ao atender a demanda de uma indústria que padece com o avanço tecnológico e com o crime que dele se aproveita.

Partamos, passo a passo, da literalidade do dispositivo acrescentado. Fonogramas são simplesmente os discos que conhecemos, é a inscrição do som gerado pelo artista em uma mídia física que será reproduzido em aparelhos que consigam ler o dispositivo. Videofonogramas são um *plus* do fonograma. No videofonograma, acrescenta-se ao som a imagem. Em verdade, como o dispositivo fala de obras musicais e literomusicais, ele atinge o som puro lançado pelo artista, bem como a produção do audiovisual oriunda da encenação da música pelo artista e/ou intérprete. Trata-se, pois, do audiovisual que contenha a representação da música do cantor e/ou de seu intérprete.

A restrição a obras musicais e literomusicais abrange apenas as músicas cantadas que contenham letras? Não. O dispositivo é mais abrangente, ele descreve: “*obras musicais ou literomusicais*”; assim, as músicas instrumentais ou clássicas são

abrangidas pela imunidade, pois se encaixam no conceito mais largo de *música*. Ao que parece, a mera recitação poética e o documentário não atenderiam o que dispõe a norma.

À primeira vista, poder-se-ia pensar sobre a extensão da imunidade à indústria do filme, mas a norma restringe seu alcance à produção musical.

Mais à frente, verifica-se que a norma constitucional imunizante abrange *os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham*. Ora, uma leitura *a contrario sensu* permite-nos concluir que, se os suportes materiais *também* foram imunizados, é porque o benefício concedido ao fonograma e o videofonograma diz respeito, precipuamente, ao conteúdo produzido. Dessa maneira, portanto, a música e o audiovisual (músicas e representações dessas músicas, os videocliques) que venham a ser comercializados poderão sê-lo em suportes físicos e *arquivos digitais*.

Não se quis restringir a imunidade ao tipo de suporte, pois, ao abranger o digital, a norma estende a contemporaneidade ao instituto da imunidade tributária. Fica bem claro que, independentemente do suporte que se comercialize, não incidirá imposto sobre as fases de produção e de comercialização. Ao fim, deve-se ter uma interpretação consentânea com a era em que vivemos.

Outrossim, não se pode, como tecemos nos comentários acima, entrar na seara da qualidade do fonograma ou do videofonograma produzidos, deixando ao alvitre do fisco e dos juízes a interpretação sobre a finalidade precípua de cada uma das produções da indústria.

Como no caso dos livros, jornais e periódicos, a imunidade aqui é *objetiva*. Incide sobre o objeto produzido e comercializado e não sobre a pessoa que o produz e o comercializa. Independente da qualidade do que se quer transmitir, a imunidade deve ser reconhecida, esteja ela cumprindo um papel de disseminação da cultura ou não. Ou melhor: tão só nos extremos – v.g., uma canção de apologia ao estupro – se admitiria o controle jurisdicional, que, consoante gizamos alhures, não é um mal em si. Fora isso, não se pode legar ao gosto do intérprete a extensão da nova imunidade no que se refere à qualidade e fins do conteúdo produzido.

Observe-se que norma imunizante é restringida pela especificação da produção brasileira: *autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas*

brasileiros.

Surge aqui, portanto, a primeira indagação: o estrangeiro que mantém a sua nacionalidade, mas que possui residência no país, estaria contemplado pela imunidade ao produzir a música ou um videoclipe? Ora, parece-nos que sim. A igualdade ressaltada no *caput* do art. 5º da Constituição firma que os estrangeiros residentes no País devem ser tratados como brasileiros. A interpretação das normas constitucionais, destarte, estende-lhes o direito à imunidade.

Outrossim, há músicas muito ouvidas em nosso país que não são necessariamente de brasileiros ou de intérpretes brasileiros que cantam em português. Há músicas muito ouvidas em nosso país que têm matriz anglo-saxônica, seja por serem produzidas por norte-americanos, ingleses, australianos, canadenses etc., ou até mesmo países de matriz fonética neolatina que produzem suas músicas em língua inglesa para atingirem um máximo de repercussão em termos mundiais. Essas músicas ou vídeos estariam fora da imunidade prevista na letra “e” do inciso VI.

Por outro lado, os cantores ou intérpretes brasileiros que produzam músicas ou vídeos em língua estrangeira estão abrangidos pela imunidade. Desejou-se privilegiar a produção brasileira; o idioma português foi relegado ao detalhe.

Com isso, perceba-se, se o objetivo da modificação constitucional era atenuar a perda de receita de gravadoras, sejam elas brasileiras ou estrangeiras, o dispositivo não lhes trouxe alento. O que importa é a nacionalidade brasileira do cantor ou intérprete.

Há um outro problema que demonstra a dificuldade de assentar na norma constitucional as vibrações de um mundo cambiante. Mesmo se admitirmos que o artista brasileiro é quem goza da imunidade, muitos deles têm suas músicas comercializadas por lojas virtuais que não se encontram estabelecidas em nosso território. Há severa perda de receita para o fisco com a comercialização de músicas por sítios estrangeiros.

Contudo, resolve-se em parte esse problema, pois os cantores e/ou intérpretes brasileiros teriam a diferenciação de não terem qualquer incidência sobre suas produções acaso comercializassem suas produções em sítios hospedados fora do país. Nesse ponto, a norma atendeu apenas à realidade fática. Os estrangeiros continuariam

a ser tributados, mas esta receita não nos pertence, pois é cobrada na origem da comercialização, que é o território estrangeiro.

Ao adquirir a música ou videoclipe de autor ou intérprete brasileiro em um sítio hospedado no exterior, por meio de instrumento de crédito (cartão de crédito), há sempre a cobrança do Imposto sobre Operações Financeiras. A nova imunidade teria findado com esta cobrança? Acreditamos que não. O fato jurígeno deste imposto, como descrevemos no capítulo VIII, é a operação de crédito. Se há uma forma de aquisição à vista, o imposto não incide; mas, se a aquisição se deu por meio de um instrumento de crédito e os recursos serão enviados ao exterior, o IOF é devido.

O que macula a norma imunizante é a restrição ao cantor e intérprete brasileiro. Não se pode apenas com a pena (poder de legislar) instituir realidades. O mercado brasileiro ainda é, e será, grande consumidor da produção internacional, e o mundo se faz cada vez menor com as trocas culturais. Restringir a imunidade ao cantor e intérprete brasileiro tem conotação nacionalista desvirtuada da realidade de um mundo que avança para se tornar uma grande confederação de Estados.

Finalmente, a norma faz uma única ressalva expressa: *salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser*. Este mecanismo, ao que parece da leitura de justificativas do parecer de aprovação da PEC exarado pela Comissão de Constituição e Justiça, foi incluído apenas para resguardar o regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus. Ali, como já não há a incidência de alguns tributos, entre eles o IPI, Imposto de Importação e parte do ICMS, que poderiam onerar a produção das mídias digitais, o constituinte derivado quis ressalvar que, se a produção se der fora do território abrangido pela Zona Franca, cuja replicação industrial exija leitura a laser, não haverá a imunidade.⁵⁶ A rigor, CD, DVD e *Blu-Ray*, todos, têm leitura a laser, logo, sua replicação industrial necessariamente terá a incidência de impostos sobre a produção.

O que é beneficiado pela imunidade relativa a impostos é a cadeia produtiva do fonograma ou videofonograma, da contratação de locais de gravação, profissionais responsáveis pela interpretação (músicos), passando pelo trabalho na mesa de edição do fonograma ou videofonograma até alcançar a distribuição às lojas para venda a consumidores finais.

7.8. A determinação de exteriorizar e esclarecer as comunidades sobre os impostos que incidem sobre mercadorias e serviços

O art. 150, § 5º, da Lei Fundamental traz uma interessante novidade no tocante às limitações ao poder de tributar. De fato, ao dispor que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”, o dispositivo introduz no rol das limitações uma determinação para evitar que a Fazenda seja insincera.

A meta desejada é a conscientização do cidadão-contribuinte. Sabemos bem a quantidade de tributos que incidem sobre o nosso patrimônio e a nossa renda ao fazermos uma aplicação financeira, ao celebrarmos contratos, ao formularmos uma declaração de renda, ao recebermos o nosso salário e assim por diante. As contribuições previdenciárias, o imposto de renda, o IPTU, o ITR, o IPVA, o imposto sobre heranças e doações, o ITBI *inter vivos* não oferecem problemas. Todavia, há um rol de impostos indiretos ou de mercado que muitas vezes passam despercebidos ao consumidor de mercadorias e serviços em função do fenômeno financeiro da repercussão ou translação dos encargos fiscais. Quem recolhe o imposto, isto é, o contribuinte *de jure*, necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o contribuinte de fato. Muita gente desconhece que, ao comprar uma gravata, um sapato, uma camisa, um gênero alimentício, uma geladeira, está *pagando* ICMS e, quiçá, IPI. As pessoas devem saber que no combustível, nas contas de luz e telefone ou numa simples passagem de ônibus estão *incluídas, nos respectivos preços*, parcelas tributárias.

Para clarificar este fenômeno, resolveu o constituinte obrigar as pessoas políticas a esclarecer os contribuintes. É uma determinação cabal e inarredável, não uma mera recomendação vazia. Aplica-se aos impostos cuja natureza contempla a repercussão jurídica. A repercussão puramente econômica não pode ser medida, não faz parte explícita dos preços, não há como determiná-la. O IPI e o ICMS podem se explicitados. Podem não, devem, por imposição da Constituição (princípio da não cumulatividade). Aliás, o art. 166 do CTN (que cuida da repetição dos tributos que admitam a transferência de seu encargo financeiro) só se aplica aos impostos não

cumulativos, cuja natureza jurídica obriga a transferência do ônus fiscal. O PIS e a COFINS, contribuições com o feitiço de impostos cumulativos, não possuem repercussão jurídica, só a econômica, não podem ser medidas.

Apesar destas limitações e da expressa ressalva que o constituinte fez no art. 146, II, da Constituição Federal, o legislador infraconstitucional tentou inovar com o rigor da transparência ao editar a Lei nº 12.741, de 08.12.2012. A lei determinou a informação ao contribuinte em todos os documentos fiscais ou equivalentes acerca do *valor aproximado* correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influa na formação dos respectivos preços de venda. Aproximado, porque, como escrevemos acima, alguns impostos e contribuições não têm apenas repercussão sobre o preço do bem ou do serviço, mas sobre o resultado ou lucro da pessoa ou da empresa que o comercializa. O cálculo somente pode se dar de forma aproximada e quanto mais tentativas, mais a possibilidade de erro aumenta. No entanto, é obrigatória a informação se o tributo a ser demonstrado tem sua incidência seja por meio de alíquota *ad valorem* ou alíquota específica (valor monetário sobre a unidade do bem ou serviço).

A lei discriminou que os seguintes tributos teriam suas repercussões econômicas demonstradas: I – Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); II – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); III Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); IV – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); VII Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) – (PIS/Pasep); VIII Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); IX – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide). Os incisos vetados se referem ao V – *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)* e VI – *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*. Acertou o Poder Executivo ao vetar essas discriminações, já que são efetivamente difíceis de serem demonstradas em um documento fiscal, pois

dependem de vários fatores econômico-financeiros para se chegar aos seus reais valores.

Com as limitações e armadilhas que expusemos acima, essas informações devem ser discriminadas nas notas fiscais quando o consumidor for realmente o contribuinte *de facto* do produto ou do serviço, ou seja, quando aquele que comercializa ou presta o serviço repassa o tributo (imposto ou contribuição) ao consumidor final. Caso o contribuinte *de jure* coincida com o contribuinte *de facto*, não há necessidade da discriminação.

Não obstante a boa vontade demonstrada pelo legislador infraconstitucional ao promulgar o texto da Lei Ordinária nº 12.741, de 08.12.2012, ressaltamos que, ao explicitar os tributos que incidem sobre determinados produtos ou serviços, o legislador poderá estar obstando o gozo da imunidade que entes (partidos, templos, fundações), pessoas (naturais ou jurídicas), produtos e serviços fazem jus ao teor do art. 150 da Constituição Federal. Ou até mesmo criando ou majorando de forma escamoteada tributos sobre bens, serviços, entes e pessoas que gozam da imunidade constitucional, já que se permitirá aos demais entes federativos a promulgação de normas com a obrigatoriedade de informações de tributos de sua competência material, que não devem ser recolhidos pelos contribuintes como efeito da regra restritiva da limitação.

É por essas razões que, quando o comando constitucional diz que a “lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos”, à primeira vista, pensa-se que a lei, aí, é a da ordem parcial envolvida. Leis federal, estadual ou municipal, conforme seja o imposto. Ledo engano. A lei de que se cuida só pode ser lei complementar, pelas duas razões que estamos insistindo ao longo do presente discurso:

- A) porque toda e qualquer limitação ao poder de tributar é objeto de lei complementar (art. 146, II);
- B) porque as limitações ao poder de tributar, que se endereçam necessariamente às pessoas políticas, União, Estados e Municípios, *impondo-lhes restrições*, não podem, obviamente, ser reguladas por elas próprias.

Embora o exemplo não seja análogo, seria o mesmo que permitir ao réu dosar a pena condenatória que lhe foi imposta *ab extra*.

A lei ordinária promulgada percorreu parte do caminho, embora o resquício restritivo da imunidade possa estar em risco. É factível imaginar que qualquer legislador estadual ou municipal, ao especificar as regras que regerão essas discriminações nos documentos fiscais, possa estar criando tributos ou aumentando alíquotas de bens, serviços e pessoas imunes. Cabe ao legislador da lei complementar encontrar as verdadeiras soluções.

7.9. Exoneração de tributos, matéria sob reserva de lei

Dispõe o art. 150, § 6º:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’.

[...]”.

Trata-se de outra limitação imperativa, porém de atuação direta sobre o próprio legislador da lei, versando sobre dispensa de tributos e consectários, e não sobre a imposição de tributos. No entanto, o dispositivo é de eficácia contida. Havendo omissão legislativa, mesmo sem lei complementar (que, em nosso sentir, é a espécie exigida pela CF), atua e obriga a União, Estados e Municípios. O destinatário é o legislador da lei complementar, regulador das limitações, mas não liberou os entes políticos. Perigoso, aqui, é pensar que só tais matérias são da Lei Complementar. As dispostas no art. 146, III, “a”, “b”, “c” e “d”, são reservadas à lei complementar. O tributo todo, seus elementos estruturais e operacionais, são matéria sob reserva da lei,

e, comumente, de lei complementar da Constituição.

A *ratio* da limitação ora sob comento é de ordem pragmática e não sistêmica. Impressionou o constituinte a quantidade enorme de “delegações” legislativas nas três ordens de governo da Federação “autorizando” o Poder Executivo a dar *anistias* e *remissões*, sob meras cláusulas abertas, deixando para o *ato administrativo* a fixação dos permissivos. Sim, porque, presentemente, pelo CTN, tanto a anistia quanto a remissão são matérias sob reserva de lei em sentido formal e material (art. 97).

A anistia é o perdão das penalidades fiscais (multas). A remissão é o perdão do tributo já constituído, a pagar ou que já deveria ter sido pago. Evidentemente, não cabe ao Executivo decidir sobre a tributação ou a sua dispensa, daí a ênfase da Constituição de 1988. O dispositivo, juridicamente dispensável, encontra justificativa política. Em fim de governo ou às vésperas de eleição, tornou-se hábito, por estes brasis afora, dar *anistias* e *remissões* fiscais sem motivos justos, a não ser o de captar a simpatia do eleitor (mancomunados, o Executivo e o Legislativo utilizavam o patrimônio fiscal realizável, dispensando-o e dissipando-o com intuitos eleitoreiros). Em detrimento, diga-se, dos bons contribuintes.

A regulação de como podem ser concedidas anistias e remissões é hoje versada no CTN, em pleno vigor; vê-la-emos com mais vagar na Parte III desta obra. D imediato, entretanto, a conclusão a que chegamos é a de que o constituinte quis evitar *delegações legislativas* nestas matérias, daí o enfático da disposição.

A Constituição de 1988 não se limita a exigir lei específica, caso a caso, para a concessão de anistias e remissões fiscais. A limitação ao poder de tributar e de exonerar abarca “qualquer subsídio” ou isenção, redução de base de cálculo (reconhecendo que a expressão “isenção parcial” para nominar as reduções de base de cálculo não faz sentido) e concessão de crédito presumido.

O objetivo da extensão foi evitar a “guerra fiscal” entre os Estados-Membros da Federação. O imposto mais visado foi o ICMS, por razões óbvias, de todo conhecidas. A propósito desse tributo, vale notar que a parte final do dispositivo em tela estabelece a necessidade de edição de lei específica “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’”. Em verdade, com essa ressalva, quer-se apenas dizer que permanece indispensável para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS

a sua aprovação unânime (externada mediante convênio) pelos Estados e pelo Distrito Federal, reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Desse modo, justamente para evitar o fenômeno degenerativo da Federação que é a guerra fiscal, o procedimento para se estatuírem benefícios fiscais quanto ao ICMS é complexo, custoso e envolve duas autorizações legais: é a primeira delas dada pelo Conselho dos Estados, através de convênio; a segunda, por sua vez, as respectivas Assembleias Legislativas conferem-na, por meio de lei específica. A celebração de convênio, decerto, não supre a necessidade de edição de lei pelo ente federado; é mera condição para que esta seja debatida e aprovada, como visto na seção destinada a criticar os convênios de Estados-Membros relativos ao ICMS em face do princípio da legalidade.

O contrário, entretanto, também é verdadeiro: a instituição de benefício fiscal não pode prescindir da celebração de convênio, ainda que seja editada lei formal nesse sentido, por conduzir à guerra fiscal, certamente danosa para todas as fazendas estaduais. Não à toa, nas ADIs nº 2.663 e 3.796,⁵⁷ o STF declarou inconstitucional a concessão unilateral de benefício fiscal, ainda que mediante lei editada pela assembleia legislativa, sem a prévia celebração de convênio.

Buscando por um fim à guerra fiscal, a Lei Complementar nº 160/2017, de constitucionalidade duvidosa, houve por bem autorizar, mediante convênio e lei estadual, a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de benefícios concedidos sem a prévia deliberação e aprovação do CONFAZ, bem como a reinstituição de benefícios fiscais que ainda se encontrassem em vigor. Na prática, convalidou o comportamento nocivo que sempre se buscou combater. Agora vale aguardar para saber se as sanções atribuídas pela lei à concessão de benefícios sem convênio, para casos futuros, trarão um fim à guerra fiscal.

Obtempere-se, enfim, que a expressão “qualquer subsídio” não tem conteúdo jurídico preciso. Financiamentos a empreendimentos, oferta de distritos industriais, políticas diversas de auxílio a instalações de indústrias novas, incentivos creditícios e às exportações, dilação do termo *ad quem* para pagamento de tributos estariam abrangidos pela vedação? Tudo indica que sim, embora tais matérias, exceto a do dia do pagamento (moratória), sejam estranhas ao Direito Tributário, não, porém, ao

Financeiro. Houve atecnicismo. Contudo, a disposição é salutar por exigir e reforçar o princípio da reserva de lei para operar assuntos conexos à tributação, mantendo o mais possível o princípio da generalidade, obstando, sobremais, a *guerra fiscal*.

7.10. O princípio da tributação federal uniforme

A União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional nem pode, depois de instituído o tributo, desequilibrá-lo através de exoneração para favorecer algum Estado ou Município em detrimento de outros, salvo as isenções e reduções destinadas a desenvolver o Norte, o Nordeste e o Centro-Oeste. É que, nesses casos, a Constituição (art. 151, I) é expressa e, ademais, não há prejuízo para o restante do país, pelo contrário, há somente benefício com a promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões.

Sobre o tema na Constituição de 1946, lecionou Baleeiro:⁵⁸

“A unidade política do país, cuja manutenção e defesa, repetida e enfaticamente, se exige, sob juramento, do primeiro magistrado, seria bem precária se o território nacional não representasse um todo do ponto de vista econômico. Certamente, muito podem as origens históricas, as tradições, a língua, a religião, os costumes, todos os valores morais e espirituais, mas o interesse econômico de que o país todo constitua o mercado interno comum, sem barreiras de qualquer natureza para a produção doméstica, é e será sempre um dos mais sólidos elos da unidade nacional. Nenhuma industrialização do país, por exemplo, será possível de modo geral senão com alicerces seguros nesse mercado interno.”

Um país sem desequilíbrios regionais é país forte e integrado em benefício de suas várias regiões. O Brasil não é o único nesse sentido. A Argentina concentra-se no delta do Prata. O Japão moderno é uma faixa industrial à beira do mar de não mais de 220 km (ao norte, o povo dos Ainos, em florestas, vivendo do artesanato, são caucasianos). O Canadá se agarra ao longo do São Lourenço, na beira dos grandes lagos, nas fronteiras com os EUA. O Reino Unido convive com Irlandas atrasadas e regiões não industrializadas. O norte da Alemanha oferece outro exemplo de desenvolvimento incipiente. A Itália do Norte nada tem a ver com a Calábria e a

Sicília (outrora pujante). O próprio sul dos EUA é atrasado se comparado com o norte e o nordeste do país. Nesses países existem programas de incentivos fiscais para regiões deprimidas.

Em idêntico sentido, entre nós, vige a licença constitucional em exame, mais do que acertada, até porque o Nordeste do país, com sua imensa população, mais de 56 milhões de pessoas, é bom (a terra, o subsolo e o homem). O céu é que não presta. Urge reconstruí-lo para o bem do Brasil, que começou por lá, antes da explosão do ouro em Minas Gerais que despovoou até o Reino de Portugal, ensejando, depois, o Estado de São Paulo, com os seus cafezais e, após, com a renda advinda dessa atividade, a industrialização do país no eixo Sudeste.

7.11. Substituição tributária progressiva

Assim dispõe a Constituição Federal:

“Art. 150. [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Trata-se de antecipação de fato gerador, à moda de presunção, importando, igualmente, a necessidade de presumir a *base de cálculo*. A Constituição, contudo, impõe a imediata e preferencial restituição, caso o fato gerador não venha a ocorrer ou caso ocorra, mas por um valor inferior ao presumido na lei. Em impostos como o IPI e o ICMS, a questão se complica extraordinariamente, já que são impostos do mercado cuja base de cálculo é o valor das operações, repelindo *tabelamentos e pautas fiscais*.

O STF, em sede da ADI nº 1.851/AL⁵⁹, declarou que o preço último e final, sugerido pelo fabricante, não era inconstitucional. Esta decisão causou dois efeitos: (a) o de uma enorme decepção entre os justicáveis, pois pareceu-lhes que se

restabelecia a tributação por mera presunção *jure et de jure*, e denegação da justiça, com ferimentos aos princípios da legalidade, da verdade material, da razoabilidade, da estrita legalidade e do não confisco, ao tempo em que se justificava o enriquecimento sem causa dos Estados; (b) de grande júbilo entre os Estados, que, repletos de regimes de substituição de sujeitos passivos, passaram a fixar, por presunção, bases de cálculo fora da realidade na substituição tributária progressiva.

Entretanto, conforme já o salientamos em páginas anteriores ao tratarmos das presunções fiscais, no ano de 2016 a Corte modificou radicalmente o seu entendimento para estatuir, com repercussão geral (Tema nº 201), que: “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.⁶⁰

Andou bem o STF. Claro está, também pensamos assim, que o preço sugerido pelo fabricante não é inconstitucional, sem o que o sistema não teria sequer operacionalidade. Mas, a partir daí, admitir que o princípio da praticabilidade, informador do instituto da substituição tributária, prepondere sobre garantias fundamentais do contribuinte, como a legalidade estrita, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, para que o preço presuntivo prevaleça sobre o preço real, é fazer pouco da Constituição. É claro que, caso por caso, é possível controlar a verdade da tributação.

7.12. Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos funcionários públicos – Prevalência do Estado Federal

A União não pode conceder tratamento privilegiado à tributação dos rendimentos de seus títulos públicos (obrigações da dívida pública) comparativamente aos títulos da dívida pública dos Estados e Municípios, nem tampouco tributar os vencimentos de seus funcionários menos que os vencimentos dos funcionários públicos estaduais e municipais. Se pudesse fazer tais coisas, estaria a agir deslealmente em prejuízo dos entes locais. A Constituição isto proíbe no art. 151 que se segue:

“Art. 151. É vedado à União:

[...]

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

[...]”.

Dá-se que dita vedação, hoje, é até dispensável ante o ditado do art. 150, II, da CF, que consagra o princípio da isonomia ou do tratamento isonômico: em razão do preceito, não poderia mesmo a União adotar as condutas enunciadas no dispositivo supratranscrito, uma vez que estaria beneficiando alguns contribuintes em detrimento de outros em situação jurídica equivalente. Permanece no texto da Constituição em decorrência do “efeito repetição”. Os constituintes repetem muita coisa que foi estatuída antanho, sem espírito crítico, espichando a Superlei.

7.13. A proibição da isenção heterônoma e as exceções

A União está obstada de conceder isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).

Coloquemos a questão: as isenções são autonômicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autonômica é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de pessoa jurídica de Direito Público titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma pessoa jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo objeto da isenção. A isenção heterônoma é isenção de tributo de alheia competência.

Por outro lado, cada ordem de governo da Federação – União, Estados e Municípios – possui, cada qual, Poder Legislativo. A União tem o Congresso Nacional (bicameral). Os Estados contam com Assembleias Legislativas e os Municípios, com Câmaras de Vereadores.

Como a competência para instituir tributos e, conseqüentemente, para isentar é *competência legislativa*, a tais casas de legisladores, das três ordens de governo,

competete legislar sobre tributos das respectivas competências nos estritos termos e teores da Constituição.

Pois bem. A Carta de 1988, neste campo, cometeu uma aparente confusão, senão vejamos.

O art. 151 veda a isenção heterônoma da União em tributos estaduais e municipais. No entanto, o art. 155 da CF esgota toda a possibilidade de a União mediante lei complementar, isentar, na exportação, mercadorias e serviços tributados pelo ICMS. Confira-se a redação do art. 155, § 2º, X, “a”: ali se diz que o ICMS não alcança quaisquer operações que destinem quaisquer mercadorias ou serviços para o exterior, assegurando-se, de sobredobro, a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Não há mais, assim, o que excluir do ICMS nas exportações. Já está tudo imune. Por conseguinte, o objeto da lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “e”, da Carta é totalmente vazio, porque a autorização da isenção heterônoma, neste caso, não tem sentido em existir. Foi um erro da Comissão de Redação da EC nº 41/2003.

Mais à frente, o art. 156, § 3º, II, da CF diz caber à lei complementar excluir da incidência do ISS a exportação de serviços para o exterior. Vale dizer, a União está autorizada por lei complementar a conceder isenções de serviços tributáveis pelo ISS, de competência municipal.

A vantagem da Constituição de 1988 é ter *precisado os casos* em que pode ser utilizada a isenção heterônoma por lei complementar do Congresso Nacional (Poder Legislativo da União). A fórmula de 1967 era ampla e oca.⁶¹ O que, ao fim, é “relevante interesse social ou econômico nacional”?

Todavia, em substância, *nada mudou* quanto à existência de isenções heterônomas no Direito Constitucional brasileiro. Mas a matéria, embora *verbalmente* mal cuidada, estreitou as possibilidades da isenção heterônoma, limitando-a aos casos previstos como exceções à regra geral proibitiva que acabamos de ver.

É de ver, outrossim, que as isenções decorrentes de tratados internacionais possuem fundamentos de validade em normas de Direito Internacional, não caracterizando a situação ora examinada. Apenas a título de esclarecimento, insta mencionar que se admite, majoritariamente, inclusive com o beneplácito do STF, a

possibilidade de o Presidente da República firmar acordos no plano externo concedendo isenções de tributos de competência dos Estados-Membros ou dos Municípios. Isso porque, em casos tais, o Presidente está agindo na condição de Chefe do Estado brasileiro, em nome da República, uma unidade soberana, e não da União, um dos entes federados.

A vedação da isenção heterônoma como princípio é bem-vinda ao federalismo, e as exceções são justificáveis tendo em vista o necessário controle do *export-drive* (esforço de exportação) pela União Federal, bem como as suas responsabilidades na representação da Nação brasileira.

O instrumento utilizável igualmente é correto, pois a lei complementar possui *quorum* qualificado, metade mais um dos membros do Congresso Nacional. Ao cabo, os deputados federais são eleitos nos Estados, e suas bases são *municipais*. São representativos da vontade nacional. E o Senado é paritário. Igual número de senadores para todos os Estados de que são representantes. Certamente bem ajuizarão sobre a conveniência da isenção heterônoma. As isenções decorrentes de tratados, por outro lado, são decorrências da predominância do Direito Internacional Tributário, de conformidade com o sistema da Constituição e do CTN.

7.14. A revogabilidade das isenções anteriores à Carta

A proibição de isenção dada pela União em tributo de Estado-Membro e de Município coloca a questão de se saber se prevalecem ainda, após a Constituição Federal de 1988, as isenções heterônomas concedidas pela União através de leis complementares relativamente a impostos estaduais e municipais, com base na permissão existente na Constituição de 1967. Ao nosso sentir, a questão resolve-se da seguinte maneira:

- A) as isenções heterônomas concedidas com *prazo certo* ou sob *condição* prevalecem até que se exaure o prazo previsto em lei ou seja desatendida a condição. Neste grupo estão as isenções sob condição, as de prazo certo e as de *prazo e condição*. Nesses casos há direito adquirido incorporado ao patrimônio jurídico do contribuinte (CTN, art. 178);

- B) as isenções e reduções que expressam *incentivos fiscais setoriais* (art. 41, §§ 1º a 3º do ADCT) continuaram a vigor por mais dois anos, salvo se desconfirmadas expressamente pela ordem de governo correspondente, mediante lei, antes desse lapso de tempo. Se não houve revogação expressa dentro de dois anos, ao cabo do período, perderam eficácia, a não ser que ostentem prazo e/ou condição (irrevogabilidade);⁶²
- C) as demais isenções heterônomas que não expressam *incentivos fiscais setoriais* e estejam destituídas de prazo certo e/ou condição estão derogadas pela ordem constitucional nova, que não tolera isenções heterônomas, salvo nas duas hipóteses que ressalvamos retro. A Constituição, por ser *mais* e por ser *posterior*, rejeita as leis isencionais. Observe-se, no entanto, que legislações estaduais e municipais *introjetaram* as normas isentantes heterônomas. Nesses casos, faz-se necessário “apagar a cópia” da isenção nas legislações locais, mediante lei, por exigência formal.

A omissão do legislador ordinário significa silêncio eloquente. Quis manter a isenção, que passou a ter fundamento de validade na legislação própria, estadual ou municipal.

7.15. A vedação que proíbe aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza – O mercado comum brasileiro

O art. 152 estatui uma vedação que se destina a Estados, Distrito Federal e Municípios, não lhes sendo permitido estabelecer *barreiras fiscais* (em virtude da procedência ou do destino dos bens e serviços) dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum. O país é uno, embora politicamente dividido em Estados, subdivididos em Municípios. Não fosse a regra vedatória, é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira guerra fiscal onde não faltariam leilões de favores tributários.

Certa feita, Fernando Reis, economista e administrador público de invejável competência, lamentavelmente falecido, intentou a utilização de fórmula discriminatória para partejar o desenvolvimento da indústria de laticínios de Minas Gerais quando secretário da Fazenda do Estado. Destarte, concedeu créditos fiscais presumidos de ICM para os produtores mineiros relativamente ao leite remetido a indústrias mineiras, favor este inexistente para as operações que destinassem dito leite para fora do Estado, com destino a indústrias sitas noutras unidades da Federação. Como o dispositivo constitucional sob comento já existia na Constituição de 1967, diversos mandados de segurança impetrados por indústrias de laticínios paulistas e fluminenses obtiveram liminares favoráveis, removendo a legislação discriminatória do Estado de Minas Gerais, que distinguia pela origem e pelo destino da mercadoria.

O princípio vedatório, no entanto, não entra em testilha com dispositivos constitucionais que imunizam certas operações ou permitem alíquotas diferenciadas em razão precisamente da origem ou do destino das mercadorias. É o caso, v.g., das remessas de produtos para o exterior e também da imunidade do ICMS nas remessas de energia elétrica do Estado produtor para o Estado consumidor. Tais previsões são constitucionais. Significa que as discriminações da Lei Maior são harmônicas com a vedação *in examen*. O objeto da limitação, pois, cifra-se em obstar “políticas” fiscais por parte de Estados e Municípios capazes de ofender o espírito federativo e o mercado comum brasileiro quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias.

-
- 1 BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias 1969, p. 206.
- 2 No tocante ao IPTU, v.g., a imunidade perdura ainda que o bem imóvel pertencente a entidade política esteja ocupado por empresa delegatária de serviço público, mas cessa no que se refere às taxas, consoante restou decidido pelo STF no RE nº 253.394/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 11.04.2003.
- 3 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 10. ed. rev e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 314 *et seq.*
- 4 Para Baleeiro, duas ideias-força deveriam prevalecer na análise da espécie. Por primeiro, deve-se observar, caso a caso, quem está pagando realmente o imposto, quer como contribuinte *de jure*, quer como contribuinte *de fato*. Se for pessoa jurídica de Direito Público interno, deve-se conceder a imunidade. Governo não paga a governo. Em segundo lugar, deve-se ter sempre em mente a evolução histórica dos institutos, mormente a que ocorreu nos EUA, sob a inspiração e o controle dos *justices* da Suprema Corte norte-americana, construtores da doutrina judicial sobre a imunidade intergovernamental recíproca. E lá, segundo ele, esta evolução deu-se ao influxo da acomodação entre os interesses do Poder Central e dos Estados federados, sob a égide do interesse público, que a tudo e a todos sobrelevou na preservação da ideia federalista (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 240).
- 5 Dentre outros, AgR-ACO nº 502/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 13.05.2016.
- 6 STF, AgR-RE nº 600.480/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 16.08.2013. Ver, ainda, AgR-RE nº 864.471/BA, Rel. Min. Rosa Weber, *DJe* 22.02.2017, em cujo âmbito se decidiu, reiterando a jurisprudência da Alta Corte, que a imunidade recíproca não engloba o ICMS sobre os serviços de energia elétrica prestados ao Município, porquanto este não é contribuinte *de direito* do imposto estadual.
- 7 STF, RE nº 253.472/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 01.02.2011.
- 8 STF, RE nº 594.0158/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 25.08.2017.
- 9 “Art. 173. [...] § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”
- 10 STF, RE nº 599.176/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 30.10.2014.
- 11 STF, RE nº 773.992/BA, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 19.02.2015.

- 12 STF, RE nº 627.051/PE, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 11.02.2015.
- 13 STF, RE nº 601.392/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 05.06.2013.
- 14 STF, AgR-RE nº 363.412/BA, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* 19.09.2008.
- 15 Tempos depois, tal jurisprudência foi ratificada pela Suprema Corte – mas agora com repercussão geral – no ARE nº 638.315/BA, Rel. Min. Cezar Peluso, *DJe* 31.08.2011.
- 16 STF, AgR-RE nº 259.976/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 30.04.2010.
- 17 STF, RE nº 405.267, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 18.10.2018.
- 18 STF, RE nº 233.843/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 18.12.2009.
- 19 STF, ADI nº 3.089/DF, Rel. Min. Carlos Ayres Britto, *DJe* 01.08.2008.
- 20 STF, RE nº 601.720, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 05.09.2017.
- 21 SAMPAIO, Nelson de Sousa. **As ideias-forças da democracia**. Bahia: Imprensa Regina, 1941, p. 187.
- 22 Esse entendimento é pacífico já de longa data, senão veja-se a Súmula nº 591 do STF, de 1976: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. Outrossim, o Tribunal reafirmou sua jurisprudência na apreciação do RE nº 608.872/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, cuja repercussão geral foi reconhecida (Tema nº 342), estabelecendo: “a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”
- 23 STF, MC-ADI nº 1.802/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 13.02.2004.
- 24 Nesse sentido parece caminhar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entende, conforme encampado em sua Súmula nº 612, que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) possui natureza declaratória, produzindo efeitos retroativos à data em que comprovado o cumprimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade.
- 25 De acordo com o STF, “[...] não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade” (AgR-ARE nº 800.395/ES, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, *DJe* 14.11.2014).

- 26 STF, RE nº 578.562/BA, Rel. Min. Eros Graus, *DJe* 12.09.2008.
- 27 STF, RE nº 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 14.05.2004. Nesse julgado, consignou a Corte como razão de decidir que “o § 4º do dispositivo constitucional [art. 150] serve de vetor interpretativo das alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.”
- 28 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 113.
- 29 STF, RE nº 562.351/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 14.12.2012.
- 30 BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação e de assistência social. **Revista de Direito da Procuradoria Geral/Governo do Estado da Guanabara**, Rio de Janeiro, n. 21, p. 1–133, 1969.
- 31 ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O patrimônio e os serviços das instituições: um questão de imunidade**. Belo Horizonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, [197-]. Publicação interna.
- 32 “A imunidade protege atividades de mais alta relevância social e sem fins lucrativos. As instituições substituem-se ao Estado porque, na verdade, ao Estado competiria prover essas atividades, tanto que mantém Ministério da Educação e Cultura, Ministério da Saúde, Institutos de Previdência.” (ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O patrimônio e os serviços das instituições: uma questão de imunidade**. Belo Horizonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, [197-]. Publicação interna).
- 33 Chancelou nosso entender o STF ao apreciar o RE nº 236.174/SP, Rel. Mir Menezes Direito, *DJe* 24.10.2008. Na hipótese, a Fundação Ruben Berta entidade dedicada a prestar assistência social aos seus próprios funcionários, bem como aos da extinta VARIG, pleiteava o reconhecimento da imunidade quanto ao IPTU relativamente a um imóvel que possuía destinado a práticas esportivas e à recreação de seus assistidos. Eis, então, que o Elevado Tribunal estatuiu: “a utilização do imóvel para atividade de lazer e recreação não configura desvio de finalidade com relação aos objetivos da Fundação caracterizada como entidade de assistência social”, concedendo-lhe, assim, o benefício.
- 34 Informações sobre as diversas correntes sociológicas que versam sobre a temática em questão podem ser encontradas com considerável desenvolvimento no verbete “instituições” da *Enciclopédia Britânica*.

35 STF, segundo AgR-RMS nº 24.283/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa *DJe*
08.10.2010.

36 STF, RE nº 345.830/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* 08.11.2002.

37 STF, RE nº 144.900/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 26.09.1997.

38 STF, RE nº 221.395/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 12.05.2000.

39 STF, RE nº 385.091/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 18.10.2013.

40 Essa leitura foi, inclusive, confirmada com repercussão geral (Tema nº 693) no
julgamento do RE nº 767.332/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes *DJe* 22.11.2013,
restando estabelecido que: “a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘c’,
da CF/88 aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade
das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que
atendam aos requisitos legais.”

41 O ISS, porque não grava os objetos imunes, senão a receita bruta de pessoas físicas
e jurídicas, incide sobre serviços de qualquer natureza (art. 156, III) sem
exceções. O IR incide porque (a) está informado pelos critérios da generalidade
e da universalidade (art. 153, § 2º, I) e porque, (b) sendo o imposto pessoal, e
sendo a imunidade objetiva, não se admitem distinções subjetivas na espécie.
Pois não pagam o imposto sobre a renda os detentores de direitos autorais? De
notar que as imunidades anteriores são subjetivas. Esta não; daí o tratamento
apartado.

42 Nesse sentido, observe-se a Súmula nº 657 daquela Corte: “a imunidade prevista
art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos
necessários à publicação de jornais e periódicos”.

43 STF, RE nº 392.221/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 11.06.2004.

44 STF, AgR-RE nº 346.771/RJ, Rel. Min. Nelson Jobim, *DJ* 19.12.2002.

45 STF, RE nº 230.782/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 10.11.2000.

46 STF, AgR-RE nº 530.121/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 29.03.2011.

47 STF, RE nº 202.149/RS, Rel. Min. Menezes Direito, *DJe* 11.10.2011.

48 STF, RE nº 595.676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.03.2017.

49 STF, RE nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 08.03.2017.

50 STF, RE nº 221.239/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* 06.08.2004.

51 STF, RE nº 183.403/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 04.05.2001.

- 52 STF, AgR-RE nº 794.285/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 10.06.2016.
- 53 STF, RE nº 87.633/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, *DJ* 16.03.1979.
- 54 STF, ED-ARE nº 807.093/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 15.08.2014.
- 55 MARTINS, Ives Gandra da Silva **Imunidade constitucional de publicações:** interpretação teleológica da norma maior. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984, ano XV, seção 1.3.
- 56 No ensejo da referência à Zona Franca de Manaus, insta mencionar que a inovação constitucional em tela é objeto de questionamento pelo Governo do Estado do Amazonas por intermédio da ADI nº 5.058/DF, Rel. Ministro Alexandre de Moraes. Afirma o Requerente, em sua peça introdutória, ofensa ao art. 151, I, da CF e aos art. 40 e 92 do ADCT, entre outros, pois “[...] a Emenda acaba por violar princípios e dispositivos que resguardam a Zona Franca de Manaus, causando o grave desequilíbrio regional que o constituinte originário pretendeu evitar”.
- 57 STF, ADI nº 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 29.05.2017; STF, ADI nº 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 01.08.2017.
- 58 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 626.
- 59 STF, ADI nº 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 22.11.2002.
- 60 STF, RE nº 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 31.03.2017.
- 61 Na Constituição de 1967 estava previsto: Art. 20, § 2º: “A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais estaduais e municipais.”
- 62 Partilhando desse entendimento, o STF: “O artigo 41, § 1º, do ADCT, contém condição resolutiva que conferia aos Municípios, desde a promulgação, a faculdade de antecipar a revogação de isenção de IPTU concedida pela União tornando despicando o esgotamento do prazo de dois anos ali mencionado, que somente teria efeito no caso de inércia legislativa” (STF, AgR-AI nº 258.338/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ* 24.09.2010).

OS IMPOSTOS DA UNIÃO, OS PRINCÍPIOS E VEDAÇÕES QUE LHE SÃO PRÓPRIOS

8.1. Os impostos de importação e exportação. 8.2. O imposto sobre grandes fortunas. 8.3. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI 8.4. O imposto sobre operações financeiras ou sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários. 8.5. O imposto sobre a propriedade territorial rural. 8.6. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. 8.7. O imposto de renda periódico e os princípios da anterioridade e da irretroatividade – A lei de regência dos fatos geradores. 8.8. O imposto de renda anual é periódico – A lei aplicável é a vigente antes de iniciar-se o período em que se realizam os fatos jurídicos. 8.9. A progressividade no imposto de renda. 8.10. A imunidade dos aposentados e pensionistas com idade superior a 65 anos. 8.11. A periodização dos impostos e o princípio da anualidade – Aplicabilidade ao imposto de renda. 8.12. A competência privativa e residual da União para instituir novos impostos, contribuições sociais e impostos extraordinários de guerra.

8.1. Os impostos de importação e exportação

Previstos no art. 153, I e II, da CF, respectivamente, trata-se de tributos regulatórios, muitas vezes utilizados com fins extrafiscais. Por isso, o Executivo Federal pode alterar sem lei, por ato administrativo, sem observância do princípio da anterioridade e do prazo nonagesimal, as alíquotas desses impostos (não mais as bases de cálculo, em regra *ad valorem*).

O imposto de importação colhe apenas as “mercadorias estrangeiras” e o de exportação, tão só os produtos nacionais ou nacionalizados com destino ao “exterior”. Ora, poderíamos nos perguntar: não foi descabida a dicção empregada pelo constituinte? Afinal, é possível a importação de mercadoria que não seja estrangeira ou exportação que não direcione o bem para fora do país? Na verdade, ateve-se o legislador de 1988 ao evoluir histórico do Brasil para manter sepultadas as tormentosas discussões que tiveram vez na Primeira República (1889-1930): nesse período, foi grande a celeuma no tocante à possibilidade de se cobrar o imposto de

exportação sobre os produtos enviados de um Estado a outro, assim como de fazer incidir o imposto de importação sobre os recebidos no comércio interestadual.¹

De todo modo, as exceções à legalidade e à anterioridade e ao prazo nonagesimal no manejo das alíquotas são justificáveis. O Executivo Federal precisa de instrumentos lépidos para regular o comércio internacional, desde que obedecidos os limites e condições fixadas em lei – complementar, segundo defendemos; ordinária, consoante admite a Suprema Corte. Basta não olvidar as políticas *antidumping*, os contingenciamentos, as crises cambiais e a necessidade de incentivar importações para modernizar as indústrias e para evitar desabastecimento no país quando os preços de certos produtos de grande consumo pela população sobem espetacularmente no exterior, provocando a despressurização do mercado interno e o sugamento das mercadorias pelo mercado externo.

8.2. O imposto sobre grandes fortunas

O imposto sobre grandes fortunas jamais chegou a ser instituído, possivelmente em razão das inúmeras polêmicas que o cercam. Seus defensores afirmam que a exação se constitui em instrumento de distribuição de renda, porquanto o valor auferido com os mais ricos de nossa sociedade poderiam ser empregados em benefício das parcelas mais carentes da população, mediante a oferta de melhores serviços públicos. Os opositores à cobrança em tela, por sua vez, sustentam que, mormente no mundo globalizado dos dias atuais, a riqueza é móvel, não possui nacionalidade; por conseguinte, o IGF tão só conseguiria afugentar capitais brasileiros para locais de tributação mais favorecida.

Fato é que poucos países no mundo adotam um tributo nos moldes do IGF ademais, muitos dos que já o fizeram extinguiram a cobrança posteriormente, tal como a Alemanha. De qualquer maneira, caso entre nós se resolva instituir a imposto consagrado no art. 153, VII, da CF, a União, ente federado com competência para tanto, deverá observar a reserva de lei complementar.

8.3. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O conceito de produtos industrializados mantém-se idêntico, isto é, abrangente,

nos termos em que já sedimentado nas leis, regulamentos e jurisprudência do país. Constitui industrialização toda operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da “coisa” ou a sua finalidade, ou que a aperfeiçoe para o consumo. O IPI continua a ser, financeiramente, imposto sobre o consumo de bens industrializados, tendo como características marcantes a seletividade e a não cumulatividade, tomando-se como aspecto temporal a saída do produto do estabelecimento fabricante, a sua entrada no país e a sua arrematação.

O IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto porque assim o determina a Constituição em seu art. 153, § 3º, I.² Isso significa que o ônus econômico a ser suportado pelo *consumidor final* em razão de sua incidência deve ser nulo ou, quando muito, bastante reduzido no tocante a produtos considerados essenciais em nossa sociedade e, ao revés, deve ser sensivelmente elevado na hipótese de o bem ser classificado dentre os luxuosos ou supérfluos. Um exemplo prático: remédios com pouco IPI e pote de *escargot* com muito IPI. Não é difícil perceber, desse modo, que a seletividade vem do próprio princípio da justiça.

Conforme registrado, esta essencialidade deve estar voltada às necessidades do consumidor final; é a sua capacidade contributiva a objetivada pelo princípio. Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros. Trata-se de um imposto arcaico, que provavelmente se transformará um dia em ICMS interestadual, nesse caso com vantagem para a sociedade, pois o ICMS estadual incidirá apenas sobre as operações internas de cada Estado. Será a única maneira de conciliar o ICMS com a federação. O ICMS é nacional, mas é da competência do Estado-Membro.

Outrossim, consoante dispõe o art. 153, § 3º, II, o IPI será não cumulativo. O imposto pago em operações anteriores é crédito do contribuinte adquirente, que o abaterá no momento de calcular o montante do IPI a pagar. Como, de regra, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos já industrializados (*inputs*). A não cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido pelo produto acabado (o *output*) o imposto

incidente sobre os *inputs*, arcado pelo industrial quando da aquisição dos mesmos. O IPI, assim como o ICMS, tende a ser imposto sobre o valor acrescido por cada contribuinte ao longo da cadeia de circulação, pois são ambos impostos plurifásicos (pouco importando a técnica de apuração desses impostos), com a diferença de o ICMS abranger também a etapa de comercialização, o que só raramente ocorre com o IPI, mais fechado no ciclo da produção industrial. O crédito deveria ser amplo e não apenas físico, aliás, deveria ser amplo para respeitar a verdadeira não cumulatividade, como se verá no capítulo do ICMS que, *mutatis mutandis*, aqui se aplica. A legislação ordinária é restritiva.³

Quando enuncia o princípio da não cumulatividade do IPI e do ICMS, no art. 153 § 3º, II (IPI), e no art. 155, § 2º, I (ICMS), o constituinte dispõe que ditos imposto serão não cumulativos, “abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores”. Nada mais inverídico. Tanto o ICMS quanto o IPI foram estruturados não para a prática da não cumulatividade *por produto* (em cada operação), mas por *períodos de tempo*, frequentemente 30 dias. Assim sendo, durante o mês os contribuintes contabilizam “entradas” e “saídas”. As entradas geram “créditos”, as saídas geram “débitos”. Abatendo dos débitos os créditos, alcança-se, ao fim do período, o *imposto devido*. Se houver mais créditos que débitos, *não há imposto a pagar, senão crédito* a transferir para o mês seguinte. Ora, assim sendo, tanto o IPI como o ICMS são *impostos periódicos* (como o IR), e a não cumulatividade é por operações em dado período e não por produto.

A propósito do tema, tomemos nota: o STF estatuiu recentemente, com repercussão geral, existir “[...] o direito à correção monetária dos créditos de IPI referentes aos valores não aproveitados na etapa seguinte da cadeia produtiva, desde que fique comprovada a estrita hipótese de resistência injustificada da Administração Tributária em realizar o pagamento tempestivamente”.⁴

Em nosso sentir, há ainda um outro reparo ao texto constitucional quando este consagra a não cumulatividade: o crédito a apropriar envolve também o que decorrer da aquisição de bens do ativo fixo e de leis de uso e consumo. No tópico, porém, cumpre observar, não ressoamos o entendimento dos Tribunais Superiores, que, com efeito, é diametralmente oposto; o STJ inclusive, a propósito da questão, editou a

Súmula nº 495, cujo teor segue: “a aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI”.

O IPI mantém o princípio da imunidade dos produtos industrializados remetidos para o exterior em sua inteireza. Explica-se: na exportação, a operação é imune. Para que a imunidade seja plena, *impõem-se a manutenção e o aproveitamento dos créditos acumulados nas operações anteriores*, sob pena de, havendo o estorno, restar comprometida a integridade da imunidade ou, o que é pior, a sua finalidade (esforço de exportação). No caso do IPI, o constituinte manteve-se silente. No caso do ICMS, declarou solenemente que, nas hipóteses de *isenção e não incidência* (imunidade), os créditos das operações anteriores, salvo determinação legal em contrário, *não poderiam ser aproveitados* (ver a regulação constitucional do ICMS).⁵ Ora, onde o legislador constitucional distingue, não cabe ao intérprete ignorar a distinção, até porque as hipóteses são símile. Logo, os créditos das operações anteriores, no caso do IPI, são aproveitáveis em ocorrendo imunidade e, por extensão, isenção.⁶

O IPI também pode ter suas alíquotas alteradas por ato administrativo, sob condições e limites fixados em lei, a bem das políticas econômicas e industriais. Pessoalmente, discordamos. Só nos cabe respeitar a Constituição.

Finalmente, não se pode olvidar da inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o inciso IV ao § 3º do art. 153 com a seguinte redação: o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.” Nitidamente, o propósito do novel dispositivo, que abriga norma de eficácia limitada, foi favorecer o consumidor final pela redução do preço dos bens de consumo. O diagnóstico, preciso, é de Regina Helena Costa.⁷

8.4. O imposto sobre operações financeiras ou sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários

O IOF também não sofreu alterações de perfil relativamente à Carta de 1967. Simplesmente passou a ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo através de simples atos administrativos, sem catar submissão, *na majoração*, aos princípios da

legalidade e da anterioridade (anual e nonagesimal), ao argumento de que é instrumento hábil de extrafiscalidade na área do mercado financeiro, tese com a qual não concordamos, *data venia* das opiniões em contrário. Achamos até mesmo que tal licença *tumultua e traz insegurança* ao desenvolvimento de um sadio mercado financeiro no Brasil. Por que razão não pode haver regras tributárias fixas, pelo menos por um ano, em tema de IOF?

Seja lá como for, o imposto está, doravante, ao dispor do Executivo. Mas há ressalva: *observadas as condições e limites fixados em lei* relativamente à fixação das alíquotas.

No mais, as operações com o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, são tributadas exclusivamente pelo IOF (art. 153, § 5º).⁸ A cobrança somente poderá ocorrer uma vez, na operação de origem, com uma alíquota mínima de 1%, e, ainda, do montante arrecadado, 30% deverá ser entregue ao Estado e 70% ao Município de origem. Necessário perceber, no entanto, que essa situação é bastante específica, não se devendo confundi-la com aquela na qual se emprega o ouro na condição de mercadoria (por exemplo, um anel de ouro), porquanto, em tal caso, a respectiva operação de circulação é gravada por tributo diverso, o ICMS.

O seu fato jurígeno resume-se às operações de crédito (mútuo), seguros (contratos de seguro) e câmbio (troca de moedas), emissão, circulação e resgate de títulos e valores mobiliários.

8.5. O imposto sobre a propriedade territorial rural

Desde a Emenda nº 18 à Constituição de 1946, elegeu-se o ITR como instrumento de política fundiária, certo ainda que alguns entusiastas da tese da “revolução pelo tributo” chegaram ao ponto de predicar uma reforma agrária sem expropriação, bastando o manejo correto da tributação sobre as terras. O verdadeiro é que a competência para instituí-lo saiu dos Municípios e passou à União Federal sob tal pretexto, por isso que impossível fazer política agrícola e fundiária, em escala nacional, sem o domínio do imposto sobre terras rurais. O ex-INCRA, contudo jamais implementou a reforma agrária que o regime capitalista brasileiro está a exigir para modernizar o país.

Agora agrega-se ao imposto uma determinação explícita. Dispõe o art. 153, § 4º, I, que o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.” Ora, quando tratamos das relações entre o princípio do não confisco e a extrafiscalidade, ficou aclarado que dito princípio não pode ser oposto às determinações constitucionais que autorizam o exacerbamento da tributação para fins de política extrafiscal, sob pena de antinomia lógica, porquanto é cânone de hermenêutica não suportar o Direito disposições antitéticas. Temos aqui, novamente, esta *vexata quaestio*. Para logo, o seguinte: se a Constituição admite a expropriação (perda compulsória do direito de propriedade) mediante indenização em títulos da dívida agrária para que cumpra a propriedade a sua função social, que, no caso da propriedade agrária, é *produzir e produzir bem* no interesse da coletividade, é curial que o Estado possa elevar a tributação em níveis suficientemente insuportáveis de modo a estimular o proprietário rural a produzir adequadamente. Isso sob pena de, não o fazendo, ver-se obrigado a desfazer-se das terras por ter-se tornado antieconômico mantê-las improdutivas ou insuficientemente produtivas.

Cumpre, todavia, fazer-se um trabalho sério, apolítico, com suporte técnico, que determine os graus de eficiência na exploração (GEE) e de utilização da terra (GUT) levando-se em conta as diversas regiões e microrregiões do país, sopesadas as condições sociais de cada uma delas e os insumos técnicos e creditícios possíveis, para o fim último de sabermos o que é *terra improdutiva*. Duas coisas precisam acabar de vez neste país: o fetiche de que “a propriedade fundiária é sagrada” e o hábito de se ter terras por *status* ou como reserva de valor. O que se quer não são proprietários, mas proprietários assíduos e produtivos, em prol da nação. O ITR progressivo, sem dúvida, é um poderoso instrumento de política fundiária, a ser utilizado com transparência, boa-fé, firmeza e determinação. Andou bem o constituinte no particular. A progressividade tem um só limite: a alíquota maior não pode ser 100% (empatar com o valor fundiário). Será confiscatório.

Quanto à competência ser da União Federal, permanece intacta; contudo, a Emenda Constitucional nº 42/2003 passou a prever a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa aos Municípios, *in verbis*: “III – será fiscalizado e

cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”. O benefício para os entes municipais que fizeram tal escolha é simples e consta do art. 157, II, da CF: nesse caso, caber-lhes-á totalidade do ITR arrecadado em seus territórios.

Finalmente, no que tange a imunidade de pequenas glebas, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, CF/88). Segundo cremos mormente após a consagração da Tese nº 32 pelo Supremo (“os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”), o tamanho da gleba fica sob reserva de lei complementar, pois é o *módulo* da limitação ao poder de tributar da União, senhora da exação.⁹ A Constituição de 1967 falava em glebas de até 25 hectares quando as cultivasse o proprietário sozinho ou com a ajuda de sua própria família e não fosse proprietário de outro imóvel.

8.6. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Ainda na competência da União Federal o imposto de renda, enunciado como *“imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza”*. A cláusula *“exceto ajudas de custo e diárias pagas pelos cofres públicos”*, que, no regime de 1967, imunizava tais pagas do IR, desapareceu do perfil constitucional do imposto. É que, pelos dutos das “ajudas de custo”, determinados estamentos de contribuintes ligados ao Poder Público escapavam da tributação, até como compensação para os baixos vencimentos a que estavam submetidos, dentre eles *militares, funcionários da Fazenda Pública Federal, procuradores da República, legisladores*, estes, sem outras justificativas, os *juízes* e outros mais. Tudo isso provocava no homem do povo um sentimento corrosivo de descrédito nas autoridades da República. Foi salutar, por isso mesmo, a supressão da cláusula, a todos os títulos condenável, salvo quanto às diárias matematicamente correspondentes às despesas feitas a serviço do Estado pelos funcionários públicos, isto é, quando a paga for indenizatória, porquanto, de resto, tendo tal natureza, configura uma não incidência natural por não se tratar de renda ou provento.¹⁰

O imposto de renda, di-lo o art. 153, § 2º, I, “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Agregue-se

agora, a essa fórmula, aquela outra do art. 150, II, que consagra o princípio do tratamento isonômico. Tem-se, na junção desses dois preceitos, o desejo do constituinte de tornar o imposto de renda *geral* (incidindo sobre todos os rendimentos), *universal* (pago por todos), *igual* (para os iguais) e desigual em dada classe de pessoas, na medida de suas desigualdades, em homenagem à capacidade contributiva, em razão da qual a *progressividade* se justapõe à proporcionalidade na técnica de incidência do gravame. Entretanto, não se trata apenas de intenções. São determinações cogentes endereçadas ao legislador ordinário e controláveis pelo Poder Judiciário, cabendo ao Executivo unicamente cumprir a Constituição.

O imposto de renda, propriamente dito, conhece três repartições:

- A) o IR das pessoas jurídicas;
- B) o IR das pessoas físicas;
- C) o IR incidente nas fontes, quer como antecipação, quer como incidência única final, de duvidosa constitucionalidade.

Os chamados ganhos de capital (permutativos e aleatórios), que desnecessitam de *fontes permanentes* – diversamente dos rendimentos, que sempre as pressupõem – são muito diversos e ensejam disciplinas impositivas específicas, inclusive nas fontes pagadoras, em razão de suas peculiaridades. O chamado lucro imobiliário, v.g., é um tipo de imposto sobre ganho de capital, tanto como os ganhos lotéricos. Os ganhos de capital só podem ser tributados quando realizados e nas pessoas jurídicas não podem ser apartados da apuração anual do lucro.

8.7. O imposto de renda periódico e os princípios da anterioridade da irretroatividade – A lei de regência dos fatos geradores

Em matéria de imposto de renda e proventos, nenhum tema alcança maior importância do que a delimitação temporal da sua hipótese de incidência (fato gerador). Por duas razões essencialmente práticas: (a) para saber que legislação – levando-se em linha de conta a mutabilidade das regras jurídicas – deve *reger* a apuração do imposto devido; e (b) para assegurar a prevalência dos *princípios da anterioridade e da irretroatividade*, em relação às leis que regulam os *fatos*

jurígenos, geradores da obrigação de pagá-lo.

Não se perca de vista que os fatos *jurígenos* do imposto de renda *lato sensu* podem ser *instantâneos e continuados* (dentro de períodos de tempo). Estes últimos é que suscitam maiores problemas.

Para logo, impõe-se anotar três concepções em voga na doutrina, que andam a empanar a análise jurídica desse imposto, ensejadoras de sérios desvios legislativos e jurisprudenciais:

1ª concepção: dizer-se genericamente que o imposto de renda tem como fato gerador uma *situação jurídica* ou que é *pendente* até que se complete nos termos do direito que lhe seja aplicável, em contraposição a impostos que apresentam como fatos geradores *situações de fato*;

2ª concepção: dizer-se que o fato gerador do imposto de renda é complexo (não no sentido de complexo, denso, abstruso, mas *composto de vários fatos no tempo*), em oposição a impostos que ostentam fatos geradores *instantâneos*, disso extratando-se conclusões para a aplicação da *lei no tempo*;

3ª concepção: admitir-se que o legislador é livre para – violentando a realidade – fixar o momento em que ocorre o fato gerador do imposto de renda.

Passemos à análise da primeira concepção. O Código Tributário Nacional em vigor (Lei nº 5.172, de 25.10.66) estabeleceu a distinção dos fatos geradores em *jurídicos* e *factuais*. Desde há muito, já se percebera que o tributo não decorre da autonomia das vontades, não é um dever *autônômico*, em que os sujeitos da relação jurídica pactuam os seus deveres (situações contratuais). Ao contrário, o *dever tributário é heterônomo*. Uma vontade estatal impõe à outra vontade, a do sujeito passivo, um dever, unilateralmente, mediante lei. Por isso mesmo, o conceito de tributo (CTN, art. 3º) diz que se trata de uma prestação pecuniária (obrigação de dar dinheiro) *compulsória*, não em razão de contrato, senão por força de lei (unilateralidade, heteronomia). Nada impede, porém, a lei, de escolher para fato gerador de dado imposto um contrato, v.g., “venda”, “consignação” ou “doação”, ou mesmo institutos jurídicos como o da transmissão de imóveis pelo registro. Não se trata de dizer que a obrigação nasce do contrato. Ao revés, o contrato é fato gerador da obrigação civil. Cuida o Direito Tributário do contrato em si como *fato jurígeno*,

após realizado, e não dos acordos de vontade que geram os contratos.

Ora, com esforço nessas intuições, entendeu-se de dicotomizar os fatos geradores em *situações jurídicas* quando compostos de institutos jurídicos já estruturados e em *situações de fato* quando expressivos de situações outras, usuais e econômicas, como, v.g., circulação de mercadorias. À luz da Teoria Geral do Direito, essa dicotomia é perfeitamente dispensável, pois o Direito não passa de uma técnica de jurisdicização, para determinados fins, de situações as mais diversas, jurídicas ou não. E, o que é mais, as hipóteses de incidência comportam elementos fáticos e normativos entrelaçados.

Do exame dos art. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, verifica-se com naturalidade que a preocupação do legislador esteve centrada na determinação do *momento exato da ocorrência do fato gerador*, em ordem a *aplicação da legislação tributária anteriormente vigente à dita ocorrência*. É que a lei do IR, em vigor, aplica-se aos fatos geradores futuros (aí incluídos os pendentes), nunca aos fatos geradores pretéritos.

A expressão *fato gerador pendente*, utilizada pelo art. 105 do digesto tributário, leva à falsa ideia de um fato gerador “complexivo”, dependente das determinações de “outros direitos”. Não é nada disso, porém. O fato gerador pendente, na dicção do CTN, é uma subespécie do fato gerador futuro, se e quando dito fato gerador se caracterizar como uma situação jurídica que, por sua vez, caracterizar um ato jurídico bilateral (negócio jurídico) sujeito a condição que *seja suspensiva*.

Assertiva fácil de provar. As condições, assim como os termos, são elementos acidentais dos atos jurídicos bilaterais ou negócios jurídicos, i.e., contratos. As condições são *resolutórias*, quando não impedem o aperfeiçoamento do negócio e, pelo contrário, supõem-no para depois determinar o seu desfazimento, ou *suspensivas*, se pinçam o negócio jurídico, deixando-o de quarentena. Neste último caso, acontecida a condição, tem-se o negócio como perfeito e acabado. O *negócio jurídico então ocorre*. Ocorrendo o negócio jurídico, *por suposto eleito como fato gerador de algum imposto*, o fato gerador corporificado no negócio jurídico *também ocorre*.

A rigor, não é o fato jurígeno tributário que é pendente, e sim o negócio jurídico,

este sim, *pendente de condição suspensiva*. Sem a implementação desta, inexistente negócio jurídico perfeito e acabado, e inexistente, em consequência, fato gerador sequer *pendente*, senão meramente *virtual*. Em suma, a lei tributária somente se aplica aos fatos geradores futuros. A previsão legal é um *prius*. A realização da previsão abstrata depende *in concreto* de uma condição conexa a um negócio jurídico, ou, dito em outras palavras, a previsão *in abstractu* do fato gerador só se concretiza com a ocorrência do negócio pelo implemento da condição (que o *suspendia*).

As palavras do CTN, dessarte, são incorretas, porque fato gerador pendente não é o que teve início e ainda não teve fim, e, sim, o que sequer teve começo (pois o fato gerador ocorre ou não ocorre). O que certamente teve início foi o negócio jurídico condicional. Do contrário, o inadimplemento da condição no negócio tornaria o fato gerador pendente *um fato gerador que teve início e jamais teria fim...*

No entanto, alguns doutrinadores insistem em assimilar o fato gerador do imposto de renda à tipologia do fato gerador pendente, ao argumento de que se inicia no primeiro dia do ano-base e fica pendente no seu término, como se o *dies ad quem* fosse condição e não termo no sentido de marco temporal. E, assim, asseveram que o fato gerador do imposto de renda seria uma situação jurídica.

Nada mais equivocado, como vimos de ver.

As prescrições do CTN calham a variadas situações, a vários impostos, e quase todos incidem sobre situações de fato e situações jurídicas, dependendo das circunstâncias. É ver, no campo do ITBI, o exemplo de uma compra e venda de imóvel sujeita a condição suspensiva. Antes do implemento da condição, não há falar em fato gerador. A transmissão do bem imóvel só poderá ocorrer com o aperfeiçoamento do negócio. E a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos é o fato jurídico do ITBI. Além do mais, o contrato e a transmissão são, para o Direito Tributário, *fatos* (embora coloridos por outro ramo do Direito).

Passemos agora à segunda concepção: a que diz ser complexo o fato gerador do imposto de renda. Paulo de Barros Carvalho, no seu *Teoria da Norma Tributária*,¹¹ com rigor metodológico, demonstrou que a *determinação do momento em que ocorre* o fato gerador (a hipótese de incidência dos tributos) prescinde de ser o imposto “complexivo” ou não, sendo até palavra inexistente no dicionário português, por isso

que tomada por imitação do termo correspondente no Direito italiano, por obra que atribui a Amílcar de Araújo Falcão, muito versado em tomos peregrinos de Direito Tributário. Segundo Barros Carvalho, o elemento ou aspecto temporal da hipótese de incidência dos tributos ou é determinado pela lei fiscal ou não é. Vale dizer, *tributos* há em que a lei diz ou deixa subentendido que o fato gerador *ocorre no dia “Y”*, e há tributos em que a lei diz ou deixa subentendido que *é irrelevante* marcar dia, por isso que ditos fatos geradores ocorrem a qualquer tempo... Dessa última espécie, o IPI segundo o mesmo autor. Basta haver operações de saída de produto industrializado a qualquer hora, dia, mês ou ano para que ocorra o seu fato gerador. Para os da primeira categoria, os chamados impostos lançados por períodos anuais de tempo, é que haveria necessidade de a lei determinar expressa ou implicitamente o *momento da ocorrência do fato gerador*, caso do imposto de renda, tirantes as *incidências instantâneas, do IPTU, do ITR e do IPVA*.

Análise meticulosa, *em prejuízo da aplicação dos princípios da irretroatividade da lei e de sua anterioridade normativa em relação aos fatos tributáveis*, é feita por juristas de escol. É ver, por exemplo, o seguinte excerto de Sampaio Dória:¹²

“Fixa-se, aqui, de modo nítido, que o imposto é devido em um dado exercício financeiro sobre a renda líquida percebida no ano civil imediatamente anterior. Por conseguinte, o fato gerador do imposto ocorre a 1º de janeiro de cada ano (data inaugural do exercício financeiro) e sua base de cálculo é dada pela renda líquida auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro imediatamente anterior (rendimentos menos deduções e abatimentos verificados no ano civil precedente).

De evidência, pois, que o fato gerador do imposto de renda brasileiro sobre as pessoas físicas é da natureza dos complexivos, cujo processo de formação se aperfeiçoa após o transcurso de unidades sucessivas de tempo, resultando de um conjunto de fatos, atos ou negócios renovados durante o ano civil imediatamente anterior àquele em que o imposto é devido. Lei aplicável, em consequência, é aquela vigente no momento em que o fato gerador se completa e não aquela ou aquelas vigentes durante as fases de sua gestação ou formação. Ora, como os elementos financeiros e econômicos (positivos ou negativos), que constituem a base de cálculo

do imposto de renda, se verificam até o último instante do ano civil imediatamente anterior (31 de dezembro), é certo que a lei aplicável será aquela vigente no momento de tempo imediatamente seguinte, que coincide com o primeiro instante do ano civil subsequente (1º de janeiro), o qual corresponde ao exercício financeiro em que o imposto se torna devido.”

No mesmo sentido, Augusto Becker.¹³ Salvo engano de nossa parte na compreensão das lições desses dois exemplares juristas, o pernicioso que delas deflui reside em dissolver a eficácia dos grandes princípios constitucionais, à luz de considerações menores sobre a “complexividade” temporal dos impostos sobre a renda periódicos, por isso que retiram império aos princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis fiscais em relação aos fatos jurídicos postos em futuridade. Sim, porque abrem ensanchas à *lei posterior aos fatos geradores*, de fato admitida pelo STF ao editar a Súmula nº 584.¹⁴ Se, com efeito, se entender que a ocorrência do fato gerador do IR dá-se em 1º de janeiro, a lei promulgada no dia 31 de dezembro do ano-base é que regulará a apuração e a quantificação do imposto a pagar, mas já ocorrido... Noutras palavras: *regra nova no final do jogo*. É *iníquo*. É *ilógico*. É *injurídico*, porque violenta os fatos e contraria os grandes princípios axiológicos da não surpresa e do prévio conhecimento da lei fiscal (anterioridade, legalidade, irretroatividade).

E tudo baseado na “complexividade” do imposto de renda, que é tão complexo como outros impostos. Ora, o imposto de renda – via de regra – é tão somente *periódico e anual*. Após cada ano, nós o pagamos. Mas, durante o ano em que realizamos os fatos tributáveis, há que existir *lei prévia* regulando-os. Esta é a que *vale*. A que deve valer. Do contrário, inexistirá, na prática, *legalidade prévia, anterioridade e irretroatividade* em tema de imposto de renda. Aliás, noutros impostos periódicos inexistem tais complicações. O IPVA, o ITR e o IPTU, por exemplo, são pagos num ano de acordo com a lei que estiver em vigor no dia 31 de dezembro do ano anterior *aos fatos geradores*. Isto porque são anuais. O IR comporta ano-base e ano da declaração.

Esta questão da ocorrência do fato gerador do imposto de renda resolve-se pela

prevalência que o intérprete deve atribuir aos *princípios da segurança, certeza e não surpresa do contribuinte*. De conseguinte, ao invés de perder-se em questão menor, é seu dever elevar-se aos páramos onde estão situados os grandes princípios constitucionais e os princípios regentes da experiência jurídica do Ocidente. Importam os dias 1º e 31, o *dies ad quem*. Importa a constatação de que o fato jurígeno do IR enclausura-se entre 1º e 31 de cada ano-calendário. Importa fundamentalmente que, antes de iniciar-se o fato jurígeno em 1º de janeiro, tenha o contribuinte *certeza, segurança e previsão da lei prévia e escrita* que o regerá ao longo do ano-base. Esta a verdadeira questão. A lei deve ser prévia ao *dies a quo* do fato jurígeno-tributário do IR a delongar-se ano adentro.

8.8. O imposto de renda anual é periódico – A lei aplicável é a vigente antes de iniciar-se o período em que se realizam os fatos jurígenos

Devemos, a esta altura, expor com maior detença o nosso ponto de vista a respeito desta tormentosa questão, tão desnecessariamente confusa. As opiniões doutrinárias sobre a legislação de regência do IR periódico, todas elas clareiam uma faceta do problema e são, por isso, verdadeiras. A palavra “complexivo” está a gerar polêmicas. Figuramos a questão noutros termos. Assim, Paulo de Barros Carvalho tem razão quando diz que certos impostos têm momento legalmente marcado para a ocorrência da hipótese de incidência (*certus quando*), e outros não o têm (*incertus quando*). Todavia, só isto não resolve a questão, porque certos impostos são apurados *dies a quo* a *dies ad quem*, enfeixando os *fatos jurígenos no tempo*. Por outro lado, ser “complexivo” o imposto é fato realmente despiciendo, bastando saber-se em que período (sucessão encadeada de unidades de tempo) começam e terminam os fatos jurígenos. Aqui não basta o *dies ad quem*. É preciso saber-se o *dies a quo*.

De fato, há impostos que a todo momento incidem sem ser necessária na lei a *determinação temporal exata* de sua ocorrência. É o caso do *lucro imobiliário* (tipo de imposto sobre ganhos de capital): feita a transação e existente lucro, dá-se a incidência.

Basta ao aplicador da norma verificar a lei vigente no exercício fiscal anterior

(princípio da anterioridade) e aplicá-la ao caso, dela extraindo a base de cálculo, as alíquotas e outros dados necessários. Na linha pontilhada do tempo, um ponto-fato, único, tributável, aconteceu. Os olhos do aplicador voltam-se para a lei *antes vigente*, no ano anterior. Vejamos agora o fato jurígeno do IPTU. Este é *ser* ou *estar alguém proprietário* em dado dia do ano civil. O imposto é cobrado *uma vez só por ano*. E “n” pessoas podem ser proprietárias do mesmo imóvel num mesmo ano, mas somente a que for proprietária no dia azado, definido em lei, pagará o imposto. Assim, o “ser proprietário” (aspecto material da hipótese de incidência) torna-se relevante na medida em que este “ser proprietário” coincide com o dia, digamos, 22 de janeiro de dado ano civil, eleito como o dia da ocorrência do fato gerador. Quem for proprietário nesta data é sujeito passivo *de jure*. Ao aplicador da lei basta verificar a lei vigente em 31 de dezembro do ano anterior, extratando a base de cálculo e as alíquotas.

Agora, note-se, o *lucro imobiliário* é de *incidência instantânea* (e indeterminada no tempo). Atrai a incidência como um ponto qualquer atrai um raio elétrico (qualquer ponto de vários pontos que formam a linha de tempo que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano civil). O IPTU já é periódico. O momento marcado pela lei para a sua incidência funciona como um *para-raios*. O corisco da incidência incide sobre ele e não sobre outro ponto qualquer. Se, todavia, a lei não marcar dia, será contribuinte o proprietário do imóvel na ocasião do lançamento.

Com o imposto de renda anual, as coisas se passam diferentemente, não por ser ele “complexivo” ou “pendente”, e sim periódico. Nele, não é só a incidência que é periódica, mas também o seu *fato jurígeno* (durante o ano). De saída, verifica-se que a expressão “fato gerador periódico” apresenta conotações diferentes no IPTU e no IR. Neste, é a *apuração do imposto* que é feita levando-se em conta período certo de tempo. Aliás, o IPI e o ICMS também são periódicos nesse sentido; *são periódicos por mês*. O IR é periódico *por ano*. Importa verificar que, em ambas as hipóteses, a lei aplicável será a que estiver em vigor no dia 31 de dezembro do ano anterior (princípios da anterioridade e da irretroatividade).

Agora, a terceira concepção que em linhas anteriores mencionamos: o Fisco teria liberdade para fixar o *momento da ocorrência do fato gerador*, com inteira

liberdade.

Para começar, este alvedrio é relativo e não absoluto, tendo em vista a prevalência dos princípios constitucionais da *anterioridade da lei fiscal impositiva* e da *irretroatividade da lei fiscal* em relação à realização dos fatos jurídicos tributários e, mais, do princípio orçamentário da anualidade.

O legislador pode estatuir, v.g., que o fato gerador do IPTU ocorre a todo 1º de maio do ano-calendário. A lei aplicável, entretanto, será necessariamente a que estiver em vigor em 31 de dezembro do ano anterior. O legislador não pode dizer que o fato gerador do IR das pessoas jurídicas ocorre na data dos respectivos balanços em maio, junho ou julho; a lei de regência será a que estiver em vigor no dia 31 de dezembro do ano anterior ao do início do exercício social da empresa (*dies a quo* dos fatos jurídicos). Os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei fiscal exigem que as leis impositivas, contendo *todos os dados necessários* à ocorrência dos fatos geradores, sejam prévias em relação aos mesmos, ano a ano.

8.9. A progressividade no imposto de renda

A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, § 2º, I), a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue *à la diable* nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania.

Anotem-se, aqui, algumas palavras de autores peregrinos sobre o tema, ligando-o ao princípio da igualdade. Biscaretti di Ruffia, por exemplo, tratando do sistema tributário italiano, afirma “[...] que a igualdade, entendida corretamente, impõe, precisamente, que aquele que goza de rendas mais elevadas deve contribuir aos gastos públicos com uma percentagem progressivamente mais alta do que os que gozam de rendas exíguas”. Desde a Espanha, por sua vez, Lejeune Valcárcel advoga ser necessária a progressividade em qualquer sociedade, pois depende de tal instituto a preservação das desigualdades entre os indivíduos em níveis admissíveis.¹⁵

8.10. A imunidade dos aposentados e pensionistas com idade superior a 65 anos

O inciso II do § 2º do art. 153 – que consagrava imunidade sobre os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos pelo Estado a pessoas com idade superior a sessenta e cinco anos e cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho – foi revogado pela Emenda Constitucional 20, de 15.12.1998. Antes disso, o STF havia manifestado o desígnio de que o dispositivo em causa era não autoaplicável à falta dos termos e limites fixados em lei. A este argumento, o Executivo, ao invés de editar lei complementar, resolveu prejudicar os idosos e eliminar a imunidade ao IR que os beneficiava.

8.11. A periodização dos impostos e o princípio da anualidade – Aplicabilidade ao imposto de renda

Ao versar o princípio da anualidade no ponto 6.18 da Parte II desta obra encaramo-lo como orçamentário com reflexos, porém, na *periodização* dos impostos sobre o patrimônio e a renda. *Brevitatis causa*, fazemos nossas as observações de Misabel Derzi:¹⁶

“A doutrina entende, de maneira universal, que o lucro ou o prejuízo de uma empresa somente pode ser rigorosamente apurado com o término de sua existência. Sendo a continuidade da atividade um princípio comercial e contábil básico, a periodização é uma ficção, cujos efeitos devem ser atenuados. Mas é inafastável.

Explica Freitas Pereira que a regra anual foi universalmente adotada em razão dos seguintes fatores:

- A) o período não pode ser tão curto, que seus resultados não sejam significativo nem tão longo que impeça sua renovação;
- B) a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivo
- C) o período deve integrar um ciclo completo de estações, de modo a neutralizar influências sazonais. E conclui:

‘A adoção de uma base anual para a elaboração das contas preenche estes

requisitos e reflete o juízo de uma longa experiência segundo a qual o ano nem é demasiado longo nem demasiado curto e, além disso, projeta o ritmo normal em que se desenvolve a vida econômica e social, toda ela marcada pelo ciclo das estações’ (cf. *A Periodização do Lucro Tributável*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1988).

[...]

Enfim, a periodização é um corte, feito no tempo, sobre os frutos da atividade produtiva, em princípio contínua; corte que tem como efeito imediato a delimitação temporal do pressuposto tributário, que se renova a cada decurso de novo período.

Como a periodização é um corte feito em uma atividade econômica ininterrupta – sendo a regra da continuidade da exploração um princípio contábil e de Direito Comercial universal – dela resultam outras regras tecnicamente necessárias e reconhecidas pelos ordenamentos jurídicos em geral, tais como a uniformidade ou permanência de métodos utilizados; a especialização dos exercícios; a identidade entre o balanço de abertura de um exercício e o balanço de encerramento do exercício anterior; a cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e prejuízo.”

Fica, assim, esclarecido que a anualidade, ainda que substituída pelo princípio da anterioridade, produz efeitos no Direito Tributário. Antes, se a lei tributária material não fosse inserida na lei ânuia (princípio da anualidade), o tributo sobre o qual versasse não poderia ser cobrado no ano entrante. Isto não existe mais. Basta que a lei seja anterior, publicada no exercício anterior ou 90 dias antes do fato gerador (anterioridade da lei). Mas a anualidade ainda se presta aos serviços há pouco referidos, e não são poucas as suas serventias.

8.12. A competência privativa e residual da União para instituir novos impostos, contribuições sociais e impostos extraordinários de guerra

Além dos tributos expressamente previstos, à União Federal teve outorgada pelo art. 154 da CF a competência para o imposto extraordinário de guerra e, ainda, a competência residual para criar novos impostos, residuais.

Não causa repulsa que o imposto extraordinário de guerra – estando em recesso o

Congresso Nacional, e somente nessa circunstância – venha a ser instituído por medida provisória. Aqui, a *urgência e a relevância* autorizam o Presidente. Para nós, dissemos alhures, somente nesse caso tem cabimento medida provisória em matéria fiscal. Cabimento virtual e casuístico; tanto que a invasão da competência de Estados e Municípios é permitida em caso de guerra.

A competência residual para instituir novos impostos, inclusive afetados (isto é, contribuições especiais), é privativa e exclusiva da União, o que afasta os Estados e os Municípios. São requisitos inamovíveis, assentados no art. 154, I, da Lei Maior:

- A) por veículo, a lei complementar;
- B) o imposto novo há de ter natureza jurídica não cumulativa (técnica de incidência);
- C) deve ter perfil diverso dos já existentes (fato gerador e base de cálculo).

Cumpre atentar que o art. 195, § 4º, cujo mote é a competência para a instituição de contribuições residuais, refere-se expressamente ao art. 154, I, com vistas a impor, para o exercício do *jus tributandi*, a observância dos mesmos requisitos ali mencionados. Ressalve-se, porém, ter entendido o STF que o perfil diverso (terceiro requisito acima mencionado) deveria ser de impostos existentes para os novos impostos e, igualmente, de contribuições existentes para as novas contribuições, tão só; seria possível a coincidência do perfil de um novo imposto, por exemplo, com o de uma contribuição já criada ou do perfil de uma nova contribuição com o de um dos impostos consagrados na CF. Mais um legado de deturpação do sistema tributário que pode ser atribuído à teoria finalística.

Finalmente, quanto às contribuições sociais da seguridade, estão elas previstas no art. 195 da CF, onde foram divididas em quatro grupos:

I – A *dos empregadores*:

- A) sobre a folha de salários (pagamentos feitos aos empregados assalariados);¹⁷
- B) sobre a receita ou o faturamento das atividades econômicas das pessoas jurídicas;

C) sobre o lucro líquido das empresas.

II – *A dos empregados*, sob a forma de descontos sobre os seus salários.

III – *A incidente sobre as receitas de jogos de azar* (o nome empregado pela Constituição, “receita de prognósticos”, é mero eufemismo; trata-se de imposto sobre jogo).

IV – *A dos importadores*.

É de ver que os três fatos geradores previstos no inciso I são de impostos, no caso finalísticos e afetados, como já deixamos claro ao examinar a natureza jurídica das *contribuições especiais*. Não implicam, de maneira pessoal, uma resposta específica, sinalagmática, do Estado relativamente à pessoa do obrigado, até porque são empresas os contribuintes que não recebem benefícios da seguridade e simplesmente contribuem para manter o sistema.

Por sua vez, as exações referidas no inciso II compõem, ao lado das contribuições de melhoria, as duas subespécies do *tributo denominado contribuição* (por isso que sinalagmáticas mediatamente). Neste tipo contributivo, as pessoas pagam para receber contraprestações específicas e pessoais do Estado: *benefícios imobiliários*, no caso da contribuição de melhoria, e *benefícios sociais*, no caso da contribuição social previdenciária e assistencial dos empregados. Na contribuição de melhoria, o benefício precede o pagamento; na previdenciária, o pagamento precede o benefício.¹⁸

Outrossim, a criação da contribuição social constante do inciso IV, a cargo dos importadores de bens e serviços, deve, necessariamente, ser direcionada à seguridade social, embora se saiba, desde logo, que dela se apossará a União Federal. O fato gerador é o mesmo do imposto de importação, o que poderá levantar a suspeita de que se trata de uma sobretarifa, a burlar certos tratados internacionais, como é o caso do MERCOSUL. Além disso, ao incidir sobre insumos e máquinas sem similar nacional encarecerá os produtos e serviços decorrentes destes *inputs* trazidos do exterior.

Na verdade, o que o Governo Federal quer fazer é incidir o PIS e o COFINS na importação de bens e serviços. Daí surge um complicador até certo ponto paradoxal. O governo, mediante lei ordinária, já criou dois tipos de contribuintes do PIS e do

COFINS: os que ficaram no regime estritamente cumulativo e que pagam 3,65% sobre a receita bruta e os que passaram a ficar no regime não cumulativo e que pagam 9,25% sobre a receita, mas têm o direito de abater o crédito de certas mercadorias, insumos, bens, equipamentos e serviços.

Ora, no caso do importador, ele é o contribuinte de fato e de direito. Quando alguém compra no mercado interno, o vendedor é que paga PIS e COFINS. No caso do importador, ele paga como comprador e como vendedor. Pior: se ele for submetido ao regime cumulativo, vai ter que pagar 9,25% na importação, sem direito a crédito algum. Ao nosso sentir, a desigualdade é patente e fere o art. 150, II, da CF.

-
- 1 Remetemos o leitor à narrativa de Baleeiro trazida no ponto 6.28 da Parte II desta obra, apresentada quando tratávamos do princípio da unidade federativa.
 - 2 Somos contrários ao princípio da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo. De fato, exceto no caso do *sale tax* americano (imposto sobre vendas a consumidor final), do IPI (seletividade obrigatória) e do ICMS (seletividade facultativa), a seletividade não é de sua essência.
 - 3 O STF também já pacificou seu entendimento no sentido de que o crédito financeiro não foi abarcado pelo princípio da não cumulatividade, que se restringe ao crédito físico. Aduz a Corte: “o critério constitucional da não cumulatividade adota o regime do crédito físico. Assim, somente gera direito a crédito a mercadoria associada, empregada ou integrada fisicamente no processo de industrialização ou comercialização. Para que seja reconhecido o crédito na hipótese, sob o regime financeiro, é imprescindível que haja previsão em legislação infraconstitucional” (STF, AgR-AI nº 848.516/PB, Rel. Min. Robert Barroso, *DJe* 31.03.2014).
 - 4 STF, EDv-ED-AgR-RE nº 299.605/PR, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 20.06.2016
 - 5 O ICMS, hoje, está regulado pela Lei Complementar nº 87/96, que mantém os créditos das operações anteriores no caso de exportação.
 - 6 Lamentamos não seja tal o entendimento do STF, que firmou, com repercussão ge (Tema nº 844), nestes termos: “o princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero” (STF, RE nº 398.365/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 22.09.2015).
 - 7 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 378.
 - 8 A lei há de ser complementar, cremos. Trata-se de limitação ao poder de tributar ao mesmo tempo, de norma geral reguladora do fato gerador de dois impostos, o IOF federal e o ICMS estadual (art. 146, II e III, “a”). Lei federal ordinária r espécie invade competência deferida ao legislador complementar. Inobstante, presentemente, a definição do ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial encontra-se no art. 1º da Lei nº 7.766/89.
 - 9 Atualmente, entretanto, conforme a Lei nº 9.393/96, considera-se pequena gleba c imóvel com área igual ou inferior a: “I – 100 ha, se localizado em município

compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; II – 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; III – 30 ha, se localizado em qualquer outro município.”

- 10 Nessa toada, editou o STJ as seguintes Súmulas: nº 125 (“o pagamento de férias r gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda”); nº 215 (“a indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do Imposto de Renda”); e nº 498 (“não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”).
- 11 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- 12 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imposto de renda pessoa física. Limitação do abatimento de juros de dívidas pessoais. Aplicabilidade imediata da lei nova promulgada no ano-base. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 4, v. 18, p. 362-366, out./dez. 1971, p. 364.
- 13 “É interessante observar que a realização da hipótese de incidência do imposto d renda cobrado pelo referido sistema de ‘ano-base’ somente atingirá a integralização no momento em que se extinguir o último momento do dia 31 de dezembro do ano-base, e, em consequência, a incidência de todas as regras jurídicas tributárias que disciplinam aquele imposto ocorrerá apenas no primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano e, logicamente, somente incidirão as regras jurídicas ainda vigentes naquele primeiro momento do dia 1º de janeiro.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 302).
- 14 Súmula nº 584 do STF: “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos de ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.
- 15 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 871.
- 16 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 221.
- 17 Muito se discute sobre o real alcance da expressão “folha de salários”. A Constituição, antes no § 4º e, depois da EC nº 20/1998, no § 11 do art. 201,

estabelece o requisito da habitualidade do pagamento como o essencial para que alguma parcela integre o salário do trabalhador e, por conseguinte, para que sobre ela recaia a contribuição previdenciária. O STF ratificou esse entendimento com repercussão geral (Tema nº 20), pontificando: “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”. Inobstante, a questão ainda não está totalmente pacificada, pois que tramitam perante a Excelsa Corte casos nos quais se debatem parcelas remuneratórias diversas daquelas examinadas quando da edição da referida tese.

- 18 O professor Heleno Torres, no artigo *Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda e o Capital – Abrangência de Tributos Incidentes sobre as Empresas*, diz que nos Comentários da OCDE sobre o art. 2º, § 2º, do seu *modelo* não se incluem no imposto sobre o montante total dos salários as contribuições pagas pelos empregados para a seguridade social, *porque* há vínculo entre o pagamento e os benefícios e vantagens pessoais que são auferidas pelos pagantes. É a nossa tese sobre o caráter sinalagmático dessas contribuições. (TORRES, Heleno [Taveira]. *Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital – abrangência de tributos incidentes sobre as empresas*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 57-86).

OS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL – DOS PRINCÍPIOS E VEDAÇÕES QUE LHES SÃO PRÓPRIOS

9.1. Uma introdução crítica ao ICMS **9.2.** O fato gerador do ICMS em sentido genérico **9.3.** A imunidade do ICMS das operações (interestaduais) que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica a outros Estados. **9.4.** A meia imunidade. **9.5.** As operações com energia elétrica, petróleo e seus derivados (combustíveis líquidos e gasosos, inclusive lubrificantes) – As inovações da Emenda nº 33. **9.6.** Substituição tributária. **9.7.** A alma do ICMS. **9.8.** A não incidência do ICMS nos serviços de comunicação **9.9.** As alíquotas do ICMS – Competência para fixação. **9.10.** Operações interestaduais a consumidor final noutro Estado. **9.11.** As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS **9.12.** IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. **9.13.** O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (o imposto sobre heranças e doações). **9.14.** As alíquotas de heranças e doações – Seus fatos jurídicos. **9.15.** Heranças e doações e a questão do montante partilhável.

9.1. Uma introdução crítica ao ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) é um imposto diabólico e radicalmente ilegal.

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 1946, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata”, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto não cumulativo que tivesse como

fatos jurídicos não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços no país como um todo. Destarte, surge o ICM, não cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAs (*la taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido*).

Duas aporias se apresentaram então. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os Municípios, os serviços (indústrias e profissões).

Ora, essas duas dificuldades atrapalharam as ideias reformistas e modernizantes. Temeu-se que as pessoas políticas, traumatizadas pela reforma tributária em gestação, demorassem a se adaptar à nova estruturação, pelo despreparo de suas máquinas fiscais e, em consequência, sofressem dramáticas perdas de receita, gerando problemas políticos e sociais de monta. A solução ficou no meio termo, quebrantando os intuítos reformistas. Daí advieram, logo de início, algumas perversões.

- A) O ICM, por sua própria natureza um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, sobrepõe-se ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava em sua base tributável parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto sobre indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.
- B) O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na

contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter “perfil nacional” uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União por meio de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de *per se*, foram ideados os convênios de Estados-Membros, espécie de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

- C) Dadas a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país e a ânsia generalizada dos Estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 Estados e mais de 4 mil Municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contidas pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as *ânsias de crescimento dos Estados* e a profunda diversidade econômica dos “países” componentes da Federação.

O que aconteceu do entrelaço entre as concepções teóricas e a inarredável realidade?

Em primeiro lugar, a *uniformidade das alíquotas*, outra característica do imposto na ideação dos seus fautores – o que, em tese, deveria afastar qualquer veleidade extrafiscal ou de seletividade –, desandou em *diversas alíquotas* (desuniformes, portanto) para atender aos reclamos da participação de arrecadação entre “Estados industrializados” e “Estados consumidores”. Surgiram, então, alíquotas internas, alíquotas de exportação e alíquotas interestaduais e, nestas últimas, alíquotas diferenciadas para operações que destinassem mercadorias para o Centro-Sul ou para o Norte-Nordeste...

Em segundo lugar, a neutralidade do ICM tornou-se mera peça retórica. Por meic

de isenções heterônomas, a União Federal utilizou à larga o ICM como instrumento de política econômica. E, mediante o mecanismo dos convênios, transformados em “Assembleias Legislativas de Estados Federados”, sob o guante autoritário da União (o famoso CONFAZ), o imposto tornou-se, largamente, um *tributo extrafiscal*, gerando disfunções com atrozes perdas de receita para os Estados.

Considerado pelos fautores da reforma tributária como imposto neutro, destinado a substituir o imposto sobre as vendas e consignações (IVC) enquanto instrumento de receita dos Estados-Membros, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tornou-se, no Brasil de nossos dias, um dos mais poderosos instrumentos de política extrafiscal. Fernando Antônio Roquete Reis, em conferência pronunciada no Auditório do Instituto de Técnica Tributária (ITT) da Secretaria da Fazenda do Minas Gerais, disse: “Falemos do ICM de agora, porque repleto de isenções e produtos, de reduções de bases de cálculo, de créditos fiscais estornáveis e de créditos fiscais utilizáveis, e não na construção romântica, porém singela de um ICM ‘puro’ como o queriam os autores da reforma tributária”.

A extrafiscalidade, basicamente, é o manejo de figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o *quantum* a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário. Muitas vezes redundando em maior receita, como em certos casos de agravamento de alíquotas, visando a inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividades consideradas inconvenientes. É o caso, no Brasil, da pesada tributação sobre o consumo de bebidas e cigarros.

Em nível infraconstitucional, o ICM foi utilizado de variadas maneiras para partejar o desenvolvimento econômico, sob a censura dos juristas. É ver o falecido Prof. Ruy Barbosa Nogueira, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em conferência quando defendeu a tese do ICM neutro, condenando tentativa sulina de utilizá-lo extrafiscalmente:

“O ICM não pode ser usado como instrumento regulador da economia fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto hábil de atuação extrafiscal, quer em sua natureza quer pela razão de seu sujeito ativo. O princípio da uniformidade da

alíquota para todas as mercadorias é a característica fundamental de que o ICM é imposto essencialmente fiscal”.

O ICM, hoje ICMS, apesar de seu feitiço aparentemente neutro, apresenta-se com formidável instrumento de intervenção na economia. A fala do ilustre professor, todavia, refletia a ideologia dos fautores do Código Tributário Nacional. Efetivamente, eles pensaram o ICM como um imposto neutro, daí a uniformidade das alíquotas e a repercussão obrigatória ao consumidor final.

Em 1987 advém a Assembleia Nacional Constituinte e nela plantam-se, com extraordinário vigor, os anseios dos Estados por “independência e autonomia financeiras” na esteira da *descentralização do Poder Central*.

Opera-se, então, a construção do maior conglomerado tributário de que se tem notícia na história do país, com a adesão de deputados “expertos” em tributação. As constituintes modernas que se seguem a rupturas inconstitucionais *são radicais*. As que se seguem a “acordos de transição” *são compromissórias*, embora em ambas existam sempre o “elemento radical” e a “componente compromissória”. Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão, há que destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnoburocracia das Secretarias de Fazenda dos Estados. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências europeias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados.

A ideia era, à moda dos IVAs europeus, fazer o ICM englobar o ISS municipal ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. O ISS municipal restou mantido. Em compensação, os *três impostos únicos federais sobre* (a) energia elétrica, (b) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (c) minerais do país passaram a integrar o fato gerador do ICM, ao argumento de que são, tais bens, “mercadorias” que “circulam”. Certo, são mercadorias, mesmo a energia elétrica equiparada a “coisa móvel” pelo Direito Penal para tipificar o delito de furto. Ocorre que são mercadorias muito especiais, com aspectos específicos que talvez não

devessem se submeter à disciplina genérica do ICMS. Além de englobar os impostos únicos federais da Carta de 1967, o ICM acrescentou-se dos serviços de (a) transporte e (b) comunicações em geral, ainda que municipais, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS.

A rigor, portanto, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva). Foi o suficiente para que transportes, comunicações, energia elétrica, combustíveis e minerais – insumos universais a entrar na produção e circulação de bens e serviços – alcançassem as mais altas cargas tributárias do mundo, com enorme perda de competitividade dos produtos industrializados no país.

O ICMS, em regramento infraconstitucional, depende:

- A) do Senado (resoluções);
- B) do Congresso Nacional (leis complementares);
- C) das Assembleias Legislativas dos Estados (leis ordinárias);
- D) dos convênios de Estados (pré-disciplinação legislativa);
- E) de atos normativos dos Estados formalmente legislativos (regimes especiais e protocolos bilaterais).

9.2. O fato gerador do ICMS em sentido genérico

Consoante delimita o art. 155, II, da CF, é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. Se vendo meu carro e transporto-me, ou as minhas coisas, *não há fato gerador*. O ICMS é imposto qualificado por *relações jurídicas* entre *sujeitos econômicos*, ainda que pessoas físicas, mormente em caso de importação de mercadorias.

Convém observar que os serviços de transportes de natureza municipal, ou seja, realizados no âmbito territorial de dado Município, constituem *fato gerador do ISS*, das municipalidades.

Finalmente, após a Emenda Constitucional nº 42/2003, o *imposto não incide* (não pode ser instituído) sobre operações que destinem produtos ao exterior (*imunidade*), quaisquer que sejam eles (antes, a imunidade era apenas dos produtos industrializados e os demais estavam abarcados por isenção heterônoma dada pela Lei Complementar nº 87/96). Aliás, dita Emenda explicitou a regra da imunidade também para os serviços prestados a destinatários no exterior.

9.3. A imunidade do ICMS das operações (interestaduais) que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica a outros Estados

O art. 155, X, “b”, traduz imunidade (não incidência por determinação constitucional = imunidade). A regra é compreensível, à luz do interesse nacional em favor do mercado comum brasileiro e do barateamento do custo desses insumos, vitais não só à produção de mercadorias, como à vida do povo em geral. O dispositivo é autoaplicável. Aliás, era inevitável a construção dessa regra de imunidade após a subsunção dos antigos *impostos únicos* ao ICMS dos Estados. Contudo, o efeito restou invertido. Tais insumos são absurdamente tributados pelo ICMS.

Em rigor, segundo cremos, não cabe distinguir se a operação interestadual é ou não feita ao consumidor final. Onde o constituinte não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, tampouco ao legislador, ainda que complementar. Neste ponto, a Lei Complementar nº 87/96 excede ao promover a distinção como elemento determinador da imunidade. Inovou ao dizer que não se tributa a operação interestadual, e sim a entrada noutro Estado a consumidor final. O STF foi atrás, ac revés de corrigir o erro e fazer valer a seletividade introduzida na Constituição.

9.4. A meia imunidade

O Ministro Ilmar Galvão levou, por maioria, o Supremo Tribunal Federal a adotar uma tese que está a provocar diversos questionamentos.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, imunidade há, mas só na saída do Estado produtor. A entrada no Estado destinatário é tributada. É uma imunidade pela metade,

sui generis. Os auditórios ainda não se convenceram da justeza dessa tese, porquanto cria inúmeros problemas para o princípio da não cumulatividade, prejudicando os Estados onde existem refinarias e usinas hidrelétricas. A imunidade não se justifica mais.

9.5. As operações com energia elétrica, petróleo e seus derivados (combustíveis líquidos e gasosos, inclusive lubrificantes) – As inovações da Emenda nº 33

O art. 155, X, “b”, imuniza, nas operações interestaduais, as referidas mercadorias, sem distinguir se são endereçadas ou não a consumidor final. A Lei Complementar nº 87/96 excede ao fazer a distinção.

Em consonância com o Prof. Alcides Jorge Costa, achamos que as operações internas envolvendo energia elétrica, combustíveis e lubrificantes *só deveriam ser tributadas nas operações destinadas aos consumidores*. Simplificaria bastante a mecânica operacional do ICMS nesta parte. Nesse caso, os *distribuidores de energia e combustíveis* seriam os contribuintes *de jure* (o ICMS, nesses casos, seria unifásico). Contudo, a solução constitucional preferiu a plurifasia e a imunidade.

A verdade é que não é possível praticar o princípio da não cumulatividade contra o princípio da imunidade nas operações interestaduais. Um perturba o outro. A não cumulatividade supõe uma série de operações tributáveis, um *continuum*. A imunidade interestadual quebra, em vários pontos e etapas, essa continuidade em sistemas integrados como o são os de energia elétrica e do petróleo. Poucas, seis a oito, são as refinarias, e também poucos os centros geradores agrupados nos sistemas de eletrotransmissão num imenso país federativo. Por isso estavam sujeitados aos impostos únicos, antes da Constituição de 1988.

Entretanto, as empresas que utilizam combustíveis e energia elétrica nos seus processos industriais indubitavelmente têm direito aos créditos desses *inputs*, bem como os varejistas do setor de combustíveis no âmbito territorial dos Estados.

9.6. Substituição tributária

A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, trouxe ao tema dos

combustíveis extrema complexidade, prevendo incidência monofásica.

Por tudo quanto se viu, ocorre dizer agora que o sistema de substituição tributária, tanto a regressiva quanto a progressiva, exige: a) a prévia necessidade de se tributar um sujeito passivo econômico; e b) a possibilidade de agregar ou decotar do preço imputado ao “contribuinte econômico substituído” o valor do imposto a ele cabente, mas exigido pelo Fisco do contribuinte substituto.

Quando a substituição é para trás, a *comutação* se faz por decote, como o frigorífico abatendo do preço pago ao produtor o valor do imposto que este deveria pagar, mas que foi pago efetivamente por aquele, na condição de contribuinte substituto *de jure*.

Quando a substituição é para a frente, a *comutação* se faz por agregação. A refinaria, v.g., acrescenta ao suposto preço de venda dos revendedores, distribuidores e varejistas o valor do tributo que será devido por estes em razão de suas operações futuras. Mas, nesta hipótese, há um *plus* a ser considerado, inexistente na substituição para trás, quando se sabe de antemão o valor da operação, eis que o fato gerador já ocorreu. Por isso mesmo, autores há que equiparam o contribuinte substituto, na substituição tributária regressiva, àquele que retém na fonte tributo de pessoa alheia, como ocorre com os empregadores em geral relativamente aos seus empregados, mas consideram a substituição para a frente uma anomalia constitucional baseada em presunção de fato gerador, uma tributação sem causa jurídica, se o excesso não é imediata e preferencialmente devolvido.

É que, na substituição para frente ou progressiva, faz-se necessário inventar por presunção um fato gerador e uma base de cálculo (fato gerador e base de cálculo presuntivos). O único elemento tributante não presuntivo é a alíquota, a qual será sempre positiva.¹ Não menos do que por isso, ou seja, por considerar a substituição tributária progressiva uma tributação antecipada por presunção *homini*, a Emenda nº 3 à Constituição de 1988 impôs aos entes tributantes o dever de restituir ao substituído, de imediato, o montante que lhe fosse cobrado pelo substituto caso não se realizasse o fato gerador ou se, mesmo realizando-se a base de cálculo, ocorresse em valor menor que o presumido (princípio do não confisco relativamente ao contribuinte substituído e princípio do não enriquecimento sem causa relativamente ao Estado).

9.7. A alma do ICMS

De duas maneiras a técnica justributária elimina a cumulatividade nociva:

- (a) introduzindo na plurifasia o princípio da não cumulatividade; ou
- (b) eliminando a plurifasia e, conseqüentemente, a cumulatividade (tornando supérfluas as previsões de intributabilidade tópica: imunidade, isenção, alíquota zero, e as técnicas de deslocamento do ônus de pagar, *i.e.*, as técnicas de substituição tributária).

Observações finais devem ser feitas.

- a) O disposto no art. 155, § 2º, X, “a”, está, na prática, superado pela imunidade de todas as mercadorias e serviços exportados;
- b) Instalou-se, em tese, para lubrificantes e combustíveis, dois regimes de tributação impropriamente chamados de monofásico e plurifásico. Cabe à lei complementar definir quais ficarão sujeitos à monofasia (art. 155, § 2º, XII, “h”, combinado com o § 4º, incisos e alíneas). Não, o caso é de incidência total na refinaria, central petroquímica ou importador, mas com direito de crédito *por salto* aos adquirentes-contribuintes, como, *v.g.*, industriais e postos. A monofasia não pode destruir o princípio da não cumulatividade, a não ser que se veja nesta novel fórmula de tributação um imposto único, com a receita dedicada aos Estados, o que se nos afigura forçado em demasia;
- c) A regra do art. 155, § 3º, por força da Emenda nº 33, de 11.12.2001, restou ladina. Primeiro, substituiu a palavra *tributo* por *imposto*, abrindo ensanchas à incidência de contribuições de toda ordem, principalmente interventivas e empréstimos compulsórios. Derradeiramente, a redação anterior barrava apenas, assim mesmo em tese, o IPI. Era de pouca valia. Agora é de grande valia para ampliar a tributação;
- d) A regra do art. 155, § 4º, IV, “c”, é de manifesta inconstitucionalidade. O constituinte derivado, consoante jurisprudência assente do STF, não concede ao chamado Poder Constituinte derivado que as limitações ao poder de tributar sejam seguidamente afrouxadas, sob pena de solapamento dos

fundamentos da Constituição. Os princípios e garantias fundamentais são irreformáveis. As garantias do contribuinte estão entre os direitos e garantias individuais (núcleo duro da Constituição).

Do ponto de vista do mercado e de sua integração nacional, o tributo importante (e rentável) do sistema tributário é o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), de competência dos Estados. Sendo o Brasil uma República Federativa, e sendo os Estados federados titulares da competência legislativa – de que não abrem mão –, o que transforma o ICMS em tributo de alta complexidade, indaga-se, com propriedade, por que não optou a Constituição por um tributo sobre vendas mais simples, que incidisse monofasicamente apenas na fábrica ou somente nas vendas no varejo.

A alta produtividade de um tributo que incide em todas as etapas em que há efetiva operação de circulação, sem exclusão de nenhuma delas, a homogeneidade na incidência sem distorções desequilibradas na formação dos preços e os interesses dos fiscos envolvidos foram as razões que prevaleceram, ditando a adoção de um tributo plurifásico amplo, tanto na União Europeia como na América Latina, depois imitada por países nos demais continentes. A limitação do imposto às fábricas ou às vendas até o atacado, por exemplo, simplificaria o tributo e facilitaria a fiscalização contra a evasão, mas colheria a mercadoria sem agregação da mais-valia subsequente, de modo que a incidência não alcançaria o maior preço ou o maior valor do bem no mercado. Por sua vez, a incidência única nas vendas de varejo tem os altos inconvenientes de facilitar a evasão, retardar o recolhimento do imposto para os fiscos e, finalmente, agregar cumulatividade residual de difícil eliminação.

Ora, a Constituição Federal, ao criar a plurifasia, iluminou-a com o princípio da não cumulatividade, quer no IPI, quer no ICMS, em razão dos efeitos danosos que a cumulatividade desencadeia. Mas permitiu a coexistência de tributos plurifásicos e cumulativos, como o PIS e a COFINS.

São conhecidos os efeitos dos tributos cumulativos, já longamente expostos por economistas e juristas. Utilizemos a síntese de Gomez Sabaini sobre os efeitos danosos dos tributos cumulativos (v. *Coordinación de la Imposición General a los*

Consumos entre Nación y Provincias. CEPAL, Chile, 1993, p. 24), que se apoia em John Due (*Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, J. Hopkins Press 1970), ou seja:

- ↘ distorção da alocação dos recursos econômicos, já que o imposto não é neutro alterando os preços desde o produtor até o consumidor final (rompe-se com a neutralidade na competitividade);
- ↘ distorção no preço dos bens, maior ou menor, segundo a maior ou menor possibilidade de integração vertical de cada setor;
- ↘ desestímulo à exportação, já que não se pode devolver o imposto contido nos insumos e bens de capital, incorporados ao valor do bem exportado. Nessa hipótese, ele onera a produção e não o consumo;
- ↘ estímulo à importação de bens, especialmente acabados, já que o tributo incidente sobre a importação alcança apenas a etapa final deles, enquanto os produtos domésticos são atingidos cumulativamente em todas as suas etapas;
- ↘ efeitos nos preços finais de aumento progressivo;
- ↘ administração mais cara, pois exige fiscalização ampla, plurifásica, sem nenhum tipo de vinculação entre contribuintes, como ocorre no sistema de compensação em que o débito de um contribuinte é o crédito de outro.

Ora, o sistema tributário está centrado na não cumulatividade (apesar das conhecidas exceções, admitidas na Carta Constitucional) e tende a seguir, como nos modelos europeus ou latino-americanos, os ideais das economias de mercado, a saber:

- ↘ *neutralidade*, devendo o imposto ser indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado;
- ↘ *onerosidade exclusiva do consumo*, nunca da produção ou do comércio;
- ↘ *rentabilidade e produtividade fiscal*, pois, sendo plurifásico, o imposto permite *antecipar* o que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como *responsáveis*

pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Portanto, impostos plurifásicos e não cumulativos foram pensados para equivalerem a *impostos de incidência única*, com as vantagens de se antecipar, desde a primeira etapa, em parcelas, o tributo que somente seria devido ao Fisco na etapa final, sem os riscos da insolvência, ou, pelo menos, sua redução. Todos os manuais de Direito Tributário europeus contêm exemplos, como esse que se segue:

EXEMPLO: IMPOSTO CONTRA IMPOSTO					
	Fabricante		Atacadista		Varejista
Preço de venda R\$	300,00		360,00		450,00
Débito Imposto 18%	54,00		64,80		81,00
Crédito Imposto anterior	0		54,00		64,80
A recolher: o total não excederá a 81,00	54,00		10,80		16,20

O princípio da não cumulatividade, posto na Constituição no art. 155, § 2º, I, assenta-se no método da *diferença* ou *subtração*, segundo o qual o valor do imposto a ser recolhido, em cada etapa, corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período. É a técnica do *imposto contra imposto*, adotada no Brasil e pela maioria dos demais países para se calcular o montante do tributo a recolher aos cofres públicos por cada contribuinte. Observa-se que o total do imposto a recolher aos cofres públicos em todas as etapas (no exemplo, R\$ 81,00) será equivalente a uma incidência única na última etapa (R\$ 81,00).

É evidente que, imposta a monofasia, e apesar dela, não pode ser quebrado o princípio da não cumulatividade. A incidência única do ICMS nas operações com combustíveis e lubrificantes deve, harmonicamente, conciliar-se com a não

cumulatividade.

Estima-se que a incidência única, no varejo ou na fábrica, acarretará cumulatividade, estimada em 30% do preço final do bem.

A Constituição brasileira é peculiar exatamente porque consagra o princípio da não cumulatividade de forma amplamente determinada em suas linhas mais importantes.

É evidente que, se o legislador complementar, convenial ou estadual pudesse amputar, modificar, reduzir ou amesquinhar o princípio da não cumulatividade, estaria na posição de revisor do Texto Magno. E assim poderia até mesmo destruir totalmente o princípio, abolindo-o indiretamente e tornando letra morta a Constituição brasileira. Podemos, sem sombra de dúvida, afirmar que nenhuma hipótese nova de exceção, nenhum caso novo de anulação ou estorno de crédito poderá ser contemplado em lei infraconstitucional. A Constituição brasileira, repita-se:

- ↘ não admite nenhuma exceção ao princípio da não cumulatividade nas operações normais, tributadas e não incentivadas;
- ↘ somente admite o estorno de crédito, relativamente a imposto pago na etapa anterior, na hipótese de haver isenção ou não incidência na etapa subsequente, o que desestimula a desoneração.

Assim, a Constituição apenas autoriza a anulação dos créditos relativos às operações anteriores naquelas hipóteses em que o legislador cria incentivo – isenção ou não incidência –, podendo, em tal caso, a própria lei graduar o benefício, concedendo-o de forma ampla (sem estorno dos créditos) ou reduzida (com estorno dos créditos). A Constituição Federal veda o estorno total ou parcial. Acontece que os Estados (todos) praticam isenções e outros incentivos ilegalmente mediante protocolos e regimes especiais de gavetas provocando o estorno noutros Estados, cujos contribuintes saem prejudicados sem que se possa ser irrogada responsabilidade alguma. Pagaram pelo ICMS destacado nas notas fiscais.

Por outro lado, a *incidência única*, posta na Emenda Constitucional nº 33/2001, não desencadeia *nenhum estorno de crédito no estabelecimento tributado* (refinaria ou importadora). A conclusão vem fácil, pela simples leitura da Carta. É evidente

que:

- ↘ havendo incidência na operação de saída do combustível ou do lubrificante, o crédito relativo ao imposto pago na aquisição de insumos, bens de uso e consumo ou bens do ativo fixo do estabelecimento não poderá ser estornado, por vedação constitucional;
- ↘ se estornado, haverá cumulatividade entre o imposto pago na aquisição e o imposto devido na operação de saída.

Como se sabe, a Constituição também veda a *dupla tributação dos investimentos*, razão pela qual os créditos relativos às compras de bens do ativo permanente devem ser mantidos. Tais bens não podem suportar “uma primeira tributação na compra e uma segunda na venda, na medida em que uma fração de seu valor for incorporada ao preço do produto acabado, sob a forma de amortização” (cf. Jean-Jacques Philippe. *La TVA à l’heure Européenne*. Paris, Litec, 1993, p. 10).

Portanto, como a Constituição proíbe o estorno do crédito na hipótese de estar tributada a operação, o estabelecimento que realiza operações de circulação com combustíveis ou lubrificantes, sujeitas ao ICMS (incidência única), tem direito de compensar com o imposto devido pelas operações de saída os créditos relativos ao imposto incidente em todas as suas aquisições, quer se refiram a insumos, produtos intermediários ou bens do ativo fixo.

Igualmente, todos os demais contribuintes que comercializam outros produtos e mercadorias tributados pelo ICMS têm o direito constitucionalmente garantido de se creditarem do imposto pago nas aquisições de seus insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes. Nesse caso, não obstante, se a compra não é feita diretamente na refinaria (por hipótese sujeita à incidência única), dar-se-á um vácuo na cadeia de incidências, similar ao das isenções intercorrentes, com frutos danosos e efeitos cumulativos.

É que as isenções intercorrentes (precedidas de uma etapa anterior tributada e sucedidas de outra também tributada) desencadeiam cumulatividade, distorção nos preços, aumento do valor das vendas e, em certos casos, receberá a Fazenda mais imposto do que receberia se não houvesse isenção. A seguir, temos exemplos

extraídos da literatura francesa e adaptados ao seguinte caso: comerciante ou prestador de serviços, sujeito em suas atividades ao ICMS, adquire insumos (combustível) da distribuidora, havendo incidência única na operação da refinaria:

EXEMPLO A (incidência em todas as etapas)					
	REFINARIA		DISTRIBUIDORA		COMERCIANTE
Preço	900 + 100		1000 + 200		1200 + 300
Margem/lucro	100		200		300
Imposto 18,6%	186		223		279
Dedução	–		186		223
A recolher	186	+	37	+	56

Preço final: $1500 + 279 = 1779$

Imposto total: 279,00

EXEMPLO B (incidência única na refinaria)					
	REFINARIA		DISTRIBUIDORA		COMERCIANTE
Preço	900 + 100		1186 + 200		1386 + 300
Margem/lucro	100		200		300
Imposto 18,6%	186		–		313
Dedução	–		–		–
A recolher	186	+	–	+	313

Preço final: $1686 + 313 = 1999$

Imposto total: 499,00

Como se constata, a distribuidora, no segundo exemplo dado, calculará sua margem tomando como base o preço de compra + imposto, porque não terá direito à dedução. O comerciante, por sua vez, calculará sua margem sobre 1386, porque a distribuidora não lhe faturará ICMS dedutível. Com isso, *no exemplo B, o preço final é mais elevado, e a Fazenda recebe mais do que receberia se não houvesse incidência única* (exemplo extraído de Jean-Yves Mercier e outro. *Les Impôts en France*. Traité de Fiscalité. Paris, Lefebvre, 1996, para o caso das isenções intercorrentes).

Ora, nenhuma exceção foi criada em relação à não cumulatividade. A Emenda Constitucional nº 33/2001, ao contrário, cria apenas uma *incidência única*, sem alterar, reduzir, modificar o princípio da não cumulatividade. Portanto, a lei complementar que disciplinar a matéria deverá solucionar o impasse, remediando-lhe os inconvenientes, a saber:

- a) conceder, ao adquirente do combustível-insumo, direito à dedução de crédito presumido relativamente a suas aquisições; ou
- b) permitir a transferência do direito de dedução ao comerciante adquirente.

Convém lembrar que, para as isenções – hipótese diferente da incidência única de que tratamos –, a Lei Complementar nº 87/96 previu também a solução contida no art. 20, § 6º, assim dispondo:

“§ 6º Operações tributadas, posteriores à saída de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I – produtos agropecuários;

II – quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias”.

As isenções intercorrentes, em seus efeitos danosos de anulação de créditos, sofrem atenuações em relação a determinadas operações. Ocorre que a Emenda

Constitucional nº 33/2001 não cria espécie imunitória, isenção ou não incidência. Determina, peremptoriamente, a *incidência única*, razão pela qual, em nenhuma hipótese, poderá o ICMS incidir duas vezes sobre o mesmo valor já tributado em operação anterior. Daí a necessidade de manutenção de créditos ou de concessão de créditos presumidos (o que couber em cada caso) para total cumprimento do mandamento constitucional.

9.8. A não incidência do ICMS nos serviços de comunicação

Reza o art. 155, § 2º, X, “d”, que nas prestações de serviço de comunicação, nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, não incidirá o ICMS.

Quando o texto da EC nº 42/2003 foi remetido ao Senado, a televisão por assinatura estava incluída no texto. O Senado retirou-a, mas PEC paralela pode reincluí-la. Não vemos o menor sentido nessa tributação, porque ela é repassada aos usuários, ou seja, aos assinantes, prejudicando a cultura, a educação e a livre expressão do pensamento.

9.9. As alíquotas do ICMS – Competência para fixação

Aqui temos um sistema muito complexo:

a) o Senado Federal, por resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por maioria absoluta, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações *interestaduais* e *de exportação* (art. 155, § 2º, IV);

b) em princípio, as Assembleias Legislativas de cada Estado fixarão as alíquotas internas, *que nunca poderão ser inferiores às fixadas pelo Senado para as operações interestaduais*;

c) em funcionamento o sistema, faculta-se ao Senado, como poder *mediador e moderador: primus*, mediante resolução de um terço de seus membros e aprovada por maioria absoluta, *estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas*, retirando eficácia às leis estaduais em contrário (piso); e *secundus*, mediante resolução de iniciativa de metade mais um dos seus membros e aprovada por dois terços dos

mesmos, *fixar alíquotas máximas* para as operações internas (teto), com o fito de “resolver”, arbitrando, “conflitos específicos” que envolvam interesses de estados.

A presença do Senado explica-se por ser a Casa Legislativa dos Estados da Federação. O sistema é complexo e flexível. De um lado, a possibilidade de alíquotas internas díspares nos Estados; de outro, a possibilidade de *várias alíquotas interestaduais* (norte-nordeste; centro-sul; centro-oeste).

9.10. Operações interestaduais a consumidor final noutro Estado

As inovações tecnológicas promovem uma série de alterações nas relações econômicas e sociais, tornando-as cada vez mais dinâmicas e encurtando distâncias e demandando que o direito se adapte a essas mudanças. O comércio eletrônico é uma realidade cada vez mais presente no cotidiano dos brasileiros e as suas repercussões tributárias não poderiam ser ignoradas pelo Legislador por muito mais tempo. A possibilidade de transacionar pela internet veio ao longo dos anos intensificando os debates sobre a repartição de receitas tributárias, guerra fiscal e, sobretudo, a respeito da tributação das operações interestaduais, nas quais o constituinte havia distinguido os consumidores finais noutro Estado.

Na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, seria adotado o princípio da origem, segundo o qual o imposto deveria pertencer ao Estado de origem da operação. Haveria, portanto, a possibilidade de repartição do ICMS apenas nos casos de operações interestaduais destinadas a consumidores finais que fossem contribuintes do imposto. No entanto, essa sistemática possibilitou o incremento de distorções na repartição de recursos entre os Estados brasileiros, uma vez que o comércio eletrônico permitiu que os Estados mais industrializados, notadamente da Região Sudeste, destinassem cada vez mais operações a consumidores finais não contribuintes de ICMS localizados em todo o país e, ainda recebendo todo o produto da arrecadação.

Essa foi a principal motivação da EC nº 87/15, que conferiu nova redação ao art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal. A partir de então, nas operações ou prestações interestaduais que se destinem a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, o ICMS deve ser repartido entre o Estado do destino e o Estado da origem

da operação, cabendo ao Estado do destino a diferença entre as suas alíquotas e a *interestadual*.

Com a Lei Complementar nº 87/96, confirmatória da Constituição, o diferencial de alíquotas *gera crédito* em favor de quem paga.

9.11. As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS

A seletividade no ICMS é facultativa.² Nada obstante, não poderá ser muito ampla; espera-se que duas alíquotas sejam suficientes: uma para as mercadorias supérfluas e suntuárias, outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular, como se costuma dizer. Todavia, o conceito de *mercadoria supérflua* não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.

O ICMS é diferente do IPI. Neste imposto, a seletividade é obrigatória e está intimamente ligada ao processo industrial. No ICMS a seletividade olha para a população em primeiro lugar. Além do que, miríades de alíquotas no processo de circulação criariam problemas muito sérios na formação dos custos e dos preços em território nacional, podendo penalizar uns setores em detrimento de outros, ou mesmo regiões do país, contra o espírito federativo. É precisamente o que está a ocorrer. São dezenas de “alíquotas reais” que as nominais não contam. Verdadeira *Babel*.

9.12. IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotore

O imposto não oferece grandes dificuldades, cabendo apenas dizer que outrora existiu como *taxa* (taxa falsa, é verdade), sob o nome de *taxa rodoviária única*, de triste memória. Tributava-se, então, não com base na *atuação estatal* de vistoriamento de veículos ou de seu licenciamento, mas com espreque na capacidade contributiva do proprietário, através de signos presuntivos (dono de carro novo, caro, importado, aparenta ser rico...).

O IPVA é modalidade de imposto sobre o patrimônio pessoal, direto e

progressivo, em razão do valor do veículo de propriedade do contribuinte. Ao ensejo, explicitando a posição do STF,³ insta aclarar que não estão abarcadas pelo conceito de veículo automotor as aeronaves e embarcações, sendo inviável, portanto, a incidência da exação em comento sobre a propriedade de tais bens.

De se observar, ainda, que o IPVA não é versado no CTN – porquanto o digesto foi editado antes da estipulação do tributo na Lei Maior – nem tampouco em qualquer lei de normas gerais editada pela União Federal. Nesse cenário, então, por força do art. 24, § 3º, da CF, defere-se capacidade legislativa plena aos Estados-Membros para que editem, cada um, o próprio regulamento do imposto.

A fim de evitar a guerra fiscal tendo por base a renovação anual das frotas, a EC nº 42/2003 incluiu um dispositivo para amenizá-la, mas de eficácia duvidosa.

O § 6º do art. 155 dispõe que o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização. A pretensão foi assumir uma competência legislativa que é exclusiva dos Estados-Membros, ao argumento de que os senadores representam todos os Estados da Federação. A nosso sentir, é uma ideia malsã, porque acaba por retirar legitimidade às Assembleias Legislativas estaduais. É mais uma demonstração da hipertrofia legislativa da União no corpo da Federação, uma característica bem brasileira.

9.13. O imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos (o imposto sobre heranças e doações)

A Constituição repartiu o antigo ITBI do Estado em *causa mortis* e *inter vivos*, fixando as transmissões de bens imóveis por ato oneroso entre vivos, exceto doações, na competência do Município. O *causa mortis* engordou para abranger não apenas as transmissões de bens imóveis por motivo de morte, mas de quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários. Tomou-se o monte na acepção de uma *universitas rerum* (universalidade de bens). E entregou-se a competência desse vero imposto sobre heranças e doações ao Estado-Membro (art. 155, I).

As regras constitucionais atinentes à seminova exação são as seguintes:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

[...].”

A tributação das doações antecipatórias junto com a herança é exigência técnica universalmente observada por motivos óbvios de resguardo contra a evasão do imposto. Em verdade, o fato jurígeno é o acréscimo patrimonial do herdeiro, do legatário, do meeiro e do cessionário (quinhões ou meações).

9.14. As alíquotas de heranças e doações – Seus fatos jurígenos

Devem ser progressivas, para gáudio dos princípios da personalidade e da capacidade contributiva. O Senado porá *tetos* (art. 155, § 1º, IV).

O imposto terá, por hipóteses de incidência, fatos ligados à sucessão legítima e testamentária e suas antecipações. Destarte, instituição de fideicomisso (propriedade resolúvel), doações, adiantamentos de legítima de bens móveis e imóveis, inclusive de títulos, créditos e direitos reais sobre coisa alheia, exceto os de garantia, renúncia ou desistência de herança ou legado (aqui o imposto será sobre quinhões) e instituição de usufruto por ato oneroso. Na Europa, o imposto é altamente progressivo, chegando

a 80% para os “parentes que riem”, isto é, os distantes.

9.15. Heranças e doações e a questão do montante partilhável

Este imposto pode incidir sobre o monte ou sobre os quinhões. Incidente sobre quinhões, põe-se a questão da intributabilidade da meação do cônjuge supérstite. A questão surge por força de entendimentos arrevesados sobre o momento da ocorrência do fato gerador. É civilista dizer que a transmissão se dá com a abertura da sucessão, isto é, com a morte do *de cujus*. Certo, mas o que se transmite é a parte transmissível da herança, excluída a meação do cônjuge sobrevivente, e que só será conhecida no momento da partilha, porquanto os lançamentos incidirão sobre *quinhões* (se o imposto gravar o monte, na outra modalidade de incidência, a meação do cônjuge remanescente deve logo ser excluída). É que o imposto tem, por fato gerador ou por hipótese de incidência, para sermos mais precisos, *a transmissão de quaisquer bens ou direitos*. Ora, nas hipóteses em que exista entre os cônjuges comunhão total ou parcial de bens, parte dos bens não é transmitida, a parte do supérstite. Por outro lado, as tornas e reposições são institutos já de há muito elaborados, enquanto técnicas de acomodação de quinhões. Certa jurisprudência, equívoca e antiquada, tributa em separado os imóveis, como se o monte não fosse uma *universitas rerum*.

-
- 1 A substituição tributária para a frente, juridicamente falando, afasta tanto a isenção (ausência de fato gerador) quanto a alíquota zero (ausência de tributação).
 - 2 Tramita no STF, com repercussão geral (Tema nº 745), o RE nº 714.139/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, em que se discute o alcance da faculdade estabelecida pelo art. 155, § 2º, III, da CF aos Estados-Membros. A rigor, na hipótese dos autos, questiona-se a constitucionalidade de lei editada pelo Estado de Santa Catarina por meio da qual a alíquota do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação foi fixada em 25%, ao passo que o percentual para as operações em geral é de 17%.
 - 3 STF, RE nº 379.572/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ* 01.02.2008.

OS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS, PRINCÍPIOS E VEDAÇÕES QUE LHE SÃO PRÓPRIOS

10.1. O IPTU. **10.2.** A progressividade no IPTU. **10.3.** O IPTU e a “planta de valores” genérica **10.4.** O imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos por ato entre vivos. **10.5.** ITBI – Problemas decorrentes da partilha de bens entre vivos **10.6.** A imunidade de certas transmissões *inter vivos* de bens imóveis. **10.7.** O imposto sobre serviços de qualquer natureza. **10.8.** As alíquotas do ISS. **10.9.** A Emenda nº 37/2002 e o ISS.

10.1. O IPTU

No imposto predial e territorial urbano (IPTU), para captar os informes legislativos que formam a hipótese de incidência, é necessário considerar: a) a Constituição na parte em que delinea o fato jurígeno; b) as leis complementares da Constituição que tratam de fato jurígeno, mormente o Código Tributário Nacional; c) as imunidades previstas na Constituição; d) as leis ordinárias municipais prevendo a tributação e as exclusões fiscais (isenção principalmente).

O amálgama jurídico-positivo decorrente da combinação desses diplomas legislativos é que vai oferecer ao jurista o semblante do *fato jurígeno* do IPTU, sua hipótese de incidência. Trata-se, portanto, num primeiro momento, de coletar as mensagens legislativas, expressões de vontade dos órgãos legiferantes, logo compatibilizando-as consoante os critérios de validade formados pelo Direito Positivo (normas de reconhecimento). Num segundo momento, há que processar as mensagens legislativas, sintetizando-as em fórmula lógica. Agora, já é uma proposta ou proposição de fato gerador que se insinua à luz do conhecimento. Dita proposição será a descrição da hipótese de incidência da norma de tributação típica do IPTU sem esquecer que a proposição jurídica é descritiva, mas que a norma descrita é prescritiva.

Metodologicamente, será necessário fazer vários cortes legislativos para compor

a hipótese de incidência do IPTU em cada Município.

Becker,¹ com notável acuidade, classifica o IPTU como imposto “*sobre a existência de direitos*”. Certo, o “núcleo” da hipótese de incidência do IPTU é o direito real da pessoa e não a coisa. Pouco meditada a assertiva do ilustre Joaquim Castro Aguiar,² lançada em livro sobre o sistema tributário municipal com o seguinte teor: “O pressuposto da incidência é o imóvel. O fato gerador do imposto é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O tributo é, pois, real, não sendo lícito considerar-se, para o seu efeito, a qualidade ou condição da pessoa proprietária do imóvel transformando-o em imposto pessoal.”

Em primeiro lugar, a diferença entre imposto real e pessoal *não é jurídica*.

Em segundo lugar, quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa.

Em terceiro lugar, inexiste, no Direito brasileiro, disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário. Pelo contrário, prestigia a pessoalidade (art. 145, § 1º).

Em quarto lugar, o Código Tributário Nacional declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, e patrimônio é categoria jurídica a denunciar um direito, o de propriedade, objeto da relação jurídico-tributária do IPTU. Não existe direito sem titular. Tributa-se o direito do titular.

Consequentemente, o fato gerador do IPTU é o direito de propriedade sobre bens imóveis situados em zona urbana.

A Constituição, ao dizer que o Município é competente para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, enuncia, por elipse, um tributo sobre o *direito de propriedade das coisas imóveis*. A coisa serve apenas para fixar o âmbito de validade territorial da regra de competência. Vale dizer, a permissão é para tributar o direito de propriedade sobre imóveis localizados em zona urbana (os sítios em área rural sujeitam os seus proprietários ao imposto territorial rural, de competência da União Federal).

É notável, no particular, como tratadistas de renome, tirantes os leguleios, continuam a proclamar que o IPTU é um *imposto real*, denunciando com isso: a) a má assimilação de lição da Ciência das Finanças; e b) insuficiente acuidade de análise jurídica, decorrente de repetição, sem espírito crítico, de avelhantadas afirmações.

Sem embargo, estamos convencidos de que tal vez enraíza-se, a par dos vícios acima expostos, em uma lembrança mal compreendida de certo tipo obrigacional que existia entre os romanos. Referimo-nos à *obrigação ambulatória*, em que a prestação era *certus an* e *certus quando*, mas o sujeito passivo tanto podia ser conhecido como não, por isso que a coisa ambulava com o dono, e este nem sempre era o mesmo (*ambulat cum dominus*). Este tipo de obrigação era comum em tributos que recaíam sobre bens imóveis, terras e edificações. Os romanos não se preocupavam com a coisa, por isso que a sua propriedade “ambulava”, em sentido legal, com o seu dono, e este era exatamente *quem devia pagar o tributo*, fosse lá quem fosse. A muitos pareceu que a *pessoa não tinha importância*, mas a coisa, irrelevante o seu *dominus*, daí a ideia de um tributo real. Ora, dava-se exatamente o contrário. A pessoa do proprietário era o que importava, por isso que o tributo incidia sobre a condição jurídica “ser proprietário”. *O imposto era pessoal*. Real era o direito (suporte fático).

De todo modo, seja lá como for, a questão de fundo subjacente à temática do IPTU refere-se ao conceito técnico-jurídico de propriedade.

O conceito de propriedade é mais amplo do que o de posse. Este último é “o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre propriedade alheia”. E a posse se divide em direta ou indireta. Direta para quem detém materialmente a coisa, e indireta para o proprietário que a cedeu a outrem. É que as faculdades da propriedade podem estar atribuídas a pessoas diversas, como no caso do usufruto.

Assim, pode haver posse (autônoma) sem propriedade; em rigor, só é proprietário de imóvel (o que supõe o uso, o gozo e a disposição do bem, à luz do art. 1.228 do CC), no Brasil, quem o adquiriu por transcrição de título translativo na circunscrição imobiliária competente, ou por acessão (CC, art. 1.248), ou por usucapião (CC, art. 1.238 e ss.).

O domínio útil (expressão considerada pelos civilistas sem qualquer rigor científico) do enfiteuta opõe-se ao domínio direto (do proprietário). O titular do domínio útil é necessariamente o *não proprietário na enfiteuse*.

Ora, o Código Tributário Nacional, ao descrever a hipótese do imposto municipal sobre a propriedade, nele incluiu o domínio útil e a posse. Evidente discrepância com

o texto constitucional?

Esse diploma legal teria criado um conceito de propriedade, tributário, específico, diverso da acepção civilista do termo? Afinal, segundo o Código Civil, diferem os conceitos de propriedade, domínio útil e posse.

Tal questão de há muito tem sido discutida na doutrina e no Direito estrangeiro. Hensel³ lembra que, em certas situações (sobretudo com relação a impostos sobre o patrimônio ou a renda), pode-se entender de equiparar quem tenha o “domínio econômico” do objeto com o proprietário, desprezando-se a possibilidade de uma relação jurídica formal. Acrescenta Hensel o princípio geral do § 98, *comma* 1^a, parte 1^a, do então A.O.: “*Chi possiede un oggetto como suo, viene considerato proprietario ai fini delle leggi d'imposta.*”

Não obstante, o próprio Código Tributário Nacional, no seu art. 110, dispõe que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Tal princípio da interpretação, endereçado ao legislador complementar ou ordinário, tem sido compreendido como útil e adequado ao sistema de repartição de competência tributária privativa entre os entes estatais, sabidamente rígido.

Situações fáticas atenuam o princípio. A interpretação é extensiva.

Aliomar Baleeiro⁴ explica, quanto ao ITR, que há a “realidade de que milhares ou milhões de fazendas e sítios, no Brasil, ocupam terras públicas ou particulares de terceiros, já que seus possuidores não têm título hábil ou o título não se filia a uma cadeia sucessória até o dia do desmembramento do patrimônio público”.

Embora relevantes as razões sociais levantadas por Baleeiro, persiste o impasse a requerer composição. Para logo, o impasse não traz consequência danosa imediata, uma vez que o alargamento da área de incidência dos impostos sobre a propriedade urbana e rural não provoca conflito de competência. Convém, no entanto, ajustar ao texto constitucional o “tipo” mais abrangente que o IPTU configura, validando, então toda a legislação ordinária.

Temos para nós que o intuito do legislador da lei complementar tributária foi o

mesmo do legislador latino: atingir o proprietário do bem imóvel ou o “quase proprietário” (o enfiteuta), ou ainda o que aparentava ser “o proprietário” (o possuidor). O legislador tributário é, deve ser sempre, pragmático.

Com este ânimo deve ser entendida a disposição do Código Tributário Nacional. Não que tenha inovado a Constituição, criando por sua conta um *imposto sobre a posse e o domínio útil*. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terra, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação), ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova) etc. A posse prevista no Código Tributário Nacional como tributável é a de pessoa que *já é ou pode vir a ser* proprietária da coisa. O Código Civil, independentemente de algumas disposições em contrário, tomou partido claro ao lado de Ihering contra Savigny na querela sobre a natureza jurídica da posse. Embora em certas passagens adote as intuições de Savigny, *vê na posse a externalização da propriedade*. E só quando a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU.

Neste sentido é que o Código Tributário Nacional tomou a posse e a enfiteuse. Tomou-as, noutro giro, como “signos presuntivos”, para usar expressão a gosto de Becker, de um direito de propriedade tributável, conforme previsto na Constituição, até porque a posse e a enfiteuse, nesta acepção que vimos de ver, configuram muito aquele “domínio econômico” – expressão de capacidade contributiva – lembrado por Hensel. Com efeito, o enfiteuta *é mais proprietário* do que o senhorio direto. Acrescente-se que o instituto foi praticado pelos Estados para incentivar a localização de indústrias. A seu turno, não faz mal repetir, a posse do Código Tributário Nacional é a que *externa* o domínio. Vinquemos um pouco mais a ideia, já que se cuida de harmonizar Constituição e Código Tributário Nacional no tocante ao fato gerador do IPTU. Perpassemos as duas grandes teorias civilistas sobre a natureza jurídica da posse.

Para Savigny, segundo Sílvio Rodrigues:⁵

“A posse é o poder de dispor fisicamente da coisa, com o ânimo de considerá-la

sua e defendê-la contra intervenção de outrem. Encontram-se, assim, na posse, dois elementos: um elemento material, o *corpus*, que é representado pelo poder físico sobre a coisa; e um elemento intelectual, o *animus*, ou seja, o propósito de ter a coisa como sua, isto é, o ‘*animus rem sibi habendi*’.

Os dois elementos são indispensáveis para que se caracterize a posse, pois se faltar o *corpus*, inexiste relação de fato entre a pessoa e a coisa; e se faltar o *animus*, não existe posse, mas mera detenção.

[...] Ihering dirige a Savigny veemente crítica. A seu ver a distinção entre *corpus* e *animus* é irrelevante, pois a noção de *animus* já se encontra na de *corpus*, sendo a maneira como o proprietário age em face da coisa de que é possuidor.

Posse não significa apenas a detenção da coisa; ela se revela na maneira como o proprietário age em face da coisa, tendo em vista sua função econômica, pois o *animus* nada mais é do que o propósito de servir-se da coisa como proprietário.

Assim, o lavrador que deixa sua colheita no campo não a tem fisicamente, entretanto, a conserva em sua posse, pois que age, em relação ao produto colhido, como o proprietário ordinariamente o faz. Mas, se deixa no mesmo local uma joia, evidentemente não mais conserva a posse sobre ela, pois não é assim que o proprietário age em relação a um bem dessa natureza.

Não é mister um conhecimento mais profundo para saber se alguém é ou não possuidor. Tal ciência decorre do bom-senso. O camponês que encontra animal capturado por armadilha sabe que este pertence ao dono desta; desse modo, se o tirar dali, não ignora que pratica furto, posto que o está subtraindo da posse de seu dono; o madeireiro que lança à correnteza os troncos cortados na montanha para que o rio os conduza à serraria não tem o poder físico sobre os madeiros, mas conserva a posse, pois assim é que age o proprietário; o transeunte que vê materiais de construção ao pé da obra sabe que eles pertencem ao dono desta, embora não se encontre sob a sua detenção física.

Todos estes exemplos, tirados do próprio Ihering, servem para revelar uma circunstância. A de que o possuidor é aquele que age em face da coisa corpórea como se fosse o proprietário, pois a posse nada mais é do que uma exteriorização da

propriedade.”

Ao que, para Ihering: a) a posse é *condição* para a utilização real do direito de propriedade; b) a posse externa a propriedade; c) a posse é meio de defesa da propriedade, ainda que ao final não seja o possuidor o verdadeiro proprietário; d) a posse é caminho e meio que pode levar à propriedade.

O Código Civil, abonando a tese de Ihering, dispõe no art. 1.196: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.”

E a posse é um *direito* (é um interesse juridicamente protegido) não constante da relação dos direitos reais do art. 1.225 do Código Civil, *e com razão*. A posse, não obstante, é um estado de fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade, da qual é *manifestação exterior*.

No sistema do Código Tributário Nacional, a posse radica uma hipótese de “fato gerador por extensão”.

Quanto à enfiteuse, atento a que, como bem lembrado por Amílcar de Araújo Falcão, o fato gerador do tributo é um fato de *conteúdo econômico* a que a lei atribui relevância jurídica, o Código Tributário Nacional vislumbra no direito real do enfiteuta o conteúdo mesmo do direito de propriedade com um *minus* irrelevante. Nem se deslembrou de que, nas cidades litorâneas e em algumas ribeirinhas, grande parte dos imóveis são “terrenos de marinha”, subespécie da enfiteuse. O antigo Código Civil trata do instituto.

A enfiteuse é o mais amplo direito real sobre coisa alheia (CC/1916, arts. 678 e 679). Praticamente todas as prerrogativas que constituem, juntas, o conteúdo da propriedade (um composto jurídico) são transferidas ao enfiteuta. Este pode usar, gozar e reivindicar a coisa; pode alienar seus direitos a terceiros sem aquiescência do senhorio (titular de um domínio abstrato). O enfiteuta adquire, destarte, todos os direitos inerentes ao domínio. O seu direito é tão amplo que pode ser transmitido por negócio *inter vivos* ou *causa mortis*. É perpétuo e pode ser resgatado (art. 693, CC/1916), atribuindo ao enfiteuta o domínio pleno (*jus in re plena*). O enfiteuta tem o uso, o gozo e a disposição da coisa. É ele quem tira proveito econômico dela. É um

proprietário atípico. Para o Direito Tributário, apresenta-se como sujeito passivo exatamente por tais características.

Com o senhorio fica muito pouco. Os seus direitos são mínimos. Detém meras expectativas e pouco consolo. Sobra-lhe:

- A) a expectativa de readquirir o domínio pleno: pelo exercício do direito de preferência em caso de alienação, pela via do comisso ou, ainda, pelo passamento do enfiteuta sem herdeiros;
- B) o direito menor de receber o foro do arrendamento e o laudêmio pela transmissão da enfiteuse;
- C) o consolo de receber o valor do resgate da enfiteuse, se ocorrente.

A enfiteuse só é possível relativamente a terras não cultivadas ou terrenos que se destinem a edificação (art. 680, CC/1916) e pode ser estabelecida por testamento ou ato *inter vivos*. Utilizava-a o Estado para partejar o desenvolvimento de núcleos industriais. Hoje caiu em desuso geral. O novo Código Civil não trata do instituto.

Com tais características, o foro ou enfiteuse foi contemplado no Código Tributário Nacional como “tipo” de direito de propriedade para *fins tributários* (o tipo, aqui, justifica a concepção de Misabel Derzi).

Dessarte, não vemos antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional no que concerne à enunciação do fato gerador do IPTU. Não enxergamos noutras palavras, excesso no Código Tributário Nacional, que teria ido além do enunciado pelo constituinte ao agregar à propriedade, esta constante da redação da Carta, a posse e o domínio útil (e que aparecem no texto da lei complementar tão somente).

A hipótese de incidência básica do IPTU, portanto, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio, ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma “quase propriedade” (propriedade de fato *ex vi lege*).

Este é o núcleo da hipótese de incidência do IPTU, sua materialidade ou, noutro giro, seu aspecto material.

10.2. A progressividade no IPTU

Pode-se dizer, sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribado em duas matrizes:

- A) a matriz da capacidade do contribuinte que exsurge do art. 145, § 1º, da CF, dando ensejo a uma progressividade de caráter fiscal; e
- B) a matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede no art. 1 da CF, em prol da ordenação urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo).

A progressividade fiscal do IPTU consta do art. 156, § 1º, I, podendo se dar em razão do valor do imóvel cujo direito de propriedade é objeto da exação. Inobstante, não estava prevista originariamente no texto da Lei Maior, tendo sido introduzida pela Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000.

Observe-se que a progressividade em comento autoriza a cominação de diversas alíquotas para o IPTU – por exemplo, imóveis de até R\$ 100.000,00 pagam 0,5%; de R\$ 100.000,01 a R\$ 200.000,00 pagam 1,0%; de R\$ 200.000,01 a R\$ 500.000,00 pagam 2%, e assim sucessivamente. O STF, contudo, entende que o IPTU, por se imposto real, deve ter alíquota única; só varia a base de cálculo. É isso o que se depreende da Súmula nº 668 da Suprema Corte: *“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional (EC) 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”*

Ao dizer da progressividade pelo valor do imóvel, a Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio. Ademais, as alíquotas poderão ser diferenciadas em razão do uso (industrial, residencial, para fins filantrópicos etc.)⁶ e da localização (áreas nobres, áreas de risco etc.). É que o valor do imóvel em si é uma coisa, e, outra, o sítio de sua localização. O mesmo imóvel vale ‘x’ no Leblon e ‘y’ em Madureira.

Há, porém, outro aspecto a considerar: a *progressividade extrafiscal no tempo do IPTU*, que passa a funcionar como relevante instrumento de política urbana – tanto

que, nessa matriz, encontra-se previsto no capítulo constitucional dedicado à política urbana (a nosso sentir, tão ou mais importante que a política de reforma agrária, à qual se acha interligada). A bem da verdade, a progressividade extrafiscal do IPTU é de tal maneira valorizada por nosso sistema jurídico que, em tese, não esbarra no princípio do não confisco, que lhe é inoponível, desde que esteja sendo *corretamente aplicada*. Fora daí, aproposita-se o controle jurisdicional.

No primeiro caso de progressividade, procura-se, em função da *pessoa do proprietário*, fazer atuar o *princípio da capacidade contributiva*. Nesse contexto, o princípio da pessoalidade ressurge dominante, impondo a “medição” da disponibilidade econômica do indivíduo por meio do valor dos imóveis que titulariza: afinal, ao menos a princípio, quanto mais caro o bem, mais condições se pressupõe tem seu proprietário de carrear recursos para os cofres estatais. Urge dizer, no entanto, que o STF não admite ser possível tomar como medida da capacidade contributiva de alguém, para o fim de se aplicar a progressividade fiscal do IPTU, a quantidade de imóveis possuídos; tal entendimento está expressamente consignado na Súmula nº 589.

Já a progressividade no tempo tem como único fundamento *contrariedade ao plano diretor*. Pode ser exercitada até a exaustão se o proprietário de *solo urbano não edificado, subutilizado e não utilizado* se mantiver teimoso e recalcitrante em promover o seu adequado aproveitamento.

Aliás, levantou-se a tese de que, na hipótese do art. 182, o tributo teria caráter de sanção, alterando, assim, o conceito doutrinário e positivo abroquelado no art. 3º do CTN. Não pensamos assim, caso contrário, a desapropriação prevista no inciso III do § 4º teria também o caráter de pena. Não tem. É forma originária de aquisição da propriedade. A questão é diversa. Trata-se apenas de remover óbice às políticas de ordenação urbana mediante a utilização extrafiscal de um imposto, cujo fato gerador é *a propriedade (fato lícito)*.

Não é o IPTU que tem por fato jurígeno o mau uso da propriedade, e sim a *progressividade* (por meio de alíquotas gravosas). A expressão *sob pena de* significa o rol de providências a que ficará sujeito o mau proprietário pela disfunção da propriedade. Não tem caráter penal a exigir tipificação.

É ver bem. A municipalidade, para administrar o proprietário de propriedade não edificada, em desacordo com a função social, *contra o plano diretor*, pode, pela ordem, determinar: (a) o seu parcelamento ou edificação. O proprietário, porém, não cumpre a determinação. O Município vai construir? Pode obrigar o proprietário a fazer a construção? Obviamente, não. Nesse caso, (b) adota a segunda providência: *alíquotas radicalmente progressivas no tempo*, que dobram a cada ano⁷ (por exemplo, 2% no primeiro ano, 4% no segundo, 8% no terceiro, 15% no quarto) para tornar a manutenção da propriedade insuportável, pois, se for branda a progressividade, inócua se faz a sua utilização, pela suportabilidade do encargo, já que o IPTU é anual e *tempus fugit*.

Admita-se que o proprietário suporte a progressividade no limite máximo, por pirraça; (c) sobrevém, então, a expropriação por interesse social.

Concluimos que a par da progressividade por motivos outros, centrada e baseada na capacidade contributiva do proprietário, existe a progressividade no tempo, *esta especial*, pois limita-se ao *imposto territorial urbano tão somente* (imóveis não edificados).

Agora, dizer que a progressividade, aqui, tem que ser suave, não podendo atingir o exercício da propriedade, é desdizer a eficácia do remédio. Primeiro porque o princípio do não confisco *licencia a extrafiscalidade*. Segundo porque, se a tributação não chegar às raias do insuportável, não há razão para a utilização da progressividade (como *técnica extrafiscal*), reduzida a mera figura de retórica.

Além disso, também com o intuito de assegurar a efetividade da medida dissuasória, vedada está a concessão de isenções ou de anistia quanto ao IPTU progressivo no tempo.

Todavia, tudo há de ser feito catando submissão ao devido processo legal (*due process of law*), mormente as determinações do Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001).

- A) Há que observar as diretrizes federais, fixadas em lei, para a política urbana (normas gerais), porquanto o direito de propriedade e as suas restrições dimanam de fontes legislativas da União, embora as restrições

administrativas caibam às *pessoas políticas em geral*.

- B) Há que existir plano diretor aprovado pela Câmara Municipal.
- C) Há que ser obedecido o rol de providências do art. 182, § 4º, *pela ordem*.
- D) Deve-se cuidar para que, no caso do parcelamento e da edificação compulsória, tenha o proprietário tempo hábil, factível, razoável, para promover a determinação municipal;
- E) Há que se caracterizar legalmente, à luz de *critérios objetivos*, a *não utilização e a subutilização* dos terrenos urbanos.
- F) Há que observar *normas procedimentais* fixadas em lei (notificação/resposta). Pode ocorrer de alguém ter herdado um bom e amplo terreno e não ter condições de edificá-lo. Tem filhos e deseja que o imóvel passe a eles etc. Ora, a *publicidade* do guante municipal enfraqueceria a posição de vendedor do proprietário, mormente em cidades de menor porte.

O IPTU é imposto pouco versado. Aires Fernandino Barreto escreveu livro excelente, e também Ives Gandra. Nós e a Professora Misabel dedicamos um livro ao seu pormenorizado exame.

10.3. O IPTU e a “planta de valores” genérica

De autoria do Professor Carlos Valder do Nascimento, da Faculdade de Direito da Universidade de Santa Cruz, Bahia, há estudo sobre o IPTU que merece encômio pela precisão. O imposto é avelhantado. Mostra-o Carlos Valder⁸ ao broslar o rascunho histórico da exação *in Tributos Municipais – ISS, IPTU e Contribuição de Melhoria*. À fl. 81, lê-se:

“Sob a denominação de ‘décima urbana’, o imposto sobre a propriedade predial teve sua cobrança iniciada no século passado, precisamente em 1808, embora sua origem seja remotíssima e encontradiça em vários países pois, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes (*Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, p. 395), já havia o *‘tributum soli’* em Roma.

Em arremate ao seu raciocínio a propósito da tributação sobre o solo urbano, o autor acima referido enfatiza que ‘ninguém ignora que a terra foi uma das primeiras expressões de valor consideradas como indício de riqueza, que sempre chamou a atenção do fisco’ (*idem*, ob. cit., p. 395). Referida nomenclatura, melhor dizendo, tal denominação tinha razão de ser, posto pagar o proprietário do imóvel urbano dez por cento do seu valor líquido.

[...]

Consoante pode se colher do magistério de Aires Fernandino Barreto, o nome de ‘décima’ manteve-se até o ano de 1873, quando deu lugar ao de ‘imposto sobre prédios’ e, mais adiante (1881), ao de ‘imposto predial’ (*Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Direito Tributário*, nº 4, São Paulo, Bushatsky, 1976, p. 3).

Como se observa, o multicitado imposto é uma criação do regime republicano, embora já houvesse algumas tentativas no alvorecer do Império de se dar uma melhor destinação à propriedade territorial. Isto porque ‘estava nas cogitações do governo a ideia, nascida para combater a propriedade de terras sem edificações e sem cultura’ (Bernardo R. de Moraes, ob. cit., p. 396).”

Sobre a tormentosa questão da “planta de valores” no IPTU⁹, Nascimento entende que o Executivo só pode fixá-la com *base em avaliação criteriosa*, nunca *à la diable*, averbando nestes termos: “evidentemente que, com pertinência ao IPTU, tema central desta seção, para que seja possível a ação de sua cobrança, imprescindível se torna a sua avaliação anual, no sentido de tornar exequível a apuração justa do seu valor venal.”

Não bastasse, dita planta de valores deve ser aprovada por lei em sentido estrito, admitindo-se tão somente a sua atualização mediante decreto e, ainda assim, no limite máximo do índice de inflação oficial, tal como pacificado pelo STJ.¹⁰ Em outras palavras, se a planta de valores não for resultante de efetivas avaliações do valor venal, os prefeitos, em *planta genérica*, podem apenas *atualizar* os valores da planta anterior em proporção à inflação ocorrida no período, não mais do que isso. A jurisprudência da Corte é sábia e prudente; garante os contribuintes.

10.4. O imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos por ato entre vivos

O fato jurígeno se dá pela *transmissão jurídica* da propriedade (transcrição do título aquisitivo no registro próprio e pelas outras formas previstas em lei), cabendo o imposto ao Município da situação do bem (art. 156, § 2º, II, CF). Os institutos civis sobre bens imóveis e transmissões conferem precisão ao fato jurígeno tributário.

O imposto exclui da incidência os direitos reais de garantia. No caso, como se trata de imóveis, excluídas estão as hipotecas e a anticrese (garantia de bens frugíferos).

Quanto à promessa de compra e venda, manifestam-se os Tribunais Superiores no sentido de não ser ela capaz de ensejar a cobrança do ITBI, porquanto não possui, em nosso ordenamento, o condão de transferir a propriedade de uma pessoa a outra e pode, eventualmente, inclusive não desaguar em contrato definitivo. Pontificam as Cortes que apenas o registro imobiliário é capaz dessa transmissão, definindo-o assim como o marco da ocorrência do fato gerador do tributo.

Para nós, contudo, a promessa irretratável e irrevogável de compra e venda, por admitir o direito de sequela e o uso dos interditos, se averbada à margem do registro, equipara-se à transmissão da propriedade (interpretação extensiva). Ademais, pode o comprador exigir a outorga compulsória da escritura, substituindo a vontade do devedor pela do juiz, se quitado o preço. Comprova-se que tem direito real. Equipara-se a proprietário seguindo a sua coisa. O Direito Tributário, nestas circunstâncias, *tributa desde logo* uma promessa (que hoje, por força do art. 1.417 do Código Civil, possui natureza de direito real).

Finalmente, de se mencionar que o imposto em comento *não* pode ser progressivo, como estatuiu o próprio STF por meio da Súmula nº 656, *in verbis*: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel” Urge advertir, porém, que conquanto seja esta a posição ora em voga na Suprema Corte, percebe-se uma tendência de mudança, sobretudo após o julgamento do RE nº 562.045/RS, para permitir que o ITBI – tradicionalmente classificado pela doutrina como *imposto real* – seja regido pela progressividade. Isso, decerto, como forma de

promover o princípio da capacidade contributiva.

10.5. ITBI – Problemas decorrentes da partilha de bens entre vivo

Questão controvertida na doutrina e na jurisprudência concernente ao ITBI envolve as separações entre casais regidos pelo regime de comunhão universal de bens ou mesmo pelo regime da comunhão parcial (comunhão nos bens posteriores ao matrimônio, adquiridos em comum).

É que, nestes casos, sendo a propriedade dos imóveis *pro indiviso* em copropriedade, a separação dos bens pode ocasionar refrações interpretativas entre o Fisco e os contribuintes. O que se divide é o *patrimônio comum*, inclusive os bens imóveis, mas só estes, se *transmitidos*, sofrem a incidência do gravame. Se o varão tirar a metade que lhe cabe em bens mobiliários, significa que a meação da mulher, só em imóveis ou parte em imóveis, *não deve ser tributada*. Nada lhe terá sido transmitido. A metade dos bens já *era sua* e antes da separação dos corpos.

O que pode ocorrer é a partilha contemplar uma divisão em que 80% dos bens são imóveis. Na hipótese de o varão preferir deixar os imóveis com a mulher, o imposto incidirá sobre uma base de cálculo de 30% do valor destes, a parte que sobejou, do contrário haveria iniquidade, pois o ITBI é imposto incidente sobre transmissão de imóveis. Neste caso, o varão transfere, com ou sem reposição, *parte do imóvel* que estava em condomínio e que de direito lhe pertencia conforme o esboço da partilha. Agora, se o bem for vendido a terceiros para acomodar a divisão, a incidência é infalível sobre o valor real do imóvel (valor venal), mediante avaliação passível de contestação pelos interessados.

10.6. A imunidade de certas transmissões inter vivos de bens imóveis

A Constituição estatui, em longo dispositivo, no art. 156, § 2º, I, importante regra imunitória no que concerne ao ITBI:

“Art. 156. [...]

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

[...].”

A imunidade em tela é antiga. Agora encartou-se a cisão de empresas no discurso. Assim já pensava a jurisprudência. A cisão só não constava da Constituição de 1967, porque a Lei das Sociedades Anônimas, que a consagrou minudentemente, era posterior à Carta de 1967.

A regra colima facilitar a *mobilização* dos bens de raiz e a sua posterior *desmobilização*, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis quando comprometidos com tais situações.

Isto posto, na formação das sociedades é possível que alguns sócios realizem as partes a eles cabentes com imóveis. Nesse caso a operação é imune. Não há falar em ITBI.

O mesmo ocorre nas *extinções de sociedades* e nas demais configurações da regra imunitória. A fusão consiste no desaparecimento de uma ou mais pessoas jurídicas para o surgimento de uma nova. A cisão é, ao contrário, a repartição de uma sociedade em duas ou mais (há cisão total e parcial). A transformação de uma sociedade ocorre quando deixa de ser por ações para ser por cotas e vice-versa, v.g. A incorporação é a absorção de uma ou mais sociedades por uma terceira que mantém a sua identidade jurídica.

Em todos esses casos, os bens imóveis são transmitidos sem a incidência do ITBI salvo se os adquirentes tiverem por atividade preponderante – conceito fixado em lei complementar ou, mais especificamente, pelo art. 37, §§ 1º e 2º, do CTN – a compra e venda de bens imóveis ou de direitos a eles relativos ou a locação de bens imóveis *lato sensu*.

Questão interessante consiste em saber se o sócio que dá em colação bens imóveis ao capital de sociedade só fruirá a imunidade na extinção se receber de volta a sua parte em imóveis ou o mesmo imóvel com que entrou. A interpretação fiscalista é nesse sentido. Entendemos em sentido contrário, embora o CTN pareça favorecer a interpretação do Fisco. Ao nosso sentir, se não houver intuito de fraude, cujo dolo haverá de ser cumpridamente demonstrado, não há inconveniente em se entrar com imóvel e sair com dinheiro de contado e vice-versa. A fraude não se presume. O CTN, a nosso sentir, extrapola o ditado constitucional. As presunções em Direito Tributário material jamais podem ser absolutas.

A regulação da imunidade no CTN presentemente é a seguinte:

“Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo

anterior, levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.”

Segundo o CTN, no caso de colação de bens ao capital de sociedades, somente o sócio que integralizou imóvel pode sair com ele na extinção, ou cisão, ou retirada. Ora, se o fato se dá decorridos anos e anos depois, a presunção de que a pessoa integralizou o capital da sociedade com imóveis, *somente para economizar o ITBI*, na entrada e na saída, é claramente abusiva. O que se quis evitar foi o *abuso de forma* jurídica, ou seja, fazer e desfazer um contrato de sociedade para evitar o ITBI.

Figuremos um exemplo. Carlos quer vender para João uma fazenda, mas não quer pagar o ITBI. Formam, então, uma sociedade por cotas para a criação e venda do gado. Carlos integraliza o seu capital com a fazenda, e João, com dinheiro de contado. Seis meses depois, distratam e desfazem a sociedade. Ao destinar os bens da sociedade entre os sócios, João fica com a fazenda, e Carlos, com o dinheiro, elidindo o pagamento do ITBI (negócio jurídico indireto). Ao invés de uma compra e venda de imóvel, um contrato de sociedade feito e desfeito.

Foi exatamente para evitar o *abuso das formas jurídicas de Direito Privado* que o Direito Tributário de quase todos os povos cultos permitiu ao legislador atribuir “efeitos próprios” aos institutos do Direito Privado. Mas isto não autoriza a chamada interpretação econômica nem o uso imoderado de presunções e ficções a ponto de ferir a justiça, a verdade e a igualdade, o bom-senso e a intenção reta das pessoas. Provando o particular que inexistiu má-fé, pode perfeitamente entrar com dinheiro e sair com imóveis.

Finalmente, à guisa de conclusão, não poderíamos deixar de mencionar o preceito imunitório do § 5º do art. 184 da CF, cuja redação segue: “§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis

desapropriados para fins de reforma agrária.” O texto, como se vê, é claro; sua interpretação entre nós, portanto, é muito menos controvertida. Apenas ressaltamos a incorreção do constituinte ao empregar o termo “são isentas”, pois a não incidência constitucionalmente qualificada é, sabemos, uma imunidade.

10.7. O imposto sobre serviços de qualquer natureza

A lei complementar para editar normas gerais de Direito Tributário, inclusive para estruturar os *atos geradores dos tributos e de suas espécies*, como está no art. 146, III, “a”, da CF, não implica *licença* para alterar as áreas tributáveis entregues constitucionalmente às pessoas políticas, caso contrário, seria inútil a Constituição.

No que tange ao ISS, nada mais verdadeiro.

Às luzes da nova Constituição, a questão dos serviços tributáveis deve ser, necessariamente, reinterpretada. É que na Constituição de 67, o seu art. 24, inciso II dizia competir aos Municípios instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”. A redação falava genericamente em serviços, sem nomeá-los. E, mais, dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e os Estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais. É o que não ocorre com a redação da Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de *transporte interestadual e intermunicipal* sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do Município). Houve, no plano constitucional, intensa mudança.

Urge que o Poder Judiciário assuma sua função de *intérprete da Constituição*, conferindo-lhe feição inteligível. É o caso de se dar ao art. 156, III, a interpretação que decorre do seu texto, como, por exemplo, fez a Suprema Corte ao editar a Súmula Vinculante nº 31. Com efeito, asseverando que o conceito de serviço, tal como promana no Direito privado, envolve uma *obrigação de fazer*, o Tribunal pontificou que: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Ora, andou bem o STF, porquanto

a locação, isso é mais do que evidente, envolve uma obrigação de dar ou de entregar, e não de fazer, e assim não se subsume ao campo de tributação entregue ao Município pela Carta de 1988 em tema de ISS.

Contudo, forçoso observar que o STF, paulatinamente, vem superando a distinção clássica entre obrigações de dar e obrigações de fazer para efeito de incidência do imposto municipal em tela. Afirma-se que “a classificação das obrigações em ‘obrigação de dar’, de ‘fazer’ e ‘não fazer’, tem cunho eminentemente civilista, [...] não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum *grano salis*”.¹¹ Nessa trilha, o Tribunal já consentiu com a cobrança de ISS sobre o denominado *leasing* financeiro¹² e, mais recentemente, sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde.¹³

Nada obstante, o *prestar serviços*, em determinadas configurações, envolve fricções em áreas próximas do ICMS e do IPI.

Assim, a oficina que conserta o carro, o caminhão, o trator, a geladeira, o televisor, as *máquinas em geral*, frequentemente *utiliza peças prontas* (que são mercadorias).

São as chamadas “operações mistas”, que envolvem serviços (obrigações de fazer) e fornecimento de peças. Todavia, o dar a peça é acessório. O prestador não se propõe a vender a peça e realizar o serviço, mas a “consertar”, implicando a utilização das peças. Predomina o *serviço*.

O mesmo se pode dizer do fornecimento de comida e bebidas em restaurantes, bares e similares. O usuário não contrata a compra de uma garrafa de *whisky*, de carnes, legumes e iguarias. Propõe ao prestador que lhe sirva uma dose de bebida, em copo adequado, com gelo ou soda, e um prato preparado com esmero e sabor. Contrata serviço (*facere*) e não uma venda (*dare*). A Constituição em nenhum momento autorizou o legislador complementar a incluir o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares na área do ICMS. O vício vem desde o Decreto-Lei nº 406/68. O Judiciário, no entanto, aceitou a violência do legislador contra a Constituição.

Quando compro um televisor (mercadoria), posso exigir que seja limpo,

sintonizado e que um técnico o instale e o ponha em funcionamento. Aí a predominância é dar o televisor em troca do preço (compra e venda). Os serviços são acessórios.

Se mando fazer uma cortina, sob especificação, com indicação do tecido e do estilo, estou contratando serviço e não comprando uma cortina pronta. Mas posso comprar um tapete, ou vidros, ou janelas e contratar o serviço de instalação (*facere*).

Às vezes, um industrial manda usinar uma peça para utilizá-la no artefato que industrializa. Contrata um serviço, mas serviço industrial, que se integra no processo de fabricação do produto final, a chamada industrialização por encomenda, hipótese em relação à qual o STF irá decidir sobre a incidência ou não do imposto no julgamento do RE nº 882.461/MG, com repercussão geral reconhecida.

Os exemplos são inumeráveis. Todos eles trazem à baila o avizinhamento dos fatos geradores desses três impostos. O IPI federal, o ICMS estadual e o IS municipal.

Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em “serviços definidos em lei complementar”, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF).

Nesse caso, conviria que a lista fosse *exemplificativa (numerus apertus)* para evitar o defeito de *restringir*, contra a Constituição, a competência do Município.

A opinião é *de lege ferenda*. STF e STJ mantêm firme a tese de que a lista é taxativa, embora admitam interpretação extensiva dos itens que a compõem para enquadrar serviços que lhes sejam correlatos. Tanto é assim que este último Tribunal, referindo-se ao Decreto-lei nº 406/68 (diploma precedente à Lei Complementar nº 116/2003, porém ainda com dispositivos em vigor) estatuiu, sob a sistemática dos recursos repetitivos – REsp nº 1.111.234/PR, Rel. Min. Eliana Calmon (Tema nº 132) – nos seguintes termos: “[...] é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres”. Tal entendimento, inclusive, culminou na edição da Súmula nº 424 por aquela Corte: “É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres”.

da lista anexa ao DL nº 406/1968 e à LC nº 56/1987”.

Convém meditar que hoje o povo brasileiro tornou-se *citadino*, embora ainda não seja cidadão (86% da população vive em cidades, algumas com feitiço de megalópoles). Neste século, 90% da população estará vivendo nas cidades e com uma consciência de cidadania mais acendrada. Que se percam os pruridos tutelares, este vexo de controlar e conter os Municípios, tidos por infantes que não sabem cuidar dos seus interesses. Vivemos na *urbe*, não no Estado ou na União. É nela que nos amontoamos, onde estão os problemas, a insegurança, a poluição, a falta d’água, os buracos na rua, as favelas, a má iluminação, a falta de coleta e tratamento de esgoto, as dificuldades de transportes; em suma, é nela que se desenvolvem as nossas “circunstâncias” sociopolíticas. Daí a necessidade de “desinfantilizar” o Município para que assuma plenamente as suas competências e responsabilidades.

10.8. As alíquotas do ISS

Pela Constituição de 1988, os Municípios fixam suas alíquotas, devendo a lei complementar, nos termos da redação original da Carta, sinalizar apenas as *alíquotas máximas* do imposto (o que, aliás, foi feito pela LC nº 116/2003 em seu art. 8º, II, no percentual de 5%). Explica-se a necessidade da lei complementar como veículo de contenção.

Todavia, às luzes do espírito federativo e da autonomia dos entes locais, esta deferência à lei complementar, em tema de alíquotas do ISS, era perfeitamente dispensável, porque o que ocorre é a guerra fiscal entre os Municípios, que reduzem alíquotas para atrair os prestadores das localidades fronteiriças. A competência deveria ser para fixar alíquotas mínimas ou, o que seria desejável, fixar as alíquotas uniformes em todo o território nacional.

Como que sensível a tal realidade, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 37, de 12.06.2002, alterando a redação do art. 156, § 3º, I, para estabelecer que à lei complementar também cabe fixar as alíquotas *mínimas* do imposto. Inobstante, a mesma Emenda inseriu no ADCT a regra provisória constante do art. 88, segundo a qual, enquanto não sobreviesse a lei complementar retrocogitada, a alíquota mínima do ISS seria o percentual de 2% (dois por cento).

exceto para os serviços dos itens 32, 33 e 34 da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e que são os de construção civil, obras semelhantes, engenharia, consultoria, serviços conexos, demolição, reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes e congêneres. Prescreveu ainda que é proibida a concessão de benefícios e incentivos fiscais que resultem em diminuir a alíquota mínima.

Somente mais de uma década depois, em 2016, foi promulgado o diploma normativo prescrito pela Emenda em questão. Cuida-se da Lei Complementar nº 157/2016, que, reproduzindo o que fora consagrado no ADCT, inseriu o art. 8º-A à LC nº 116/2003 para prever a alíquota mínima de 2% para o ISS, agora válida para todos os serviços, sem as exceções outrora arroladas. Dessa maneira, então, tem-se que entre as alíquotas de 2% e 5% os Municípios são livres para fixá-las.

Enfim, pela inserção do art. 8º-A, § 1º, na LC nº 116/2003, a LC nº 157/2016 também reiterou a impossibilidade de os Municípios concederem incentivos e benefícios fiscais que, por via transversa, culminem, “direta ou indiretamente, em carga tributária menor do que a decorrente da aplicação da alíquota mínima”. Não bastasse, para assegurar o acatamento ao comando, fez constar seu desrespeito dentre as hipóteses de improbidade administrativa, passível das seguintes sanções: “perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido” (art. 12, IV, da Lei nº 8.429/1992).

10.9. A Emenda nº 37/2002 e o ISS

Dita Emenda dispôs em seu art. 2º que o § 3º do art. 156 da Constituição Federal passa a ter a seguinte redação:

“§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III *docaput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Conforme dito no item anterior, o objetivo do inciso III é estancar, controlar a guerra fiscal entre os Municípios.

No tocante ao item I, vimos que, após a edição da LC nº 157/2016, a LC nº 116/2003, que já previa a alíquota máxima de 5% para o ISS, passou a prever também a alíquota mínima, 2%.

Quanto ao item II, revisitando a matéria, trata-se de autorização para isenção heterônoma como forma excepcional à regra geral de que a União não pode conceder isenção de tributo que não seja de sua competência (art. 151, II, CF). As exportações foram, enfim, exoneradas pela regra contida no art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/01.

-
- 1 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 330.
- 2 AGUIAR, Joaquim Castro. **Sistema tributário municipal**. 2. ed. Rio de Janeiro: J Konfino, 1971, p. 47.
- 3 HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Tradução Dino Jarach. Milano: A. Giuffrè 1956, p. 116
- 4 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 307-308.
- 5 RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: direito das coisas**. 4. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1972. v. 5, p. 18-19.
- 6 Nessa mesma linha, dispõe a Súmula nº 539 do STF: “é constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.”
- 7 Consoante dispõe o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001) em seu art. 7º, a alíquota do IPTU progressivo no tempo poderá, no máximo, dobrar de um ano para outro, respeitando-se o teto de 15%; outrossim, a cobrança majorada é permitida por não mais do que cinco anos consecutivos.
- 8 NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.) *et al.* **Tributos municipais – ISS, IPTU e contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 81.
- 9 Instrumento que consagra o preço do metro quadrado de terreno e de construção no Município, permitindo determinar o valor venal do imóvel sujeito ao imposto.
- 10 Súmula nº 160 do STJ: “é defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”
- 11 STF, RE nº 651.703/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 581), Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 26.04.2017.
- 12 STF, RE nº 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, *DJe* 05.03.2010.
- 13 STF, RE nº 651.703/PR, ob. cit. Embora, inicialmente, tenha o Supremo Tribunal Federal fixado tese segundo a qual “*As operadoras de planos de saúde e de seguro saúde realizam prestação de serviço sujeito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal*”, o teor do entendimento acabou alterado em sede de embargos de declaração. Compreendeu a Corte, nos termos do voto do Ministro Luiz Fux

vencedor por maioria, por excluir a expressão “*e de seguro saúde*”, pela delimitação do tema de repercussão geral, que apenas abrangia os planos de saúde (Tema nº 581).

A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

11.1. Formas de repartição das receitas tributárias: direta e indireta. **11.2.** Participação direta dos Estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação de impostos federais. **11.3.** Participação direta dos Municípios. **11.4.** O fundo ouro. **11.5.** Participações indiretas. **11.6.** O fundo compensatório. **11.7.** A vedação de “negociação”. **11.8.** O papel do Tribunal de Contas.

11.1. Formas de repartição das receitas tributárias: direta e indireta

Os artigos 157 e seguintes da Constituição cuidam do sistema federal de transferências fiscais. O Sistema Tributário de nossa Carta reserva a Seção VI à questão da repartição das receitas tributárias, ou seja, à partilha dos recursos arrecadados pelas pessoas políticas, restando suplantado o tratamento da matéria conferido pelo Título VI do Livro Primeiro do CTN.

Existem duas formas de participação de uma pessoa política no produto da arrecadação de outra: a direta e a indireta. A forma direta impõe uma relação simples. Exemplo: os Municípios fazem jus a 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS do Estado arrecadado em seus territórios. A forma indireta põe uma relação complexa: são formados *fundos* aos quais afluem parcelas de receitas de dados impostos. Depois, são rateados entre os partícipes beneficiários segundo critérios legais preestabelecidos.

A Constituição de 1988 adotou as duas formas ou fórmulas, estabelecendo um complicado sistema de transferências fiscais entre as pessoas políticas que convivem na Federação.

De observar que esta questão da repartição de receitas fiscais ou, noutro giro, das participações das pessoas políticas no produto da arrecadação das outras, não tem absolutamente nenhum nexos com o Direito Tributário. Em verdade são relações intergovernamentais, que de modo algum dizem respeito aos contribuintes. A inclusão

da seção ou, por outro lado, do assunto por ela versado, no Capítulo do Sistema Tributário, constitui evidente equívoco. Deveria ser aberto um capítulo para o sistema federal de transferências fiscais, de modo a dar melhor sistematização ao texto constitucional, ou então encartar o tema no Capítulo II do Título VI, que cuida das Finanças Públicas. Certo é que, por comodismo ou falta de sistemática, deixou-se a constituinte levar pela tradição atécnica e repetiu o erro já existente na Carta outorgada de 1967.

11.2. Participação direta dos Estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação de impostos federais

O Estado-Membro e o Distrito Federal têm direito:

- A) ao imposto de renda federal arrecadado na fonte sobre os vencimentos e proventos dos seus funcionários (administração direta, autarquias e fundações) e ao imposto de renda federal arrecadado na fonte sobre os rendimentos pagos pelo Estado (administração direta, autarquias e fundações) a *qualquer título*. Certamente, o maior volume de recursos previstos decorrerá dos rendimentos pagos aos tomadores de títulos públicos estaduais e dos pagamentos aos funcionários.¹ Em suma, o imposto de renda na fonte sobre rendimentos que couber ao Estado-Membro reter (obrigação de fazer) a ele pertence;²
- B) a vinte por cento do produto da arrecadação dos impostos que vierem a ser criados pela União com base na competência residual do art. 154, I.

11.3. Participação direta dos Municípios

Aos Municípios pertencem:

- A) o imposto de renda retido na fonte nas mesmas condições previstas para o Estado;
- B) cinquenta por cento do ITR federal, relativamente aos imóveis rurais situados em seus territórios, desde que não assuma a capacidade ativa tributária, pois, se firmado o Convênio, passam a cobrar o ITR e ter direito a 100% da

arrecadação;

- C) cinquenta por cento do IPVA estadual, relativamente aos veículos licenciados em seus territórios;
- D) vinte e cinco por cento do ICMS estadual, distribuídos desse montante três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado arrecadado em cada Município, e até um quarto conforme dispuser lei estadual.

11.4. O fundo ouro

Estados e Municípios participam, respectivamente, em 30 e 70% do IOF sobre ouro – quando definido como ativo financeiro – conforme a sua origem, a teor do art. 153, § 5º, I e II.

11.5. Participações indiretas

Existem três fundos: o Fundo de Participação dos Estados (FPE), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e os Fundos Constitucionais de Financiamento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO).

Estes fundos são formados por recursos provenientes do produto da arrecadação global dos seguintes impostos federais:

- A) Imposto de Renda, excluída a participação direta dos Estados e Municípios no mesmo;
- B) Imposto sobre Produtos Industrializados.

A divisão do “bolo fiscal” formado por estes impostos se faz na seguinte proporção:

- A) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento + um por cento que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano + um por cento que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano ao FPE;
- B) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao FPM;
- C) três por cento para os Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE e FCO).

FCO).

Total dos recursos do IR e do IPI comprometidos com os fundos: 49% (quarenta e nove por cento), ou seja, quase a metade do produto da arrecadação desses impostos, excluídas as participações diretas dos Estados e Municípios no IR federal (por eles retido na fonte).

Além disso, o aumento expressivo de tributos denominados *contribuições*, mas com verdadeira alma de impostos, levou – como já referimos anteriormente – à deturpação do sistema, com justas reivindicações dos Estados para participarem do montante arrecadado. Foi o que ocorreu com a CIDE-Combustíveis, do art. 177, § 4º da CF/88: por força do art. 159, III, a União deve entregar 29% (vinte e nove por cento) do produto da arrecadação aos Estados e ao Distrito Federal; os Estados, por sua vez, devem repassar 25% do valor que receberem aos seus Municípios (§ 3º), cabendo, em todo caso, aos destinatários dos recursos, aplicá-los no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Foi promulgada pelo Presidente da República a Lei Complementar nº 143/2013, a qual dispôs sobre os novos critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE. A lei é bastante detalhista no que se refere à distribuição das participações dos Estados (FPE), não alterando a distribuição do fundo dos Municípios. Em breve sumário, as novas regras de distribuição valeram até o final de 2015. A partir de 2016, cada Estado recebe o valor mínimo recebido no ano anterior, com a correção monetária medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), com o acréscimo de 75% (setenta e cinco por cento) da variação do PIB brasileiro aferida nos dois anos anteriores ao pagamento. Se houver excedente, ele será distribuído tendo como critério a população do Estado e sua respectiva renda *per capita*.

11.6. O fundo compensatório

Existe um fundo de compensação aos Estados por suas exportações imunes ao ICMS. A União deve entregar, do produto da arrecadação do IPI, 10% (dez por cento) aos Estados, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações. Todavia,

nenhum Estado poderá, individualmente, receber mais de 20% (vinte por cento) desses 10% (dez por cento). Alcançado este limite, o restante cabente ao Estado que alcançar o índice (certamente São Paulo) será rateado entre os demais Estados, proporcionalmente à sua força exportadora. Mas cada Estado entregará aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) do que receberem pelo *export-drive*, isto é, do que receberem por força do mecanismo previsto no inciso II do art. 159.

Na Lei Complementar nº 143/2013, foi inserido, por meio de emenda parlamentar, o art. 5º que dispunha que *eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidirão apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse do FPE e do FPM*. Este artigo foi vetado pela Presidência da República sob o pífio argumento de que “... a descon sideração de eventuais desonerações do cálculo deste produto é inconstitucional”. Sabe-se que os impostos da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza têm distribuição vinculada a fundos estaduais e municipais (art. 159 da CF). Não são impostos exclusivos da União Federal. Cabe-lhe a arrecadação e fiscalização, todavia parte destes impostos compõem fundos específicos.

Toda e qualquer política da União Federal no sentido de diminuir ou suprimir a arrecadação desses dois impostos atingem os fundos que são destinados a Estados, Distrito Federal e Municípios. A assertiva do art. 5º da Lei Complementar era justamente findar com o excessivo beneplácito que a União Federal faz com o “chapéu alheio”. Chance preciosa desperdiçada pelo Congresso Nacional que não afastou o veto presidencial.

11.7. A vedação de “negociação”

O art. 160 veda à União Federal reter ou criar qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos cabentes a Estados e Municípios. Isto é, o artigo proíbe a “negociação política” na entrega das parcelas, sob as penas da lei, providência de resto salutar, pois o Governo Federal sempre usou o processo de entrega dessas parcelas para obter vantagens políticas e, quem sabe, econômicas, favorecendo a corrupção, em benefício de uns poucos.

Todavia, a vedação não impede a União de condicionar a entrega dos recursos ao pagamento dos seus créditos contra Estados e Municípios, assim como ao emprego dos percentuais constitucionais mínimos em ações e serviços de saúde (art. 160, parágrafo único).

Os arts. 161 e 162 reforçam o sistema.

“Art. 161. Cabe à lei complementar:

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II – estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

III – dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.”

11.8. O papel do Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação, retirando do Executivo Federal a manipulação da matéria. Cabe ao Executivo Federal, apenas, cumprir as determinações da Constituição. O sistema de repartição dos impostos e o sistema de repartição dos produtos quebraram o *centralismo fiscal* da União Federal, promovendo uma melhor distribuição de recursos entre as pessoas políticas da Federação e obrigando, de sobredobro, o Executivo Federal a diminuir a sua ingerência no organismo federativo, que se

agigantara durante os 21 anos da ditadura militar (1964 a 1985), a mais longa de nossa história e, queira Deus, a última.

-
- 1 Veja-se que, para a Suprema Corte, “o art. 157, inciso I, da Constituição Federal, dispõe acerca da destinação aos estados do produto de arrecadação do IRPF, não contempla os pagamentos originados das estatais, integrantes da Administração Pública Indireta, não cabendo interpretação ampliativa”. STF AgR-ACO nº 571/SP, Rel. Ministro Dias Toffoli, *DJe* 03.04.2017.
 - 2 Curioso destacar que o STF possui jurisprudência consolidada no sentido de que “compete à Justiça comum estadual processar e julgar causas alusivas à parcela do imposto de renda retido na fonte pertencente ao Estado-membro, porque ausente o interesse da União” (Tema nº 572). O entendimento foi, inclusive, ratificado com repercussão geral no julgamento do RE nº 684.169/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, *DJe* 23.10.2012. Nesse mesmo sentido, é de ver também a Súmula nº 447 do STJ: “Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores”.



O DIREITO TRIBUTÁRIO QUE ESTÁ NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E NAS LEIS COMPLEMENTARES SUBSEQUENTES

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1. Advertência prévia sobre o conteúdo compromissório do CTN 1.2. O Sistema Tributário Nacional. 1.3. O caráter jurídico do CTN – Lei complementar *ratione materiae*. 1.4. O Sistema Tributário e a Federação. 1.5. Os dois livros do CTN.

1.1. Advertência prévia sobre o conteúdo compromissório do CTN

O Código Tributário Nacional foi, quando introduzido em nosso ordenamento jurídico, um monumento da mais alta importância. Contudo, passados mais de cinquenta anos, está a exigir profundas alterações.

Em sua estrutura básica é uma condensação de teses doutrinárias patrocinadas por autores europeus, cujos sistemas jurídicos diferem do nosso, e que introjetamos em nossa ordenação em vista dos profundos conhecimentos que os nossos juristas tinham dessas teses peregrinas.

Essencialmente o CTN optou por estruturar a obrigação tributária com esboço da ideia de que a sua adoção, segundo a teoria geral das obrigações, serviria de anteparo às *relações de poder*, que sempre estiveram na raiz da imposição tributária.

Todavia, acolheu na parte do lançamento a influência da teoria procedimentalista, que finca pé na tese da função administrativa como fonte do *crédito tributário*, privilegiando o Estado.

O CTN é um documento compromissório, acomodando tendências contrapostas. Por isso, ao longo do seu estudo, teremos a oportunidade de verificar o eclodir de suas contradições, a exigir demasiados esforços de harmonização.

Além disso, ainda não se meditou suficientemente sobre a dilargada intrusão do Poder Judiciário na conceituação dos fatos jurídicos e na formação, suspensão e extinção do crédito tributário, a partir do princípio do monopólio da jurisdição

(heterocontrole da tributação), fenômeno que, noutras plagas, mormente na Europa, não ocorre com a intensidade e as características aqui ocorrentes.

Isto posto, o nosso estudo levará em conta estas *clivagens*, tão nossas.

O CTN e seus redatores viram-se obrigados a construir a tese de que o lançamento é um procedimento tendente (a) a verificar a ocorrência do fato gerador, tendo por função (b) constituir o crédito tributário, conferindo-lhe exigibilidade.

A tese, em rigor, desembocaria na conclusão de que nenhum tributo é exigível senão depois de lançado, o que é totalmente inverídico. A maioria dos tributos é exigível do contribuinte ou responsável com base exclusivamente na lei (tributos sujeitos a homologação do pagamento). O lançamento não é procedimento (função administrativa), mas ato jurídico administrativo simples. A consideração de uma *homologação tácita* do lançamento pelo decurso do tempo, a seu turno, não passa de ficção, pois não se homologa por omissão, ato administrativo inexistente. A homologação sobre não ser lançamento ratifica ato do contribuinte.

Na Europa, só para exemplificar, inexistiu até 1920 o controle de constitucionalidade das leis, inclusive das tributárias. Ao Legislativo se conferia sem contraste, a não ser o do autocontrole, o poder de instituir os tributos, e à Administração, o poder de impô-los e revê-los por tribunais exclusivamente administrativos. No Brasil, ao contrário, a intrusão do Judiciário no afazer administrativo sempre foi intensa, em razão do monopólio da jurisdição, do controle da constitucionalidade das leis em abstrato (ação direta) e em concreto (controle difuso), ademais do heterocontrole dos atos administrativos, mormente os tributários, pelo Poder Judiciário. A função administrativa, tão importante na Europa, na gênese da tributação, entre nós nunca é definitiva e está sujeita a severos controles.

Ocorre, então, no CTN, um sincretismo que muitas vezes se degenera em Algaravia doutrinária. A obrigação de dar coisa certa, no caso pecúnia, que no Direito Privado extingue-se com o pagamento, no Direito Tributário nada extingue. À caducidade do direito de crédito e à prescrição da ação de cobrança reconduzem-se as formas de extinção da obrigação tributária. E, quando não é assim, o Judiciário, a partir de sua supremacia sobre o Poder Legislativo, que cria a lei, e sobre a Administração, que a aplica *ex officio*, interfere para declarar a inexistência da obrigação ou a nulidade das

leis e atos administrativos donde promanam as exigências fiscais, extinguindo em juízo a obrigação e o crédito tributários.

Não obstante, a partir do CTN foi possível compreender e abarcar com espírito sistemático o contundente fenômeno da tributação. As críticas que lhe são feitas buscam unicamente aperfeiçoar o seu entendimento e, depois, a sua redação. Sem ele seria pior.

O Direito Tributário, parcela do Direito Financeiro, nasceu estudado e sistematizado por financistas (economistas) e regrado pelo Direito Administrativo (Direito do Estado). Era visto como atributo da soberania, se não do príncipe, da Nação (Potestade), como que *poder de polícia*. Não foi a *tipicidade* que o fez próximo do Direito Penal, como decorrência ou epifenômeno da legalidade (*nullum crimen, nulla poena, sine lege*), mas o poder de apenar e tributar atribuídos ao Estado (*jus puniendi e jus tributandi*).

O primeiro Código Tributário do mundo ocidental surgiu apenas em 1919, na Alemanha. Com Nawiaski, Hensel e Blumenstein insinua-se a tese de que o dever de pagar tributos decorre de uma *obrigação* (teoria da igualdade entre as partes sob a égide da lei). É na Itália, entretanto, com Pugliese, Berliri e A. D. Giannini, que a tese de uma relação jurídica obrigacional entre o Estado e o contribuinte ganha foros de universalidade, numa tentativa consistente de pôr cobro às demasias do *poder de tributar*, puxando-o para o campo civilista da Teoria da Obrigação.

Dita teorização, nobre no intuito, mas fraca no campo da pragmática, gerou críticas. De fato, causa espécie, mormente nos impostos, uma obrigação em que o Estado tem apenas o dever de receber (e de privilegiar o seu crédito), criando um vero Direito Administrativo Tributário donde tira todas as vantagens (como é o caso ainda hoje no Brasil).

Presentemente tende a prevalecer com Kruse e Tipke na Alemanha, Buchanan nos Estados Unidos e Misabel Derzi, Ricardo Lobo Torres e Geraldo Ataliba no Brasil, a Teoria da *Principiologia Constitucional*. A tributação ou o poder de tributar limitados pelos valores positivados da *igualdade, liberdade, propriedade, proporcionalidade e razoabilidade* acima da relação jurídico-tributária. O fenômeno político das *maiorias parlamentares*, quer no parlamentarismo, quer no

presidencialismo, torna o *parlamento* instrumento do governo (necessariamente ele não é mais o anteparo do povo em face do poder de tributar). Aliás, vem ocorrendo o contrário. É ele o próprio poder de tributar, às vezes desarrazoado, injusto e desigual...

Somente a prevalência da *Constituição Democrática* detém o poder de tributar, a partir dos princípios dirigentes, sob supervisão jurisdicional.

É por isso que as escolas modernas funcionalistas ou procedimentalistas mais não são que o surgimento da ideologia da *supremacia do Estado*.

O CTN reflete esta ambiguidade que não é de hoje. O seu texto é clara demonstração do entrelaço entre a liberdade e o *jus tributandi* do Estado, como afirmamos nesta obra em vários sítios.

Sobre o assunto, mas insistindo na formação dos juristas brasileiros, nossos prógonos em matéria tributária, há uma extensa resenha em Ricardo de Azevedo Cretton.¹ Vejamos alguns trechos:

“Nas décadas de 50 e 60, as marcantes influências da teoria da obrigação relacional tributária vincaram o pensamento de nossos tributaristas, sendo visíveis traços de A. D. Giannini, Berliri, Nawiaski e Vanoni nas obras de Rubens Gomes de Sousa, elaborador maior do CTN de 1966, de Gilberto Ulhôa Canto, importante partícipe da reforma tributária de 1965/66 e em muitas ocasiões, e de Carlos da Rocha Guimarães, lúcido e abalizado analista dos problemas teóricos e práticos da especialidade, que aborda com a solidez do privatista que também é. Em Aliomar Baleeiro, veem-se projetadas ideias de Grizioti, assim como Amílcar de Araújo Falcão foi buscar inspiração em Hensel e Jarach.

Contudo, tais influências da doutrina estrangeira, mormente da italiana, foram por vezes aqui assimiladas com o ‘sinal trocado’, ensejando desdobramentos contraditórios superados, como, v.g., a definição de ‘tributo’ do art. 3º do CTN, tomada da 1ª fase de Berliri e cuja incompletude não permite estendê-la a outros ingressos, de natureza não tributária. Ou os inúmeros equívocos e erros dos dispositivos do CTN (arts. 107/112, dentre outros), que pretendem balizar a tarefa interpretativa, livre por princípio, e cuja crítica demolidora procedeu. Ou a aparente

(porque dissecada, conciliada e ultrapassada pelo esforço doutrinário) indecisão conceitual a que nos relega a leitura dos arts. 113, § 1º, e 142, do CTN, possibilitando, à primeira vista, amparar quer os que, como a maioria, sustentam nascer a obrigação tributária principal (e o crédito nela ínsito) no momento do fato gerador, quer os que querem, como os procedimentalistas, que surja este (o crédito) somente com o lançamento. Ou (para encerrar os exemplos) a translação, para cá, da noção de fato gerador complessivo, pendente, continuado, que se prestou, em leis do Imposto de Renda de última hora, a tantas violações do princípio da segurança jurídica e da não surpresa, e seus consectários (irretroatividade, anterioridade etc.).

[...]

A teoria procedimentalista encontrou seu atual defensor, entre nós, na respeitada lavra do estudioso Prof. Aurélio Pitanga Seixas Filho, que, invocando lições de Alessi, Allorio, Perez de Ayalla (*sic*) e, dentre tantos outros, Marco Aurélio Greco e administrativistas do porte de Celso Antônio Bandeira de Mello, parte da ideia de potestade administrativa do Fisco, com seus poderes-deveres (de origem legal) inalienáveis, intransmissíveis, irrenunciáveis, imprescritíveis e insuscetíveis de modificação pelo titular, para eleger a função fiscal e os procedimentos relativos a seu exercício como fundamentos da teoria da relação jurídico-administrativa não obrigacional (relação de poder, nos períodos autocráticos), que caracterizaria a relação tributária. O Fisco não exercitaria um direito, mas, discricionariamente, uma potestade; e o sujeito passivo teria o dever de pagar.”

1.2. O Sistema Tributário Nacional

O artigo 1º da Lei nº 5.172, de 25.10.1966, dispõe:

“Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no art. 5º, XV, “b”, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.”

Essa Lei, com suas alterações, por determinação do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967 (*DOU* de 14.03.1967), passou a denominar-se *Código Tributário Nacional*.

1.3. O caráter jurídico do CTN – Lei complementar *ratione materiae*

A referência do CTN é a Constituição de 1946, emendada em sua parcela tributária pela Emenda nº 18, de 01.12.1965.

Hoje, vivemos sob a égide da Constituição de 1988, suas emendas e inúmeras leis complementares da Constituição, àquela época formalmente inexistentes. Com efeito, a CF/46 não continha em seu processo legislativo as “leis complementares”, com *quorum* qualificado de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional, que é bicameral: Câmara dos Deputados e Senado Federal.

A Lei nº 5.172/66, segundo sua ementa, dispõe “sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”.

Como se vê, surdiu no mundo jurídico como lei ordinária. Ocorre que, ao dispor, desde então, sobre matérias que hoje são privativas de lei complementar, tem-se por assente que é uma lei complementar *ratione materiae*. Significa que suas regras somente podem ser alteradas por outras leis complementares da Constituição.

Desde a sua ementa, vê-se que a ambição do Código era mesmo submeter ao seu império normativo as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios, façanha que hoje só é possível de ser realizada pela Constituição Federal e suas respectivas leis complementares, pois no regime federal os Estados partícipes do pacto gozam de autonomia legislativa. São ordens jurídicas parciais sob o império da Constituição, que a todos se superpõe.

1.4. O Sistema Tributário e a Federação

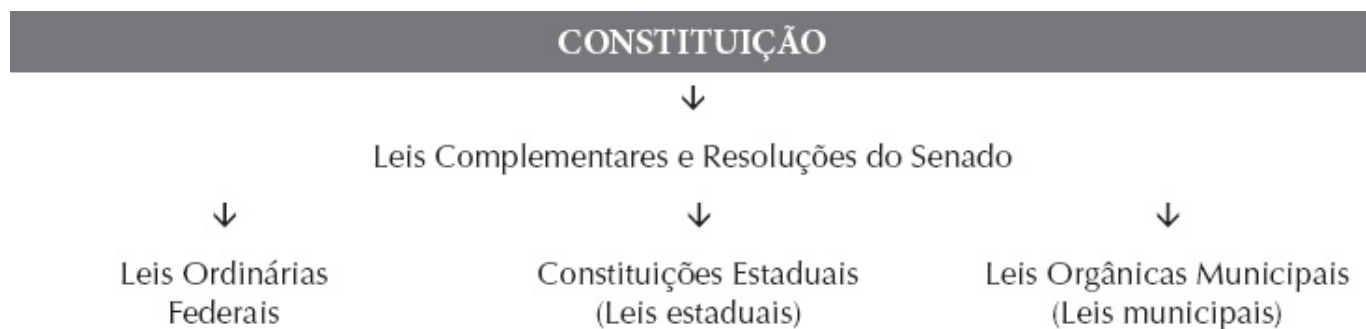
O art. 2º do CTN dá-nos a ideia de um conjunto normativo complexo, reflexo da organização política federal que empolga o Estado brasileiro, com três ordens de governo dotadas de autonomia.

“Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.”

Temos, então, como ápice do sistema tributário, a Constituição. A partir dela, de cima para baixo, os entes normativos extraem os seus respectivos fundamentos de validade. O sistema é piramidal.

União, Estados e Municípios recebem diretamente da Constituição as suas competências e as limitações a tais competências e exercitam-nas mediante a emissão de leis ordinárias (a União, em certas circunstâncias, mediante leis complementares tópicas).

Todos, porém, devem obedecer às normas gerais *veiculadas pelo Código Tributário Nacional* e leis complementares subsequentes. As leis complementares da Constituição condicionam as leis federais, estaduais e municipais nas matérias versadas pelas normas gerais.



1.5. Os dois livros do CTN

O CTN está dividido em dois livros.

O Livro Primeiro cuida do sistema tributário nacional, do conceito jurídico de tributo e de suas espécies, da competência tributária e de suas limitações, dos impostos agrupados por áreas de incidência referenciadas economicamente, das taxas e da contribuição de melhoria e das distribuições das receitas tributárias, prefigurando o sistema tributário da Constituição de 1967. A Emenda nº 18 à Constituição de 1946 e o CTN como que prepararam a Carta de 1967. São

documentos de ligação entre duas eras jurídicas, circunstância que não pode ser olvidada.

O Livro Segundo cuida das normas gerais de Direito Tributário, da legislação tributária, sua aplicação, interpretação e integração, da obrigação tributária, do lançamento, da administração tributária, das preferências e privilégios da Fazenda Pública.

-
- ¹ CRETTON, Ricardo de Azevedo. A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 10, p. 34-43, jul. 1996.



O CONCEITO DE TRIBUTO

2.1. A necessidade de o Estado cobrar tributos. **2.2.** O conceito jurídico de tributo. **2.3.** O tributo no quadro de receitas do Estado. **2.4.** A expansividade do conceito de tributo no Direito brasileiro. **2.5.** O tributo como norma jurídica. **2.6.** A importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência tributária. **2.7.** A complexidade das fórmulas de cálculo do tributo devido. **2.8.** Os equívocos da doutrina tradicional na consideração do fato gerador dos tributos. **2.9.** A estática e a dinâmica da norma tributária – A fenomenologia da incidência da norma tributária. **2.10.** O conceito de tributo no Direito brasileiro, sua excelência dogmática. **2.11.** O tributo como obrigação.

2.1. A necessidade de o Estado cobrar tributos

Em patamar anterior ao lógico-jurídico, sobre o qual discorreremos, Hugo de Brito Machado¹ explica a *necessidade do tributo*. Confira-se:

“No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido o *conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins*.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.”

2.2. O conceito jurídico de tributo

O conceito de tributo no Direito Tributário brasileiro é primoroso e desvela a mecânica da imposição tributária, pedra fundamental da disciplina. Dá-se transcrito o art. 3º do CTN:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

2.3. O tributo no quadro de receitas do Estado

Impende, antes de tudo, indagar a razão jurídica mercê da qual, nas mais diversas circunstâncias, o Estado absorve valores pecuniários. Falemos, em primeiro lugar, dos *contratos*.

Um grupo bastante grande de receitas estatais tem por causa negócios jurídicos celebrados pelo Estado, com maior ou menor influxo publicístico (no campo do Direito Administrativo, há todo um capítulo dedicado aos contratos administrativos). Alugueres, certas doações, juros, laudêmios, foros e os mais diversos preços encontram causa jurídica e legitimidade nos contratos que o Estado celebra. O mesmo ocorre nos contratos de venda e mútuo e nas operações de crédito que o Estado entabula.

Em segundo lugar, tirando as simples entradas de caixa (finanças, cauções, depósitos etc.), há que mencionar *as multas* impostas e percebidas pelo Estado a título de sanção. Aqui, a causa das receitas é o *jus puniendi* de que é titular o Estado. A prática do ilícito, cujo conceito é *ser ato de descumprimento de dever legal*, muitas vezes acarreta a aplicação de uma sanção de natureza pecuniária, a multa, que, uma vez paga, é *receita*.

Em terceiro lugar, comparecem as *indenizações*. Todo ato de lesão ao patrimônio público deve ser reparado. Quando a reparação é ou se converte em prestação pecuniária, sua percepção pelo Estado caracteriza um tipo de receita ancorada em “causa” perfeitamente identificada (irrelevante que, sob o ponto de vista econômico, haja apenas uma recomposição do patrimônio estatal envolvendo uma simples mutação patrimonial, no dizer dos contabilistas).

Em quarto lugar, pontificam as adjudicações (butins de guerra, confiscos permitidos, apropriações de bens vacantes) ao ativo estatal, que possuem, em termos de classificação, validade puramente formal. A adjudicação é mais instrumento, veículo, meio, do que propriamente causa. Via de regra, as adjudicações se dão, é o caso do confisco, a título de ressarcimento por danos causados ao erário ou à guisa de sanção pela prática de ilícitos. Em razão disso, autores há que subsumem ditas receitas – quando em dinheiro, é claro – ou nas multas, ou nas indenizações. Salvam a classificação as apropriações de bens vagos, em pecúnia, que possuem especificidade indiscutível. O dinheiro apropriado o é por ser *res derelicta* ou *res nullius*.

Isto exposto, é bom frisar que, afora ditas *fórmulas*, somente uma outra remanesce a viabilizar em favor do Príncipe, do Estado, a percepção de meios pecuniários: *a fórmula tributária*.

2.4. A expansividade do conceito de tributo no Direito brasileiro

Se o Estado, tirante a sua condição de contratante ou donatário, não está nem arrecadando bens pecuniários vacantes, nem recebendo multas, nem sendo indenizado em tempo de guerra ou paz, nem percebendo pecúnia *ex contractu*, tudo o mais que entra como receita, excluídas as entradas de caixa, tais como cauções e fianças, ou é *tributo*, ou é enriquecimento sem causa. A questão é de ontologia jurídica, e não de técnica legislativa.

O tributo legitima-se e diferencia-se das prestações pecuniárias e apropriações até agora referidas em função, precisamente, de sua *hipótese de fato* relacionada ao preceito. *Tributo* é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de *pessoa por ele indicada*, tendo por causa um *fato lícito*, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do

Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).

Extrema-se da *indenização* porque esta, embora também prevista em lei, tem por razão de ser prévia e comprovada *lesão ao patrimônio alheio, inclusive ao estatal*.

Contrapõe-se às prestações pecuniárias contratuais ou de *jus gestionis* porque tais receitas decorrem de acordos de vontades (contrato). Enquanto o tributo é unilateralmente previsto em lei, o objeto de tais obrigações é ajustado *ex voluntate*, tendo por mira múltiplas situações (aluguel ou venda de coisas, contratos de mútuo, aplicações financeiras, prestações de serviços etc.).

Distingue-se o *tributo* de outros deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro obrigatório automobilístico) ou da obrigação de alimentar porque, nesses casos, o credor é pessoa *jurídica de Direito Privado* ou *pessoa natural*, e também porque a cobrança, em tais casos, não é feita mediante *atividade administrativa plenamente vinculada à lei*.

Embora os contratos extraiam sua força das leis que lhes traçam o perfil ou, pelo menos, lhes atribuem os requisitos mínimos (contratos inominados), quando se diz que o tributo decorre da lei, e as obrigações convencionais, de contratos, está se querendo dizer que o tributo é decorrente de fato unilateralmente previsto, e a obrigação convencional, de fato lícito multilateralmente acordado. Um é *ex lege* (nesse sentido), o outro é *ex voluntate*.

O tributo, finalmente, distingue-se das apropriações de dinheiro abandonado porque aí o fato, embora lícito e acontratual, não é causador de relação jurídica. Com efeito, a existência de dinheiro na condição *res nullius* ou *res derelicta* não é fundamento, razão, hipótese, causa de obrigação. Em virtude desse fato, ninguém fica obrigado (dever jurídico) a uma prestação pecuniária, situação comum à multa, à indenização, ao tributo e às obrigações convencionais. Ao contrário, a existência de bens vagos, quando dinheiro, enseja tão somente a sua adjudicação ao Estado, *ex lege*, mediante ato de apropriação (ato do Estado). Em suma, sendo o tributo, antes de mais nada, uma prestação pecuniária, distingue-se da apropriação porque esta não o é (prestação pecuniária, implicando a figura do sujeito passivo). A cláusula “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” não significa que se possa pagar com cabras ou

queijos o tributo devido. Significa, no sistema do Código Tributário Nacional, pagar com selos e estampilhas, com títulos da dívida pública caso exista lei autorizativa para tanto (hipótese em que se opera a compensação de valores), ou, ainda, com bens *imóveis*.²

Concluindo, o que entrar em dinheiro na burra estatal sob a forma de prestação pecuniária – o que exclui as entradas de caixa (fianças, cauções) e as apropriações – que não seja indenização, multa ou contrato (aluguel, juro, foro, laudêmio, preço) só pode ser tributo.

O que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica. Por isso mesmo o CTN, no art. 4º, dispõe que:

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.”

Por outro lado, a *essência jurídica* do tributo é ser *prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato)*. Intuitivo, também, que a prestação pecuniária, no caso do tributo, não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções), admitindo cobrança administrativa.

Sendo tal, a prestação pecuniária será tributo e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas complementares.

O momento jurídico para a apreensão do conceito de tributo é o da imposição do dever. É nesse momento que se apropósito o exame de sua natureza.

Cabe aqui gizar que o tributo, nas sociedades ocidentais praticantes da democracia, é matéria sob estrita reserva de lei em sentido formal e material. Daí o prestígio do princípio da legalidade, de que é corolário o princípio da tipicidade (ou da minuciosa determinação estrutural e conceitual do tributo). Vale dizer: o

legislador, só ele, faz a lei tributária. E, em a fazendo, deve dizer com clareza quais são os seus elementos, retirando ao aplicador da lei todo e qualquer subjetivismo. O tributo deve nascer de um *fato-tipo*, um fato *tipificado*.

Entretanto, para se saber o que é tipo, é preciso, antes, conhecer a estrutura formal da norma tributária. Enfrentemos o tema, mirando o conceito de tributo.

2.5. O tributo como norma jurídica

Por oportuno, a compreensão estruturalista da *norma tributária* é importante para a análise do assunto. Vamos, então, traduzir o tributo como *norma jurídica*.

A norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana. O Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo (USP), aderindo à terminologia de Carlos Cossio, vê a norma jurídico-tributária dividida classicamente em duas partes: *hipótese endonormativa* e *consequência endonormativa*. O renomado professor paulistano define as hipóteses das normas tributárias, a que chama de *endonormas tributárias*, como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador). Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o *material*, o fato em si; o *temporal*, determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o *fato jurígeno* já materialmente descrito; o *espacial*, indicativo das condições de lugar em que o fato ocorre. Nas consequências, enxerga dois critérios, a saber:

- a) o pessoal, que determina os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica decorrente da realização do suposto (hipótese de incidência); e
- b) o quantitativo, que esclarece o *modo* pelo qual será estabelecido o *conteúdo* dever jurídico (base de cálculo e alíquotas).³

Entende Barros Carvalho que o desenho normativo por ele apresentado é suficiente para o entendimento da fenomenologia da tributação, já que “nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido, por

virtude do acontecimento do *suposto*. Tendo ciência de que existe uma relação jurídica, sabendo quem são os sujeitos do vínculo e tendo meios para determinar o conteúdo do dever jurídico cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo, de nenhum outro elemento será necessário cogitar, posto que está completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta a disciplina dos comportamentos humanos”.

Para o mestre paulistano, a estrutura normativa não está na lei, mas na *proposição que o Direito Positivo* projeta e que o jurista, utilizando seu equipamento lógico-dedutivo, descobre quando descreve o direito. A sua linguagem, dele, é a do dever-ser. A lei, os sistemas jurídicos são diretivos. Extrair o dever-ser (*sollen*) do ser (*sein*) é a função principal da Ciência do Direito.

Para melhor explicitar o pensamento de Barros Carvalho, fez-se o quadro abaixo, que é a melhor tentativa gráfica referente ao imposto predial urbano brasileiro.

Esta é, talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária.

ENDONORMA TRIBUTÁRIA (NORMA TRIBUTÁRIA)	
Hipótese de incidência	Consequência ou comando
Critério material – ser proprietário ou possuidor de imóvel Critério temporal – durante determinado lapso de tempo de um ano-calendário Critério espacial – nos limites urbanos de um Município brasileiro	Critério pessoal – sujeito ativo: o Município da situação do imóvel; sujeito passivo: o proprietário ou possuidor (a posse como expressão do domínio) Critério quantitativo – o valor venal do imóvel, com base de cálculo sujeitada às alíquotas previstas na legislação local

2.6. A importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência tributária

Em linhas gerais, concordamos com ela. Divergimos, porém, na terminologia, porquanto ao invés de “critérios” utilizamos o termo *aspecto* para qualificar as facetas da *hipótese* e da *consequência* da norma jurídico-tributária. Outrossim, acrescentamos algumas modificações ao desenho normativo do Prof. Barros

Carvalho.

A rigor, ao lado dos aspectos *material, temporal e espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um aspecto pessoal. É que o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar” ou “fazer”) está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. O aspecto pessoal da hipótese de incidência é importante, apresentando diversas serventias. Assim, para a percepção da *capacidade contributiva*, para a graduação da *progressividade*, para a *consideração do ilícito fiscal* e da *responsabilização*, para o reconhecimento das isenções e imunidades *subjetivas*, só para exemplificar.⁴

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, cogita-se do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese, seria realmente mais complicado explicar por que “A” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não tenha realizado a “hipótese de incidência”. Ora, se as consequências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se apropositam em razão da ocorrência do fato gerador, como, com efeito, é possível a uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito?

A resposta fica mais inteligível se se considerar a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência (aspecto pessoal) diversa da pessoa destinatária do dever, como *sujeito passivo* da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da situação jurígena (do suposto). Há que se considerar os dois momentos dentro da autonomia que logicamente exibem. A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a qualifica em termos de referência pessoal (aspecto pessoal da hipótese), e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescritor da norma, como diria Vilanova, suporta o dever de contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica). Ocorre apenas que, na *sujeição passiva direta*, a pessoa envolvida na hipótese da norma é a mesma que, no mandamento ou consequência, suporta o dever e, na *sujeição passiva “indireta”*, *são diversas*. No primeiro caso, “A” pratica ou está envolvida com a hipótese de incidência e, por isso mesmo, é o sujeito passivo do dever. No segundo caso, “A” pratica o “fato gerador”,

mas quem paga o “tributo gerado” é “B”. “A” entra na história somente para qualificar em termos de referência pessoal a hipótese de incidência.

A doutrina, com errônea, costuma chamar de “aspecto subjetivo” da hipótese de incidência aos dois polos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o *dever* e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o “aspecto pessoal” servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno.

As hipóteses de incidência das normas tributárias contêm *descrição de fatos*. É importante, assim, repisar quais os aspectos mais salientes da *descrição*. Em primeiro lugar há o *aspecto material*, a descrição do fato mesmo. Depois o fato ou fatos são devidamente enquadrados nas coordenadas de tempo e lugar. Daí advirão os aspectos *temporal* e *espacial* da hipótese de incidência. O fato, assim, passa a se qualificar em função dessas coordenadas espaço-temporais. Mas não é só. É inegável a autonomia de um *aspecto pessoal* na hipótese, como acabamos de ver.

Há fatos já descritos (aspecto material) e situados no espaço e no tempo que só ganham sentido se conotados com certas qualidades das pessoas (daí termos acrescentado mais um elemento à topografia básica da hipótese de incidência das normas tributárias). Quanto ao *fato mesmo* (aspecto material), é mister frisar que necessariamente terá que ser um *fato lícito*. Se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante), pois toda regra punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito, razão para a aplicação da sanção.

No ponto, uma indagação: seria possível cobrar imposto de renda dos valores auferidos por um traficante de entorpecentes ou IPVA sobre um automóvel adquirido mediante a prática do crime de receptação? Ora, em tese sim, porque as materialidades tributadas, em si mesmas, não são ilícitas. No primeiro exemplo, cobra-se o imposto sobre a aquisição de disponibilidade econômica de determinado montante, realidade inquestionavelmente lícita; do mesmo modo, no segundo caso, o que se tributa é a propriedade de veículo automotor, fato revestido de plena juridicidade. Com efeito, pouco importa a “validade jurídica dos atos efetivamente

praticados pelos contribuintes” (art. 118, I, do CTN), pois, como já se afirmava desde a Roma Antiga, *pecunia non olet*.

O fato, sobremais, não poderá ser contratual (não se contrai dever tributário por querer, por avença, *ex contractu*). O fato jurígeno que desencadeia o dever de pagar tributo é previsto unilateralmente. Corresponde aos deveres heterônomos referidos por Kelsen, impostos *ab extra* por uma vontade estranha à da pessoa destinatária do dever. As hipóteses de incidência das normas tributárias decorrem de *descrições legislativas* de fatos lícitos que possuem virtude jurígena, *ex lege*, contendo quatro aspectos: material, temporal, espacial e pessoal.

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que, além dos pontos magnos relacionados por Barros Carvalho – sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo) –, outros aspectos são encontrados, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante se vai satisfazer o débito em favor do sujeito ativo. O gráfico feito a seguir retrata a nossa concepção.

NORMA TRIBUTÁRIA	
Hipótese de incidência – fato previsto como jurígeno	Consequência jurídica – dever tributário decorrente
Aspecto material – o fato em si	A quem pagar (sujeito ativo)
Aspecto temporal – condições de tempo	Quem deve pagar (sujeito passivo)
Aspecto espacial – condições de lugar	Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações)
Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato	Como pagar
	Quanto pagar
	Onde pagar

2.7. A complexidade das fórmulas de cálculo do tributo devido

No plano da consequência da norma tributária, particularmente, é forçoso convir que o ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho deixou de desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (e poderia tê-lo feito, com sobras de mérito). Ao nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o *aspecto quantitativo* das consequências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão somente dois elementos: base de cálculo (*estricto senso*) e alíquota, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A uma, porque tributos há que sequer *base de cálculo* e *alíquota* possuem. Hipótese frequente nas taxas. “Por certidão de bons antecedentes: R\$ 20,00.” A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*. Casos, somente para exemplificar, do imposto de renda, tanto das pessoas jurídicas quanto das físicas, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto territorial rural. Esses impostos, e no Direito Comparado avultam exemplos, implicam cálculos e complicadores, sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o *valor da prestação devida pelo sujeito passivo*. Nem se duvide de que, numa norma de obrigação, o mais importante é mesmo o *valor da prestação*. Aí se condensa a *meta optata* da norma. O que se quer, mesmo, é o *pagamento e a quitação*.

Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao *quantum* devido, então é porque o *aspecto quantitativo da consequência endonormativa* não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). Vimos já que em alguns casos nem sequer são necessárias a base de cálculo e a alíquota. Vale dizer, são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes...

Enquanto o *devedor* for obrigado a fazer operações para conhecer o seu *débito*, e o credor, para apurar o seu *crédito* (lançá-lo), necessitar também de fazê-las, já praticada a aplicação da *alíquota sobre* a base de cálculo, não se terá esgotado o *elemento quantitativo* da norma de tributação.

A conclusão se nos afigura singela e compreensível. Veja-se o caso do ICMS *brevitatis causa*. Não basta aplicar a alíquota interna ou interestadual sobre o “valor

das operações tributáveis” ocorridas em lapso de tempo determinado. É necessário ainda que se deduza do montante achado pelo modo atrás descrito o valor dos *créditos pelas entradas* ocorridas no período, assim como o valor dos *créditos presumidos* porventura previstos na legislação. Sem essa dedução não se chega ao *quantum debeat*. A dedução não é facultativa, é imperativa. Decorre de preceituação inserta no comando da norma. Uma preceituação que *indica* como calcular o *tributo*. Se porventura o credor recebê-lo sem a referida dedução, estará recebendo a mais do que o devido, e o devedor, pagando mal. Como o dever tributário é *ex lege*, será recebimento indevido, sem causa, ilegítimo, ilegal. Cabe ao devedor, na espécie, repetir o indébito se o credor não restituir *ex officio* o valor excedentário. É que o princípio da não cumulatividade integra a norma de tributação do ICMS. Está “dentro” dela e não “fora”.

A norma, repita-se pela undécima vez, não se confunde com as leis. É uma resultante das leis, inclusive constitucionais. O credor estatal, ao desenvolver a atividade administrativa do lançamento, ainda quando predito ato se resume em *homologar* (o que implica, é óbvio, exame prévio) o procedimento de cálculo do sujeito passivo, está obrigado a considerar o crédito pelas entradas (ou presumido) para chegar ao *quantum* devido. O ato administrativo do lançamento é *vinculado e privativo* e, ademais, é *ato de aplicação de norma ao caso concreto*.

O ato administrativo do lançamento resume-se a individualizar a norma de tributação. O Poder Executivo, cuja função é aplicar de ofício a lei (norma, dizemos nós) ao caso concreto, ao produzir o lançamento está aplicando a norma de tributação às situações individuais. Noutro giro, está subsumindo a vida à norma. Fala-se muito que esta dedução do crédito, em tema de ICMS, *é uma compensação*. Ora, não resta a menor dúvida de que é. Só que essa *compensação* se dá no momento do lançamento, e não depois dele, ou, então, dá-se mesmo antes de qualquer lançamento (pagamento pelo contribuinte sujeito à homologação pela Fazenda Pública).

E o lançamento é a aplicação da norma do ICMS à situação individual do contribuinte: *tanto da hipótese quanto da consequência da norma*.

Em suma, essa compensação é modo de *apurar o quantum debeat* do imposto, sem o quê não é possível ao sujeito passivo *pagar o que deve e corretamente*

receber quitação.

Fica assim comprovado que o aspecto ou “critério” quantitativo das consequências das normas de tributação não se reduz à base de cálculo e à alíquota. Pode ser que sim e pode ser que não. O importante é que a norma diga, com ou sem base de cálculo, com ou sem o concurso de outros elementos, como se calcula o *débito* do sujeito passivo.

2.8. Os equívocos da doutrina tradicional na consideração do fato gerador dos tributos

A melhor doutrina, contudo, vem se equivocando no estudo e na descrição da norma tributária. Toda ênfase é posta na hipótese de incidência (fato gerador abstrato); nela são alojados elementos estruturais que estão, em verdade, nas consequências das normas (mandamentos). Por isso é até mesmo lícito falar em escolas que “glorificam o fato gerador”, na esteira do que fez Dino Jarach ao escrever: *“es esta la razón por que este ensayo de una teoría general del derecho tributario material está construido al derredor de la teoría del hecho imponible.”*⁵

No Brasil, obras há cuidando especificamente da hipótese de incidência das normas tributárias, isto é, do pressuposto jurídico das obrigações tributárias, em minuciosas e aprofundadas análises.⁶

Estes autores, com erronia, alocam nas hipóteses das normas tributárias, como já salientado, todos os aspectos que as compõem enquanto entes lógicos juridicamente estruturados. De conseguinte, esvaziam as consequências ou mandamentos normativos. Assim, fazem habitar nas hipóteses de incidência, além dos aspectos material, temporal e espacial, outros que são próprios do dever tributário decorrente, isto é, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas, como, onde e quando cumprir a prestação (pagar tributo).

Amílcar de Araújo Falcão⁷ diz que: “esta figura do sujeito passivo da obrigação é inerente à definição do próprio fato gerador. *Inhaeret et ossa.*” O Prof. Jarach, por sua vez, leciona:⁸

“Este pressuposto de fato se compõe de diferentes elementos: em primeiro lugar,

o s *fat os objetivos* contidos na definição legal do pressuposto; em segundo, a determinação objetiva do *sujeito ou sujeitos* que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o *momento* da vinculação do pressuposto de fato com o *sujeito ativo* da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base imponible, isto é, a adoção de parâmetros que sirvam para valorar quantitativamente os fatos; em quarto lugar, *a delimitação no espaço e no tempo* desses fatos; e, em quinto lugar, a quantidade expressada numa soma finita, ou em uma percentagem ou alíquota aplicável à base imponible que permite determinar, como resultado, o *quantum* da obrigação tributária” (grifos nossos).

Ruy Barbosa Nogueira,⁹ de igual forma, faz com que na hipótese se contenha toda a relação jurídica, em mistura com seu próprio pressuposto.

“A lei cria, em tese, a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetido a uma base de cálculo e alíquota.

Assim, teoricamente, o fato gerador compreende aspectos objetivo, subjetivo, espacial, temporal, valorativo e tarifário.”

Permissa venia, são defeituosas as manifestações da doutrina retroexposta, vez que é preciso respeitar a integridade conceitual do *ente* ou *objeto* que está em análise, ou seja, a norma jurídica tributária, em cuja estrutura se hospedam elementos precisos, uns na *hipótese*, outros na *consequência*, e não todos na hipótese.

Ademais, a doutrina que os autores citados expuseram contraria frontalmente a teoria da norma jurídica como ente hipotético em que dadas consequências se enlaçam a dados antecedentes. Com razão, Barros Carvalho¹⁰ já criticara a orientação dos que esvaziam a substância estrutural das consequências normativas. Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são *consequências* que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo.

2.9. A estática e a dinâmica da norma tributária – A fenomenologia da incidência da norma tributária

Feita a descrição arquitetônica da norma tributária em posição estática e feita também a crítica das deformações estruturais que certa doutrina produz ao descrevê-la, vem a pelo gizar os pontos principais relativos ao *mecanismo de incidência das normas jurídicas*. Ao invés de flagrar a norma em posição estática, importa agora surpreendê-la em movimento (dinâmica da incidência). Que se esclareça para logo, no entanto, que o ponto carrega importância. Afinal, o que *incide* ou *deixa de incidir* é o mandamento da norma, criando *deveres tributários*. A hipótese de incidência apenas ocorre...

Geraldo Ataliba¹¹ nos diz que “se costuma designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal”. E arremata: “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a *incidência do mandamento*” (grifos nossos).

A doutrina, de um modo geral, não dissente na compreensão do que seja incidência. É de ver, por exemplo, as lições do Prof. José Souto Maio Borges,¹² que, após predicar a existência em todas as normas jurídicas, do ponto de vista lógico-estrutural, de uma parte antecedente (hipótese de incidência ou previsão hipotética) e de outra consequente (regra ou preceito), pontifica: “[...] a incidência da regra jurídica *é infalível, mas somente ocorre depois* de realizada a sua hipótese de incidência” (grifos nossos).

Desse entendimento tampouco discrepam juristas do calado de Aliomar Baleeiro¹³ e Eduardo Garcia Maynez.¹⁴ Ainda, Hensel,¹⁵ chamando ao *fato* jurígeno de fato imponível, discorre conciso: “O comando: *Deves pagar imposto* é sempre condicionado à frase: *se realizas o fato imponível*” (grifos nossos).

O quadro seguinte dá-nos uma visão bastante clara da *estrutura da norma* (hipótese e consequência) e da sua incidência, instaurando efeitos jurídicos concretos. Todavia, uma tal fenomenologia é, amiúde, percebida de modo imperfeito pelos juristas. A melhor página sobre o assunto é de Karl Engisch,¹⁶ cujo adminículo é de proveito, embora não se refira especificamente à norma tributária.

Hipótese de incidência prevendo em abstrato um fato jurígeno	Comando da norma prevendo em consequência uma relação jurídica
"Pessoa física residente no país obter renda líquida superior a 'alfa' em dado 'ano-base'."	"Ficar dita pessoa obrigada a pagar imposto de renda à União Federal na forma, prazo e quantum previstos."
↓ Fenomenologia da incidência ↓	↓ Fenomenologia da incidência ↓
Alguém ter obtido "de fato" renda líquida como descrito na hipótese (realização do "fato gerador").	Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional.

Agora a cita de Engisch, antes prometida:

“Pode, de resto, duvidar-se, num caso concreto, sobre o que pertence à ‘hipótese legal’ e o que faz parte da ‘consequência jurídica’. Quando o § 8º do art. 23 do Código Civil diz: ‘Aquele que intencional ou negligentemente lesar ilicitamente a vida, a integridade física de outrem, fica obrigado a perdas e danos pelos prejuízos que daí resultem’, podemos perguntar-nos se a fórmula ‘danos que daí resultem’ pertence propriamente à hipótese legal ou à consequência jurídica. A solução correta é a seguinte: pertence aqui à hipótese legal que um determinado prejuízo tenha surgido, e à consequência jurídica que precisamente esse prejuízo é que deve ser indenizado. Pertence, com efeito, à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai connexionado o dever-ser (*sollen*), e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser.

Sobre a ‘hipótese legal’ muito haverá ainda a dizer. Desde logo isto: que ela pode não ser constituída apenas por elementos positivos, mas também por elementos negativos, como o mostram os exemplos que acima apresentamos referentes às *exceções a imperativos*; que podem entrar a fazer parte dela, além disso, não só elementos exteriores, apreensíveis pelos sentidos, mas também elementos interiores, psíquicos ‘subjektivos’ (v.g. ‘intencionalmente’, no referido § 8º do art. 23); ou que podemos encontrar nela, ao lado de elementos descritivos (como, v.g., ‘lesão corporal’), elementos referidos a valores, ‘normativos’ (v.g., no § 2º do art. 26 do

Código Civil, ‘ofensa aos bons costumes’).

Mas há algo que precisamos pôr em destaque antes de prosseguirmos na nossa indagação: é que tanto a hipótese legal como a estatuição (consequência jurídica) são, enquanto elementos de regra jurídica, representadas por conceitos abstratos. Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótase e apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a ‘hipótese legal’ e a ‘consequência jurídica’ (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, *não devem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra*. Para maior clareza, chamamos por isso ‘situação de fato’ ou ‘concreta situação da vida’ à hipótese legal concretizada. Infelizmente, porém, não existe qualquer designação para a consequência jurídica concreta” (grifos nossos).

Então não é só a expressão *fato gerador* que é ambígua, como observou Ataliba, mas a de *comando normativo*. Aqui também há a prescrição em abstrato e a prescrição concretizada (em ato).

A incidência é dinâmica. O fenômeno se dá como a seguir.

Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo*. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica.

A obrigação tributária que já se continha *in abstracto* no mandamento da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma. O estudo do tributo como norma é o estudo mesmo da obrigação tributária, sua estrutura e sua incidência; daí o notável papel que uma prospecção a este nível assume em face da Teoria Geral do Direito Tributário. Nem há assunto, eis aí uma real verdade, que sendo justributário careça de fincar raízes na teoria da norma. É desse ponto de partida que são lançadas as melhores especulações dos

autores mais considerados.

É que a norma tributária é uma norma de conduta cuja especificidade reside em *gerar o dever de pagar tributos*, dela promanando também a *exoneração do pagamento*. Dessarte, a estrutura da obrigação tributária se contém na estrutura da norma de tributação. Na sua hipótese de incidência, ou suposto, ou pressuposto, ou fato gerador, está o *fato jurígeno tributário* desenhado pelo *Direito Positivo vigente* de cada época e de cada Estado. Sobre a importância dessa parte lógica da norma há toda uma literatura.¹⁷ No comando, ou consequência, ou preceito, ou estatuição, ou mandamento da norma, ou outro nome que se lhe queira dar, aloja-se a “relação jurídica decorrente” ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o *vinculum juris* entre eles existente para a realização da prestação: *um dare*. (Um dar dinheiro ao Estado, credor ou *accipiens* da prestação.) Tome-se o estudo até agora feito sobre a norma tributária como um estudo sobre a obrigação e credite-se ao Prof. Paulo de Barros Carvalho o mérito de ter chamado a atenção da tributarística brasileira, quiçá latina, para a importância do mandamento da norma na mecânica de sua aplicação à vida, com o seu notável *Teoria da Norma Tributária*.

2.10. O conceito de tributo no Direito brasileiro, sua excelência dogmática

O conceito de tributo no sistema brasileiro, fruto de intensa observação do fenômeno jurídico, é dos mais perfeitos do mundo. Se nos compararmos com os países do *Common Law*, com a Itália, França e Alemanha, no plano dogmático, a vantagem da tributarística brasileira desponta com notável evidência, sendo lastimável que as faculdades de Direito, pela desatualização dos currículos e pela rapidez dos cursos de Direito Tributário, não formem juristas versados verdadeiramente em Direito Tributário, anulando a vantagem do Brasil no campo da dogmática e da codificação. O que se vê, na prática, é uma fantasmagórica confusão de ideias, aquele “mistifório” provocador da “insegurança kafkiana” a que se referiu Gilberto de Ulhôa Canto.

No entanto, a segura compreensão dos arts. 3º e 4º do CTN seria suficiente para apaziguar os ânimos e fazer esmaecer o tormento a que ficamos submetidos toda vez

que se discutem neste país questões justributárias.

O que estamos a dizer quanto à perfeição do nosso conceito de tributo não passou despercebido a juristas de escol. Por todos, pontifica Geraldo Ataliba:

“O Código Tributário Nacional conceitua tributo de forma excelente e completa.
[...]

É notável a cláusula ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ porque permite extremar o tributo das multas. Se não se fizesse a ressalva, o conceito ficaria ambíguo – e, pois, cientificamente inútil – por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa de direito público.

Merece louvores a comissão elaborada do anteprojeto do código pela incorporação desta inovação, deixando completa e incensurável a noção de tributo, de modo a concorrer decisivamente para o aprimoramento das construções básicas da dogmática do direito tributário.

O conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário.”

Isto posto, o *tributo* ou a relação jurídico-tributária é *ex lege* e nasce de um fato antes previsto pelo legislador, desde que este fato ocorra no mundo fenomênico. Por isso mesmo, em nossa terminologia jurídica positiva, a expressão “fato gerador do tributo” possui duplo sentido (polissemia). Há o fato gerador em abstrato, como *hipótese* (“todo aquele que possuir automóvel deve pagar IPVA”) e há o fato gerador como situação jurídica caracterizada, isto é, que já ocorreu no mundo fenomênico, apropositando a incidência do *prescritor* da norma. A senhorita Ana Maria, v.g., dona de um BMW em 2017, vê-se obrigada a cumprir o dever jurídico de pagar o IPVA relativo ao ano de 2017.

Há que distinguir, portanto, o fato gerador em abstrato e o fato gerador em concreto. Um é previsão de fato gerador e de dever jurídico, o outro já é dever jurídico em razão de o fato previsto ter ocorrido. Eis nascida a relação jurídico-tributária. O tributo, pois, não é mais uma imposição do *poder soberano*, o que levou muitos autores a dizer que o Direito Tributário regulava a atividade tributária do Estado, parcela da sua atividade financeira, que compreende *receita*, *despesa*,

crédito público e orçamento (Direito Financeiro *lato sensu*). Nada disso, o Direito Tributário traduz uma relação de direito cada vez mais justa e isonômica. O Direito Tributário regula a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, sob severos princípios e restrições positivados na Constituição e nas leis (*valores recepcionados pelo Direito Positivo*).

E, como vimos linhas atrás, é da maior importância – já que várias são as obrigações de dar – distinguir o *tributo* da *multa*, do *contrato*, da *indenização* e das *obrigações heterônomas de Direito Privado* (*seguro obrigatório, obrigação alimentar etc.*) para submeter a relação jurídico-tributária aos ditames rigorosos que regulam e restringem o *poder de tributar do Estado*, submetendo-o ao Direito, em prol dos contribuintes e da cidadania.

2.11. O tributo como obrigação

Acabamos de ver o tributo traduzido em norma e norma de dever, *ex lege*, descrita em forma de proposição jurídica genérica. O Código Tributário Nacional mais à frente cuidará da *obrigação tributária*. É dizer, o *tributo* pode ser traduzido, também, como obrigação. Luciano Amaro¹⁸ dá-nos a noção tradicional de obrigação e averba:

“Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria *relação jurídica* expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a ideia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer).

[...]

Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde o dever de outro.”

A cita de Luciano Amaro nos aproveita e muito. O tributo é uma obrigação *ex lege* subdividida em espécies, tema que a seguir será tratado, ao cuidarmos dos *impostos*, das *taxas* e das *contribuições de melhoria*. Será visto que a nossa teoria sobre as espécies tributárias está baseada precisamente na dualidade: obrigações unilaterais (impostos) e obrigações bilaterais (taxas e contribuições). Os impostos independem de o Estado fazer ou dar algo ao contribuinte. As taxas e as contribuições exigem uma *atuação do Estado* voltada ao contribuinte. No primeiro caso, obrigação unilateral. No segundo, obrigação bilateral. Ambas estão alojadas na *norma tributária*, como vimos de ver.

-
- 1 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 4-5.
 - 2 Ao ensejo, vale observar que o STF admite a possibilidade de os entes federados estabelecerem, por lei própria, novas formas de extinção do crédito tributário além daquelas previstas no CTN (MC-ADI nº 2.405/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 17.02.2006). Nada obstante, ainda de acordo com o mesmo Tribunal (ADI nº 1.917/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 24.08.2007), não se inclui dentre tais formas a dação em pagamento de bens *móveis*, sob pena de burla ao princípio da obrigatoriedade de licitação na Administração Pública.
 - 3 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
 - 4 Nesse sentido, ver JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986, obra de grande merecimento.
 - 5 JARACH, Dino. **El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [1971].
 - 6 Merecem destaque as bem elaboradas monografias de Amílcar de Araújo Falcão (**fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999) e Geraldo Ataliba (**Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005). Ademais, é muito raro um autor de tomo deixar de dedicar capítulos alentados ao estudo dos aspectos da hipótese de incidência: A. D. Giannini (**I concetti fondamentali di diritto tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese – Utet, 1956), Hector B. Villegas (**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1972), Perez de Ayala (**Derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero 1968. t. 1), Alfredo Augusto Becker (**Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972) e Ruy Barbosa Nogueira (**Curso de direito financeiro**. São Paulo: José Bushatsky, 1971) o fizeram.
 - 7 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 112.
 - 8 JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 4, v. 16, p. 337-345, abr./jun. 1971, p. 337.
 - 9 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro – curso de direito tributário**. 2. e São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 112-113.

- 10 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 100-101.
- 11 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 45-46.
- 12 BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 175.
- 13 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 290.
- 14 GARCIA MAYNEZ, Eduardo **Introducción al estudio del derecho**. Mexico: Porrúa, 1971, p. 172.
- 15 HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Tradução Dino Jarach. Milano: A. Giuffrè, 1956, p. 148.
- 16 ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977, p. 43.
- 17 Mais perto de nós, FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005 e JARACH, Dino. **El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [1971].
- 18 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 244.

AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: OS IMPOSTOS, AS TAXAS E AS CONTRIBUIÇÕES

3.1. O tributo como ente jurídico unitário e a sua divisão em espécies – A teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do pagante. **3.2.** A teoria dos tributos vinculados ou não a atuações estatais e a classificação das espécies. **3.3.** A análise do fato gerador para determinar a natureza jurídica do tributo – Proposta classificatória. **3.4.** As contribuições especiais ou parafiscais no Direito brasileiro – Natureza jurídica. **3.5.** A especificidade das contribuições previdenciárias e assistenciais sinalagmáticas – Tributos vinculados à atuação estatal – Diferenças entre elas e as contribuições especiais com natureza de impostos. **3.6.** Esforços classificatórios, a importância do tema – A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição. **3.7.** Fato gerador, base de cálculo, causa e finalidade, confirmando a tese de que os tributos são ou não vinculados a uma atuação do Estado, invalidando a tese do “finalismo”, velha de cem anos. **3.8.** A contribuição de melhoria tipo custo na opção constitucional de 1988. **3.9.** Taxas e preços – Preços públicos e privados. **3.10.** Custas e emolumentos são taxas? É possível distribuir o produto das custas? **3.11.** Ligeiro esboço histórico sobre as custas. **3.12.** O pedágio, sua natureza jurídica. **3.13.** O pedágio, ligeira crônica. **3.14.** Pedágio: preço ou taxa? **3.15.** Empréstimos compulsórios – Impostos restituíveis. **3.16.** Os impostos indiretos visam à capacidade contributiva dos consumidores – As contribuições especiais que repercutem no consumidor final são impostos indiretos cumulativos.

3.1. O tributo como ente jurídico unitário e a sua divisão em espécies – A teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do pagante

O tributo é uma figura unitária, já dizia Rubens Gomes de Sousa. Entretanto, no Direito Tributário comparado, sempre encontramos o *tributo* dividido em espécies. Assim é no Direito alemão, no espanhol, no português, no italiano, no brasileiro e até no da Inglaterra e dos EUA, seguidores do *Common Law*. No Direito continental europeu e latino-americano, a divisão aludida é encontrada tanto na doutrina quanto na legislação.

De um modo mais geral, a doutrina apresenta quatro variantes ou escolas: a

bipartida, a tripartida, a quadripartida e a quinquipartida.

A primeira persegue a ideia de que as espécies tributárias são apenas duas, a dos impostos e a das taxas. A segunda reparte o tributo em três espécies: imposto, taxa e contribuição de melhoria. Ambas fundamentam suas teorizações a partir do *fato gerador da obrigação tributária e da base de cálculo* escolhidos pelo legislador para armar a tributação. Para a escola dicotômica, especialmente, a base de cálculo é fundamental. Noutras palavras, ambas partem de dados observados na realidade, logo transformados em teoria pela dogmática jurídica. A que dados, a que dogmas, a que teoria se reportam, igualmente, as escolas dicotômica e tricotômica? À dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal. Os tributos são instituídos e logo cobrados porque um fato do contribuinte, indicador da capacidade econômica, independentemente de qualquer atuação estatal a ele referida, é tomado como *fato gerador* do tributo ou, ao contrário, porque uma atuação do Estado, específica, especial, referida ao contribuinte, é eleita como fato gerador deste.

Assim sendo, se o legislador escolher a *renda* ou a *propriedade de imóveis rurais ou urbanos* para ser o fato gerador do tributo (melhor seria dizer fato jurígeno), temos um tributo desvinculado de qualquer atuação estatal, específica, especial, referida à pessoa do contribuinte, titular de renda ou da propriedade. Estes fatos, renda e patrimônio imobiliário, são escolhidos pelo legislador porque representam signos presuntivos da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, as quais, por isso mesmo, devem contribuir para manter o Estado e suas funções, em prol da sociedade toda. A este tipo de tributo, a esta espécie tributária, baseada na capacidade econômica do contribuinte-pagante, tanto a escola tricotômica quanto a dicotômica chamaram e chamam de *imposto*.

Ao revés, quando o *tributo* tem por fato gerador uma prevista atuação do Estado, específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado a fato do Estado, que, por exercer atuação específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido. Aqui já não se fala mais em capacidade contributiva ou econômica para que o Estado possa cobrar tributos em favor de todos os membros de uma dada sociedade politicamente organizada. O discurso agora prende-se à necessidade de pessoas, em particular, por isso que

receberam ou vão receber do Estado algo que lhes é inerente e pessoal, ressarcirem-no pelo esforço despendido em razão delas. Esta atuação, específica, especial, pessoal, pode ser uma *obra pública* que só beneficia os imóveis de certas pessoas (uma praça, um jardim, uma ciclovia), ou um ato do poder de polícia relativo a dada pessoa (concessão de um passaporte, ou uma vitória num estabelecimento, ou uma licença, um alvará), ou a prestação de um serviço (o fornecimento de uma utilidade como a água, ou a coleta de lixo, ou o serviço de esgotamento sanitário).

Não podemos deixar de registrar, outrossim, os principais aspectos das teorias quadripartida e quinquipartida, mormente porque esta última, inobstante as inúmeras falhas que nela enxergamos, é a adotada atualmente pelo STF.

A teoria quadripartida, consoante se pode antever por sua denominação, enxerga a existência de quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e, também, empréstimos compulsórios. E a estes reconhecem autonomia por se tratarem da única modalidade de tributo restituível, o que exigiria para eles um regime jurídico particularizado. Nossa crítica, já a fizemos: por mais específica que seja a circunstância de o tributo arrecadado ser devolvido ao contribuinte, pois em regra a exação ingressa em caráter definitivo nos cofres públicos, tal peculiaridade se revela em característica meramente secundária. O núcleo dos empréstimos compulsórios, isto é, o aspecto material de sua hipótese de incidência, continua sendo, e isso demonstra-nos a experiência, uma atividade do *indivíduo* reveladora de capacidade contributiva, assim como ocorre nos impostos. Onde, aliás, serem os compulsórios comumente chamados de *impostos restituíveis*.

A teoria quinquipartida, finalmente, parte do pressuposto de que é preciso considerar o *destino* do produto arrecadado no esforço classificatório das espécies tributárias; e, em assim sendo, os seus defensores concluem coexistirem em nosso sistema jurídico os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais. Afinal, conforme vimos em páginas anteriores, as contribuições especiais são instituídas, exata e exclusivamente, para custear a seguridade social, para intervir no domínio econômico, para prover recursos para as autarquias corporativas etc., devendo as receitas advindas de sua cobrança serem aplicadas tão só para a consecução de tais fins. Cuida-se do entendimento

adotado hodiernamente pelo Supremo Tribunal Federal e, como há muito se diz, *Roma locuta est, causa finita est*. Entretanto, não podemos deixar de observar que o acolhimento da concepção em tela contraria frontalmente o teor do art. 4º, II, do CTN dispositivo bastante claro e preciso ao dizer que a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo é irrelevante para o efeito de se definir sua natureza jurídica específica.

Na sequência deste capítulo, apresentaremos melhor a distinção entre a teoria tricotômica, da qual somos partidários, e as demais teorias sobre o tema, sobretudo a dicotômica, inclusive para vincar os argumentos favoráveis à nossa posição. Nada obstante, para logo recomendamos ao leitor o tópico 2.4 do Capítulo II da Parte I desta obra, no qual também tratamos do tema.

3.2. A teoria dos tributos vinculados ou não a atuações estatais e classificação das espécies

Pois bem, é ao redor dos *tributos vinculados às atuações do Estado* em prol de pessoas, atuações específicas, pessoais, que divergem e divagam as escolas dicotômica e tricotômica: para a primeira, pouco importa que a atuação do Estado seja serviço, obra, ato do poder de polícia ou de intervenção econômica. Para isso, o Estado cobra *taxas*. Os tricotomistas apenas acrescentam que os serviços do poder de polícia e de utilidade pública são remunerados por *taxas*, e as obras públicas, por contribuições de melhoria. As contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios, dizem eles, são impostos ou são taxas. Para ambas, ainda, a base de cálculo prevista em lei para cobrar dado tributo, além da função de quantificar o valor a pagar (*quantum debeatur*), ostenta uma função veritativa, ou seja, confirmatória ou desconfirmatória da *natureza jurídica específica do tributo*. Assim, se uma taxa de licenciamento de veículos automotores, após vistoria que os dá como aptos para trafegar (para não porem em risco, por si sós, a segurança das pessoas), tiver como base de cálculo o valor do veículo, não se trata de taxa, mas de imposto, pois leva em consideração a capacidade contributiva do dono (a propriedade de um Mercedes-Benz indica alguém de posses). Se taxa fosse, a base de cálculo teria que *medir a atuação do Estado* (número de funcionários envolvidos, tempo gasto na

vistoria etc.). No Brasil esta função tem dignidade constitucional – art. 145, § 2º, da CF, *verbis*: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Certamente a teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal é uma excelente ferramenta para a análise jurídica do *tributo* e de suas espécies. O fato gerador e a base de cálculo, por outro lado, são decisivos para elucidar a natureza jurídica específica do tributo. Ocorre, todavia, que alguns fatores a estão colocando em crise.

Primus – a insegurança dos doutrinadores e dos intérpretes da ordem jurídica quando se deparam com figuras tributárias previstas pelo legislador aparentemente distanciadas dos modelos teóricos da dicotomia ou da tricotomia.

Secundus – a atecnalidade, o oportunismo, a polissemia da linguagem-do-objeto (posta pelo legislador, inclusive o constituinte) quando se põe a narrar o tributo, os impostos, as contribuições e as taxas.

Tertius – as oscilações da jurisprudência nas considerações sobre o tributo e suas espécies, mormente as que ocorrem no corpo dos acórdãos expedidos pelos supremos órgãos do Poder Judiciário, sejam cortes constitucionais à moda europeia, sejam cortes judiciais de topo, como é o caso da Suprema Corte Americana ou do Supremo Tribunal Federal da República Federativa do Brasil.

No particular, a Constituição Federal de 1988, de resto como as anteriores, ao referir-se a *empréstimos compulsórios e contribuições especiais (corporativas, de intervenção no domínio econômico, previdenciárias e sociais)*, parece ter embaralhado as noções teóricas sobre o assunto. Ademais disso, doutrina ligeira e leviana, quando não oportunista, casuística, procura, por motivos práticos, inserir distinções que tumultuam mais ainda o trato da matéria. Por último o legislador, até por ser leigo, contraditoriamente se desdiz, a todo momento, ao fazer as leis.

Antes de encerrarmos, vejamos ainda dois pontos que merecem realce.

Em primeiro lugar, a teoria do tributo *vinculado* ou *desvinculado* a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do contribuinte está correta. Está sediada como categoria epistemológica.

De fato, por toda parte onde vigoram Estados de Direito pagamos tributos porque expressamos ter *capacidade contributiva*, realizando atos ou demonstrando situações

relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica, tais como, v.g., ter renda, ser proprietário de imóveis urbanos ou rurais ou de veículos automotores, fazer circular bens ou serviços de conteúdo econômico, importar ou exportar mercadorias, realizar transações imobiliárias ou financeiras, consumir bens e serviços etc., ou então porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos e divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos à nossa pessoa, ou ainda porque nos concede benefícios diversos, como auxílios em caso de doença e pensões em caso de morte, aposentadorias, ou ainda porque realiza obras que favorecem o nosso patrimônio imobiliário. No primeiro caso temos *impostos*, tributos que existem independentemente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte; no segundo, taxas e/ou *contribuições*, que existem exatamente porque o Estado *atua*, de modo especial, em função da pessoa do contribuinte (tributos vinculados a atuações do Estado relativamente à pessoa do contribuinte).

Em segundo lugar, a discussão entre as escolas alhures mencionadas, por ser coisa decidida pelo Direito Positivo, não passa de questão fradesca, sexo de anjo, bizantinice. É que a *divisão do tributo em espécies* somente pode se basear na tese acima referida: *tributo vinculado a atuação estatal e tributo não vinculado a atuação estatal*.

Agora, se em dado país o Direito Positivo diz que a realização de uma obra pública que beneficie o imóvel do contribuinte gera a imposição de uma contribuição de melhoria e que os atos de polícia e os serviços prestados especificamente ao contribuinte geram taxas de polícia e taxas de serviço, somos obrigados a reconhecer que na espécie dos *tributos vinculados a atuações do Estado* temos dois tipos impositivos: *taxas e contribuições de melhoria*. Avançando mais, se em dado país existem constitucionalmente contribuições que são pagas em troca de certos benefícios (contribuições previdenciárias), não em troca de serviços, como nas taxas, forçoso é admitir, na espécie dos tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, que temos outro tipo de contribuição, além da contribuição de melhoria. Noutras palavras, a *quantidade nominal de espécies tributárias* é predeterminada pela teoria dos tributos vinculados ou não a

uma atuação estatal (ato, serviço, obra ou benefício), pouco importando o *nomen juris*, a denominação dada ao tributo pelo legislador (que jamais é um perito em Direito).

Aos intérpretes especializados do Direito, i.e., aos operadores do Direito – funcionários públicos, contribuintes, advogados e juízes – convém conhecer a fundo o *s fundamentos teóricos do Direito Tributário* para poderem dominar o *caos legislativo*, de modo a dar coerência e inteligibilidade ao *sistema*. Portanto, esta incursão teórica persegue fim eminentemente prático, e isto veremos logo à frente ao examinarmos o *Direito Tributário Positivo do Brasil* no concernente às espécies tributárias nele existentes. Que importância prática tem o estudo das espécies tributárias? Nada mais, nada menos do que a aplicação dos princípios e das normas constitucionais e infraconstitucionais especificamente endereçadas aos *impostos*, às *taxas* e às *contribuições*. É da aplicabilidade do Direito que estamos a tratar, e não é pouco.

3.3. A análise do fato gerador para determinar a natureza jurídica do tributo – Proposta classificatória

O que importa, de verdade, é saber se o fato gerador implica ou não uma atuação estatal referida ao contribuinte, de modo pessoal, mediata ou imediatamente.

Tributos finalísticos, o que são? Ultimamente tem-se falado e divulgado muito a noção de *tributos finalísticos*, ou seja, de tributos que se validam, legitimam-se pelo fim a que se destinam (validação finalística). Os adeptos da *teoria funcional* do Direito Tributário, mormente na Itália, colocam, com ênfase, na tese das finalidades da tributação, todo um esforço para compreender, justificar e conter o poder de tributar. No Brasil, alguns viram a tese como novidade. Entretanto, pretérito adentro, sempre se teve em mente que o destino da arrecadação do tributo, o fim em que é empregado o dinheiro arrecadado por meio da tributação é *irrelevante*, como prega o CTN, no artigo 4º, *verbis*:

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

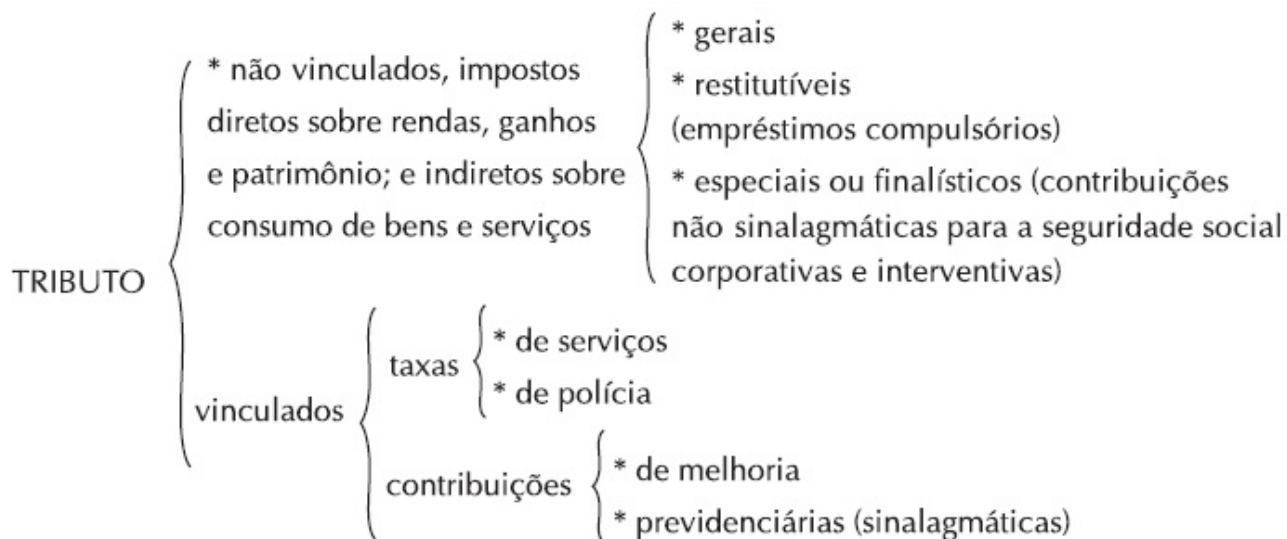
- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

A relevância da *validação finalística* é fundamental, agora sim, para *controlar o poder de tributar*.

O CTN está, no tangente à qualificação do *tributo*, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, indiferentes o *nomen juris*, características jurídico-formais e o *destino da arrecadação*. Agora, se temos em mira não a natureza jurídica específica do tributo, mas o controle do Estado, do seu poder de tributar, o destino da arrecadação é importantíssimo. *O fim*, em si, não serve para definir a natureza jurídica específica do tributo. Tributos *afetados a finalidades específicas* sempre existiram.

Dino Jarach noticia a preocupação da doutrina italiana com os *impostos especiais*, cuja arrecadação era predeterminada a certos fins queridos pelo legislador. No Brasil, vários impostos, dentre eles os de importação, exportação e o sobre operações financeiras, já foram destinados à formação de reservas cambiais ou de capital. O antigo IPVA, com o estranho nome de *Taxa Rodoviária Única*, era destinado, em parte, à conservação e manutenção de rodovias. As custas judiciais, em Minas Gerais, por força da Lei estadual nº 14.939/2003, são parcialmente destinadas ao Ministério Público do Estado relativamente aos feitos em que a instituição atuar.

GRÁFICO ILUSTRATIVO



3.4. As contribuições especiais ou parafiscais no Direito brasileiro

Natureza jurídica

A Constituição de 1988 introduziu no sistema tributário brasileiro a técnica dos *impostos afetados a finalidades específicas*, dando-lhes o nome de contribuições. São estas, nada obstante, no Direito Tributário da Constituição de 1988 (arts. 149 e 195, *caput* e incisos I, II, III e IV da CF), de três tipos: para financiar os deveres do Estado em três áreas: a da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), a da intervenção no domínio econômico e social (portos, café, cinema, cultura etc.) e a da manutenção das entidades representativas das categorias econômicas e de seus órgãos de classe (contribuições corporativas).

O caso das contribuições interventivas é muito grave, porquanto as corporativas pesam apenas sobre os membros de dada corporação, engenheiros, médicos, dentistas etc. As contribuições do art. 195 ao menos estão vocacionadas para a Seguridade Social, e a licença para tributar o jogo, a folha de salários, o lucro líquido e o faturamento bruto das empresas ou receita bruta, como se queira, e o valor das importações está predicada na Constituição. É dizer, já há a previsão dos fatos geradores, dos contribuintes e do destino da arrecadação. Nada disso há em relação às contribuições de intervenção. A Constituição apenas diz que a União pode instituí-las para respaldar a sua atuação no setor econômico sob intervenção, daí que a

doutrina procura extrair a tese da referibilidade para dizer que só devem pagá-las as pessoas beneficiárias da intervenção.

É, no entanto, apenas a palavra doutrinária, de resto sensata. O Judiciário não tem feito uma construção sistêmica da Constituição para vedar a multiplicidade sempre crescente destas contribuições, que já formam hoje legião. Para cada despesa da União se está a inventar uma contribuição, num movimento totalmente contrário ao art. 167, IV, da Carta, que não quer e até proíbe a vinculação do produto da arrecadação dos impostos a órgão, fundo, programa ou despesa.

Bem examinadas as coisas, essas contribuições não passam de impostos específicos, pois o fato gerador delas, via de regra, é uma situação da vida independentemente de qualquer atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte pagante. A CIDE-*royalties* é exigida de quem remete ao exterior pagamentos pela compra de tecnologia em prol de pessoas e institutos que necessitam de recursos para adquirir tecnologia. Inexiste atuação estatal relativa à pessoa do pagante, e isto é essencial para caracterizar um tributo que seja vinculado a uma atuação do Estado. Os impostos são precisamente os únicos tributos cujo fato gerador não implica atuação estatal alguma relativamente à pessoa do pagante. É claro que o resto da sociedade pode eventualmente ser beneficiado, contudo tal fato não é suficiente para chamar a um imposto de contribuição.

O caso da extinta CPMF é exemplar. Antes dela esteve a vigor o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), que tinha o mesmo fato gerador e fora criado com base, em última análise, na competência residual da União para instituir impostos novos, além dos que originariamente lhe foram atribuídos pelo poder constituinte. A questão é que o IPMF não tinha predeterminação quanto ao destino da arrecadação. Era imposto porque tinha fato gerador de imposto e não tinha destinação da receita. A CPMF, chamaram-na de contribuição para poder vincular a sua arrecadação às despesas do Ministério da Saúde, em favor do sistema de saúde pública.

Não se trata de mera questão de taxionomia. A Constituição, no art. 167, IV, proíbe a vinculação, salvo os casos ressalvados, dos impostos a órgão, fundo, programa ou despesa. A razão de ser deste artigo é simples e singela. Baseia-se no

princípio da separação dos Poderes, tão caro aos ideais republicanos. Com efeito, ao Legislativo cabe produzir o Direito, e ao Executivo aplicá-lo corretamente em seu mister administrativo. No presidencialismo, anote-se, o *Executivo governa*. Não é como no parlamentarismo, em que o governo é extraído dos parlamentos. Para administrar, o Executivo precisa de *meios* para atingir os seus *fins*. Na medida em que o Legislativo, em matéria tributária, pudesse vincular os recursos advindos da cobrança dos impostos a órgãos, fundos, programas e despesas, com isso retiraria do Executivo o manejo dos recursos, segundo as necessidades e prioridades fixadas pelo mesmo. Seria invadir competência reservada a um outro Poder da República, daí a proibição expressa. Todavia, como a proibição se refere a impostos, que são espécie por demais conhecida do gênero *tributo*, ficaram livres da vedação as denominadas contribuições (sociais, previdenciárias, interventivas e corporativas) e também as taxas. Estas últimas até porque são quase sempre irrelevantes sob o ponto de vista arrecadatório. As primeiras, por razões exatamente opostas, i.e., porque são relevantes do ponto de vista arrecadatório. A escolha de fins determinados para afetar a receita de impostos, entre nós, necessita de licença na Lei Maior e é uma opção exclusiva do legislador da Constituição.

Salta à vista que as políticas de intervenção estão prestes a desaparecer em face de um mundo que prega a diminuição do tamanho do Estado, as privatizações e a desregulamentação estatal da iniciativa privada. A rigor, a preservação na Constituição dessas contribuições está em contradição com o seu próprio art. 170, segundo o qual a ordem econômica de nosso país está fundada na livre-iniciativa e possui a livre concorrência como princípio reitor.

Somos decididamente contra políticas fiscais regionais e setoriais, mormente com impostos indiretos. Incentivos financeiros, creditícios, de infraestrutura são os mais indicados.

Por sua vez, as contribuições corporativas são odiosas e antiquadas; nasceram com o fascismo e os governos autoritários ou intervencionistas do entreguerras (1920 a 1940). Em verdade, as próprias categorias econômicas e profissionais deveriam ter a liberdade de se organizarem e se autodisciplinarem com contribuições estatutárias, votadas pelos seus próprios membros e pagas pelos mesmos, sem a intermediação do

Estado.

Contribuições interventivas e corporativas deveriam desaparecer, até porque as primeiras são pagas pelos que nada têm a ver com os benefícios ou malefícios da intervenção e frequentemente são repassadas aos consumidores de bens e serviços. É o caso, por exemplo, do *Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante* (AFRMM), pago pelos que realizam operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro sobre o valor do frete, *ad valorem*. É claro que o montante despendido é incluído no custo e repassado via preço aos consumidores finais, o povo. O mesmo se dá com a contribuição incidente sobre as atividades minerárias, chamadas impropriamente de *royalties*, pela atividade extrativa mineral, cobrada pela União.

Os únicos impostos finalísticos ou contribuições especiais que se justificam são as sociais. São pagas pelos empregadores e repassadas a toda a sociedade nos preços. São impostos incidentes sobre o faturamento das empresas, seus lucros, suas despesas com as folhas de salários e sobre as receitas advindas dos concursos de prognósticos: loto, sena, loteria de números etc. (o eufemismo mal esconde a realidade. É imposto pago ao governo, que proíbe os jogos de azar, pelos que jogam nas roletas de papel).

3.5. A especificidade das contribuições previdenciárias e assistenciais sinalagmáticas – Tributos vinculados à atuação estatal – Diferenças entre elas e as contribuições especiais com natureza de impostos

Dentre as sociais ressaltam as previdenciárias, pagas por todos os segurados proporcionalmente aos seus ganhos para *garantirem serviços médicos, auxílios diversos e aposentadorias*. Estas são as verdadeiras contribuições que podem ser incluídas na espécie dos tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte. Os fatos geradores são prestações do Estado, eventuais (auxílios diversos, serviços médicos a qualquer momento e, por último, aposentadoria e pensões *ad faturam*). Para obter tais prestações do Estado, específicas e pessoais, os segurados obrigatórios pagam contribuições compulsórias

ao mesmo. A facultatividade aqui é mínima e residual. A contribuição é, v.g., obrigatória para *todos os empregados do setor privado e público* (os Estados e Municípios podem ter sistemas previdenciários próprios conforme o art. 149, § 1º, da CF/88).

Nas contribuições previdenciárias, o caráter sinalagmático da relação jurídica é irrecusável. Nas demais contribuições, inclusive as sociais, este aspecto inexistente. São idênticas, estas últimas contribuições, aos impostos. São impostos afetados a fins determinados com o nome de contribuições. Examine-se o fato gerador de todas elas e sobressairá que são todas manifestações de capacidade contributiva e que, mesmo quando tal aspecto esteja obscurecido, como nas contribuições corporativas (sindicais ou associativas), inexistirá atuação do Estado direta, pessoal, especificamente relacionada à pessoa do contribuinte, senão vejamos:

- A) nas sociais *lato sensu*, pagas de direito pelos empregadores (COFINS, v.g.), mas repassadas aos consumidores, os fatos jurídicos são *lucro, faturamento, pagamento de salários e receita de jogos*. São fatos do contribuinte. Inexiste atuação estatal a ele voltada. A receita vai para o *Caixa da Seguridade Geral* para atender às pessoas (generalizadamente);
- B) nas de intervenção, v.g., paga-se porque houve *transporte porto-navio-porto* (AFRMM) ou porque vamos aos cinemas. Nos ingressos que compramos para irmos ao cinema está embutida uma parcela relativa à Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINI destinada a compor o Fundo Setorial do Audiovisual (FSA). Ora, ir ao cinema e transporte portuário não são *fatos do Estado*. Inexiste, em relação ao pagante, atuação estatal especificamente voltada a ele. Impostos sim! Sobre a diversão de ver filmes e sobre o transporte portuário, para fins intervencionistas estranhos aos que pagam. É certo que algumas contribuições são pagas pelas classes beneficiadas supostamente pela intervenção, caso da antiga contribuição para o Instituto Brasileiro do Café (IBC). Mas, nesse caso, era a classe e não o indivíduo o destinatário da política cafeeira. Além disso, o retorno não era individualizado. E, o que é

mais, a política governamental às vezes prejudicava o setor ao invés de ajudá-lo;

- C) nas corporativas (sindicais e associativas) se paga um *quantum* fixo *per capi* (um dia de salário, v.g., é do sindicato). O que se recebe em troca, de modo específico, pessoal, mediata ou imediatamente? Absolutamente nada. Supõe-se que os órgãos de classe zelem por seus filiados e lutem por seus interesses. O Estado empresta o seu poder de tributar em favor da manutenção desses órgãos, e é só o que faz. Os grupos da corporação pagam para obter a defesa de seus interesses.

Resta claro, assim, que a *finalidade*, nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária. Para que haja uma contribuição especial verdadeira, como subespécie, diversa da contribuição de melhoria, outra subespécie, é necessário que a atuação estatal eleita como fato gerador seja um atuar mediato ou imediato do Poder Público, específico e relativo à pessoa do contribuinte. Esta atuação, de sobredobro, não pode ser obra pública (contribuição de melhoria), nem serviço de utilidade pública (taxa de serviço), nem ato do poder de polícia (taxa de polícia). A vinculação a fato do Estado dá-se precisamente para realçar o caráter sinalagmático da obrigação tributária. A atuação do Estado se dá sempre especificamente, relativamente à pessoa do contribuinte. Este o fundamento dos tributos vinculados a atuações estatais específicas.

Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o *produto da arrecadação das contribuições*, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição. O constituinte sempre soube que as contribuições tinham natureza de imposto. Tanto que, para criar outras, além das que declinou no art. 195, exigiu o *rito jurídico* próprio dos impostos residuais (extensão da fórmula para criar imposto novo às contribuições sociais novas).

Estamos falando agora de contribuições sociais, as relevantes, as que pesam nos

bolsos e recheiam os cofres do Estado.

Neste ponto, cabe fazer distinção fundamental entre os princípios que regem a seguridade social geral e os que regem os sistemas de aposentadoria dos empregados em geral e dos funcionários da União, dos Estados e dos Municípios, sustentados por contribuições retributivas e proporcionais. Sobre o tema já escrevemos, *verbis*:¹

“A Constituição de 1988 trouxe alterações profundas às normas anteriores, disciplinadoras da matéria. Basta considerar que ela desvinculou a seguridade social do rol dos direitos trabalhistas e disciplinou-a sob a égide dos princípios da universalidade, da distributividade e da equidade.

[...]

A Constituição de 1988 não se conformou com o seguro social público. Foi mais além. As contribuições sociais (impostos) custeadoras da seguridade (arts. 203, 204) destinam-se a cobrir não só as prestações do seguro social obrigatório de todos aqueles filiados ao sistema previdenciário, mas a saúde e a assistência prestadas de forma universal e indiscriminada a todos os carentes – crianças, velhos, adolescentes, deficientes ou desempregados – que se encontrem em situação de necessidade, independentemente do pagamento de qualquer quota ou tributo específico. Ela deu assim à distributividade e à universalidade próprias do seguro público uma extensão muito maior, apenas conciliável com a ideia de seguridade. Por isso mesmo, impostos finalísticos com o nome de contribuições se fizeram necessários: COFINS contribuição social sobre o lucro etc.

Entretanto, é importante observar que, na Constituição de 1988, embora a saúde e a assistência social sejam universais, independam do pagamento de qualquer prêmio, sendo, pois, de acentuado caráter redistributivo, os direitos previdenciários enumerados no art. 201 somente são assegurados mediante contribuição correspondente, não se estendendo a todos os segurados, *verbis*:

[...]

Portanto, a universalidade e a solidariedade cessam em relação aos planos de previdência social, pois o acesso aos direitos previdenciários depende: a) dos termos da lei; b) do pagamento de contribuição equivalente; c) da equidade na forma de

participação no custeio (art. 194, V);
[...]"

O princípio, agora, é o da *retributividade*. A universalidade e a redistributividade previstas na seguridade geral não se repetem nos sistemas previdenciários. No caso das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração do empregado ou autônomo e por ele arcada, estamos em face de *verdadeira contribuição* (sinalagmática).

Por isso mesmo, o art. 5º do CTN está superado pela Constituição de 1988, pois só reconhece como contribuição a de melhoria.

À vista dessas considerações, impõe-se à doutrina uma nova sistematização das espécies tributárias que seja suficientemente hábil para explicar a Constituição sem cair no simplismo de uma classificação quadripartida ou quinquipartida das espécies tributárias, tentação fácil de ser seguida, mas paupérrima de conteúdo científico. A taxionomia em Direito deve atender a critérios úteis, práticos, servidos de insumos doutrinários sérios. O que se não pode abandonar é a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, em troca de critérios estritamente formais, em barganha pobre.

Uns tributos possuem fatos geradores que são atuações do Estado (tributos vinculados a atuações estatais). A base de cálculo expressa essa atuação estatal. Outros tributos possuem fatos geradores que são manifestações do contribuinte (ter renda, ter gastos, ter propriedades, ter investimentos etc.). Estes tributos não são vinculados a ações estatais, e, porque se ligam a fatos que são signos presuntivos de capacidade contributiva, as bases de cálculo deles medem a materialidade do fato gerador. Por exemplo, um imposto de renda que incida sobre remessas de pagamentos ao exterior, tendo por sujeito passivo o remetente, já não é imposto sobre a renda, mas sobre remessas ao exterior (imposto sobre gasto específico). Os tributos não vinculados mais relevantes são os impostos, pela forte capacidade arrecadatória. Basta ver a enorme força dos impostos sociais e finalísticos (contribuições sociais) afetados à seguridade social. São formidáveis as cargas tributárias sobre o faturamento, os salários e o lucro das empresas e sobre a renda das loterias.

3.6. Esforços classificatórios, a importância do tema – A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição

Algumas observações merecem ser feitas para despertar juízos críticos. A esta altura, a classificação dos tributos do Direito brasileiro está a exigir que se repensem os critérios classificatórios com dedicação e vontade. De ver o magistério de Ataliba:²

“Cabe indagar, portanto, em que medida esses princípios foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988. Não temos dúvida que, quanto aos impostos, é total a acolhida constitucional ao princípio da capacidade contributiva. Quanto às taxas, diríamos que foi com intensidade média que a Constituição acolheu o princípio da retributividade. Isto é: parece-nos nítido que os serviços públicos ou os atos de polícia (a que se refere o inciso II do art. 145 da Constituição) não são simples ‘pretextos’ ou ocasiões de tributação (meros pressupostos) mas, mais que isso: uma atuação atual e concreta do Estado é fundamento e, pois, parâmetro da tributação.

[...]

Por último, quanto às contribuições – que não a de melhoria – diríamos que a intensidade com que se acolheu seu princípio informador foi mais tênue, exatamente porque a Constituição – não oferecendo os parâmetros estritos concernentes à hipótese de incidência, como o fez nos casos dos demais tributos e no caso da própria contribuição de melhoria – deu ao legislador uma liberdade realmente significativa (quanto à estruturação de sua hipótese de incidência, com as ressalvas que adiante serão expostas).

Dai entendermos que o legislador pode adotar hipótese de incidência tanto de verdadeira contribuição como de imposto, tendo-se por configurada a ‘contribuição’ – para efeitos do regime jurídico derogador – com a invocação das finalidades constitucionalmente prestigiadas (dizemos ‘verdadeira’ contribuição o tributo que, no plano ideal das categorias científicas, tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao

obrigado, posição nossa explicitamente acolhida por Gomes de Sousa (ob. cit., p. 54), por Sergio De La Garza (*Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 8ª ed., 1970, pp. 323 e ss.), Hector Villegas (*Curso de Finanzas – Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 3ª ed., t. I, p. 77), Paulo de Barros Carvalho (*Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., Revista dos Tribunais, 1981, pp. 109 a 113), Aires Barreto (*Base...* pp. 75 e ss.) e outros cientistas.

Já foi visto que o *nomen iuris* é um rótulo que o legislador arbitrariamente apõe aos institutos que cria e modela. Nesse sentido, pode-se dizer que ele é livre para dar qualquer nome aos institutos e pode inclusive – como frequentemente acontece – equivocar-se, criando institutos a que atribui designações impróprias.

Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), *pode ser efetivamente uma contribuição* – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica – *ou pode ser imposto; quer dizer: o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ser hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto*. Neste último caso submete-se ao regime jurídico-constitucional do imposto, conjugado com o regime que expusemos em 79.3 e 86.5.

Diz Wagner Balera: ‘Lançando mão de um tributo cuja natureza é de imposto e não de contribuição social – o que faz, ao nosso ver, claramente, ao escolher o fato do lucro como hipótese de incidência de um tributo devido pelo empregador – o constituinte não está criando um ser de natureza dúplice. Apenas indica que o produto da arrecadação do imposto sobre o lucro terá destinação específica: o custeio da seguridade social’ (*Seguridade Social na Constituição de 1988*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989, p. 57)” (grifos nossos).

A lição é longa, mas extremamente didática. Põe à calva a existência, no Brasil, de contribuições que são impostos finalísticos (COFINS, PIS *et caterva*) e de contribuições verdadeiras, como é o caso das contribuições dos empregados e dos servidores, proporcionais ao salário percebido, na miranda de mantê-lo ou tê-lo em determinada proporção no momento da aposentação, quando se apresentará a contraprestação do Estado (retribuição). As contribuições dos empregados, em geral,

são retributivas e proporcionais aos seus ganhos; não podem sofrer tributação progressiva, pela sua própria natureza e pelas finalidades.

Duas correntes podem ser apresentadas com presença na doutrina e na jurisprudência:

- A) uma que subsume tanto os *empréstimos compulsórios* (tributos causais e restituíveis) quanto as *contribuições parafiscais ou especiais* (impostos afetados a finalidades específicas ou finalísticos) nas figuras do imposto ou da taxa (Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, entre outros); e
- B) outra que vê as contribuições divididas em duas espécies: contribuições de melhoria e contribuições especiais (Geraldo Ataliba, parcialmente, e Carlos Mário da Silva Velloso, v.g.).

Pois bem, ultrapassada a escola de Baleeiro e Becker sobre as contribuições especiais: imposto ou taxa (pelo caráter retributivo, quando assim fosse), dadas as razões que já vimos, aproximamo-nos do segundo entendimento anteriormente exposto para dizer que os tributos vinculados são:

Taxas:

- ↘ pelo exercício regular do poder de polícia;
- ↘ pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Contribuições:

- ↘ de melhoria, pela realização de obras públicas que beneficiem imóveis de particulares, tendo por base de cálculo o custo;
- ↘ especiais retributivas (previdenciárias).

3.7. Fato gerador, base de cálculo, causa e finalidade, confirmam a tese de que os tributos são ou não vinculados a uma atuação do Estado, invalidando a tese do "finalismo", velha de cem anos

A Constituição Federal adotou a teoria dos tributos vinculados ou não a uma

atuação estatal para repartir entre os entes federados os impostos discriminados, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições pessoais para o seguro social, os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais e as sociais *lato sensu*. De igual modo, adotou as teorias do sinalagma, da causa, e da finalidade, para sobrerregar as contribuições corporativas sociais, interventivas e de melhoria, os empréstimos compulsórios, as taxas e as contribuições para o seguro social individual, deixando de fora apenas os impostos discriminados, residuais e extraordinários.

Como pode se verificar, a atuação estatal, sua causa ou inexistência e a finalidade específica em prol do sujeito passivo ou de determinados grupos sociais e econômicos são elementos deônticos absolutamente necessários à compreensão do sistema tributário constitucional, bem como dos limites do poder de tributar explícitos e implícitos. Que existem limites e que são visíveis são questões dadas *a priori*, senão vejamos.

A adoção da competência exclusiva é um limite intrínseco que obsta possa outro ente da federação invadir a área reservada pela Constituição a dado ente que dela participe. A competência exclusiva abrange os impostos, os empréstimos compulsórios, as contribuições corporativas, interventivas e sociais gerais, exceto a previdenciária dos servidores públicos. As exigências constitucionais para a criação de impostos novos que não os discriminados e de contribuições sociais novas demonstram o querer constitucional de obstar a criação de impostos e contribuições sociais com espreque na competência residual na União Federal (art. 154, I, e 195, § 4º, da CF/88).

As exigências são:

- ↘ criação por lei complementar;
- ↘ ser a exação de feítio necessariamente não cumulativa;
- ↘ não ter base de cálculo e fato gerador idênticos a impostos e contribuições sociais já existentes;
- ↘ ter o seu produto, em caso de imposto ou contribuição nova, de ser repartido com Estados e Municípios.

As receitas das contribuições da seguridade devem necessariamente ser incluídas no orçamento desta (proibição de adestinação ou tredestinação) a teor do art. 165, III, da CF/88; é mais restrição ao poder de tributar. A seu turno, o art. 167, IV, da CF/88, em perfeita simetria, proíbe a vinculação dos impostos, ou melhor, do produto da sua arrecadação, a órgão, fundo ou despesa, embora já existam muitas exceções a esta regra em impostos importantes (IPI dos supérfluos para o fundo de combate à pobreza e adicional do ICMS para fundo dos Estados). Vale dizer, os impostos, por serem não causais e afinalísticos, inadmitem afetação. Em contrapartida, os tributos causais, se finalísticos, são necessariamente afetados nas suas finalidades específicas, razão de ser da sua existência jurídica, sob pena de ilogicidade.

Assim, a competência genérica do art. 149 da CF/88, c/c a do art. 195 da mesma, não pode ser considerada exceção ao princípio da não afetação do art. 167, IV, da Carta Constitucional, eis que as exceções ao princípio da não afetação estão nesse artigo dispostas (há, decerto, normas constitucionais de exceção noutros sítios, mas, nesse caso, com remissões expressas ao art. 167, IV, da Constituição: é o que se passa com o IPI dos supérfluos dedicado à formação do fundo de combate à pobreza). Por outro lado, já no campo das contribuições de intervenção no domínio econômico, quis o constituinte que somente em casos excepcionais pudessem ser instituídas para respaldar a atuação em prol de setores necessitados de políticas públicas ou ajuda temporária. Dispõe a Constituição:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

[...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos

mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

[...]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

Não se vê, no Título VII da Constituição (Da Ordem Econômica e Financeira) nenhuma autorização interventiva, a não ser no art. 177, § 4º, que trata da CIDE dos combustíveis, donde se conclui que a instituição de contribuição de intervenção econômica é permissão excepcionalíssima, como, por exemplo, da contribuição a ser paga pelos operadores de energia elétrica, sem repasse para as tarifas, de um percentual para reestruturar o setor. As contribuições para o Instituto do Alcool e do Açúcar (IAA) e o Instituto Brasileiro do Café (IBC) y.g., que comandavam as políticas sucroalcooleira e cafeeira, são exemplos típicos de contribuições interventivas autênticas, porque sinalagmáticas: o grupo que pagava era que recebia a retribuição estatal em seu prol. Caso contrário – e aqui desponta o grande malefício da teoria da validação finalística – se bastasse apenas uma finalidade para se instituir contribuições de intervenção, teríamos “N” impostos com finalidades específicas contra o art. 167, IV, da Constituição, cujas exceções são expressas. É o caso da CIDE-Royalties, que substituiu, em parte, o IR sobre remessas de divisas ao exterior. A clientela que paga é uma, a que aufere é outra. Na verdade, trata-se de imposto afetado a uma finalidade específica, bastando conferir o seu fato gerador, de resto incongruente com o art. 154, I, da Constituição.

Adentrando as contribuições sociais, é de ver que o Constituinte fez questão de recepcionar o FGTS e o salário-educação, e de expressamente permitir *obis in idem* (lucro, faturamento, receita e folha) para justificá-las perante a Constituição. Seria ilógico admitir a instituição de contribuições interventivas a manheira, sem indicativo constitucional. O PIS e a COFINS, na forma em que se encontram, sem observar princípio constitucional da afetação, malferem a Constituição Federal. Grave, no entanto, é a sua não inserção no orçamento da seguridade social, ou seja, a sua desafetação do fim constitucionalmente predeterminado.

Em suma, a teoria da validação finalística, na espécie, além de estar sendo desrespeitada, mostra-se capenga ao não exigir que o grupo pagante seja o recipiendário da atuação estatal, validando, assim, a teoria dos impostos vinculados apenas a determinados fins (existentes na Europa, não, porém, entre nós), num afrouxamento dos limites postos pelo Constituinte ao Poder de Tributar. Com a teoria da validação finalística, deu-se o esperado. Passou a servir os interesses tributantes do Poder Central. A noção de *referibilidade*, ou seja, a atuação estatal há de referir-se necessariamente aos interesses do grupo que paga a contribuição, foi perdida, apesar de seus grandes corifeus (Becker, Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza, Baleeiro *et alii*).

Mais que isso, com dizer que a finalidade está inserta no prescritor da norma jurídica de tributação diz-se uma incorreção. Sem aderir totalmente à tese de que o Direito Tributário nasce com o fato gerador e termina com quaisquer das formas de extinção do crédito tributário, está mais do que evidente que *a finalidade não integra a norma de tributação*, porque, se assim fosse, o contribuinte nos tributos sujeitos à homologação e o agente nos tributos de lançamento *ex officio* seriam agentes da execução orçamentária e gestores da despesa pública. O certo é dizer que o Direito Financeiro, tanto quanto o Tributário, ocupa-se do tributo e de sua destinação e que o STF deve velar pela Constituição como um todo. A tredestinação do PIS/COFIN faz-se de maneira clara perante o beneplácito acomodatório do Poder Judiciário.

Destinar os recursos não é próprio do Direito Tributário, mas do gestor dos recursos arrecadados, do ordenador de despesas. Não há como o contribuinte conferir o destino da arrecadação, que ocorre em momento lógico e cronológico após a extinção do crédito tributário, e ao nascimento da verba a ser alocada, conforme os orçamentos. Agora é óbvio que a instituição de uma contribuição que não vai ao exaurimento no fim constitucionalmente determinado torna-se desnecessária no exercício seguinte, na ocasião do orçamento.

Tributo	Causa	Fim	Atuação Estatal	Competência Impositiva
				Exclusiva e

Impostos Discriminados	—	Orçamental e genérico (indeterminado, mas determinável)	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	privativa por ordem de governo (impostos federais, estaduais e municipais)
Impostos residuais	—	Idem	Idem	Exclusiva da União Federal (LC)
Taxas de polícia e de serviços	Atuação estatal (sobre-esforço em prol do obrigado)	Cobrir o custo da atividade estatal em prol do obrigado	Prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e exercício do poder de polícia	Comum às três ordens de governo da federação
Empréstimos compulsórios	Guerra externa ou sua iminência e investimentos públicos relevantes	Financiar o esforço bélico e econômico	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal, com promessa de devolução (clausulada)
Imposto extraordinário de guerra	Guerra externa ou sua iminência	Financiar o esforço bélico	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal
			Benefícios	

Contribuição pessoal do seguro social	Atender ao obrigado na doença, incapacidade laborativa e velhice	Financiar os gastos com a proteção do pagante	(aposentadoria e pensão, específicos e pessoais, segundo cálculos atuariais em prol do obrigado)	Exclusiva da União Federal quanto aos segurados do regime geral
Contribuições sociais	Prestações da seguridade social	Financiar o sistema de seguridade (saúde, assistência social e previdência)	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal
Contribuição social residual	Idem	Idem	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal (LC)
Contribuição de melhoria	Atuação estatal de que decorra valorização em imóvel particular	Financiar o custo da obra proporcionalmente	Obra pública referida ao obrigado	Comum às três ordens de governo da federação
Contribuição previdenciária dos servidores	Proteção dos servidores públicos ativos e inativos, no	Financiar os sistemas de previdência e	Prestações estatais	Comum às três ordens de

públicos ativos e inativos	infortúnio, perda da capacidade laborativa, aposentadoria e pensão	assistência aos servidores públicos	específicas, retributivas e pessoais	governo da federação
Contribuição corporativa	Manutenção dos órgãos de representação das categorias econômicas	Financiar o funcionamento dos órgãos de representação	Atuações genéricas em prol das categorias econômicas	Exclusiva da União Federal
Contribuição de intervenção no domínio econômico	Intervenção saneadora ou diretora em setores econômicos carentes	Financiar para equilibrar o funcionamento do setor sob intervenção	Ações propositivas e específicas do Estado em prol do setor	Exclusiva da União Federal
Contribuição de iluminação pública	Manter às claras as vias e logradouros públicos	Financiar os Municípios no seu mister de iluminar as cidades	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva dos Municípios
Contribuições sociais lato sensu (salário-educação, FGTS, sistema "S" etc.)	Prover indenizações e promover ações educativas em geral	Financiar as ações governamentais na área social em sentido lato	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal

3.8. A contribuição de melhoria tipo custo na opção constitucional de 1988

A Constituição de 1988 optou pela contribuição de melhoria recuperadora, *a posteriori*, do custo de obra pública valorizadora, tendo por base de cálculo geral o custo total da obra, a ser repartido, no todo ou em parte, conforme a lei, entre os contribuintes. Estamos convencidos de que a contribuição recuperadora da *mais-valia* desapareceu do nosso Direito.

Que a Constituição permite esta interpretação, não há dúvida. O art. 145, III dispõe que a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios (competência comum) poderão instituir *contribuição de melhoria decorrente de obras públicas*. Nem se fala mais em “valorização”.

Para comprovar que a Constituição tudo mudou em tema de contribuição de melhoria, analisemos os textos constitucionais no tempo.

Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, à Constituição de 1967:

“Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Emenda Constitucional nº 23, de 1 de dezembro de 1983, à Constituição de 1967:

“Art. 1º Os dispositivos da Constituição federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 18. [...]

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. [...]”

Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão

instituir os seguintes tributos:

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Esta evolução nada mudou? É preciso, com apuro crítico, refletir sobre o assunto.

3.9. Taxas e preços – Preços públicos e privados

Dizíamos que o Estado podia cobrar preços. A divisão entre taxas de serviço e taxas de polícia apresenta, ainda, serventia no encaminhamento de uma questão assaz importante, a da distinção entre *taxa e preço*. Isto porque somente a taxa pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis confronta os preços. Os atos do poder de polícia, *exceto os do tabelionato*, jamais poderiam ser exercidos por particulares. Só o Poder Público é titular do poder de polícia, indelegável e impossível com a concessão do serviço público.

As taxas de serviço, do *ponto de vista econômico*, são remuneratórias dos serviços prestados. Ora, a remuneração de serviços de utilidade pode ser feita também através de preços, pelo Poder Público, suas instrumentalidades, sob regime contratual. Este, pois, o enquadramento básico da *vexata quaestio*. Como se diferencia a taxa de serviço do preço pela prestação de serviços públicos?

Várias teorias tentaram estruturar a diferenciação, mas todas, aqui e acolá, deixaram abertos os flancos às críticas. Assim a que predica para os “serviços públicos próprios” a cobrança de taxas, nunca de preços, noção extremamente cambiante porquanto inexistente conceito jurídico positivado de serviço público próprio ou impróprio. O exemplo clássico de serviço público próprio é o da prestação jurisdicional, mas por óbvio existem situações fronteiriças.

A realidade está em que os *serviços públicos de utilidade, específicos e divisíveis*, podem ser remunerados por preços (regime contratual) ou por taxas (regime de Direito Público). O dilema resolve-se pela opção do legislador. Se escolher o regime tributário das taxas, ganha a compulsoriedade do tributo, inclusive pela mera disponibilidade do serviço, se prevista a sua utilização compulsória (CTN, art. 79, I, “b”), mas fica manietado pelas regras de contenção do poder de tributar. A fixação e o aumento da taxa só podem ser feitos por lei e só têm eficácia para o ano

seguinte. Se escolher o regime contratual, perde a compulsoriedade da paga pela mera disponibilidade do serviço, mas ganha elasticidade e imediatez na fixação das tarifas, sistema aceito previamente pelo usuário ao subscrever o contrato de adesão, liberando, assim, o controle congressional e a incidência das regras constitucionais de contenção ao poder de tributar.

Ao jurista, cujo objeto primordial é o Direito posto, cabe distinguir a taxa do preço exatamente *pelo regime jurídico de cada qual*. O preço é contratualmente acordado. A taxa é unilateralmente imposta pela lei. A primeira parte da autonomia da vontade. A segunda é heterônoma. O contrato de prestação de serviço público mediante a contraprestação em pecúnia pode ser rescindido, e só o fornecimento efetivo dá lugar ao pagamento. A prestação de serviços públicos pelo pagamento de taxas inadmite rescisão, e a só disponibilidade do serviço, quando legalmente compulsória a sua utilização, se específico e divisível, autoriza a tributação. Os regimes são diversos. O nome pouco importa na espécie e tampouco as parvoíces extrajurídicas. Certa feita Aliomar Baleeiro, quando ministro da Suprema Corte averbou, com felicidade, que “preço compulsório” é taxa, e “taxa facultativa” é preço.

Como sempre, importa surpreender a *essentialia* dos institutos e não o que é accidental; o que se não admite é a mescla. Algumas concessionárias de serviço de fornecimento de água querem as vantagens dos dois regimes sem as respectivas desvantagens. Caso interessante surgiu quando dois edifícios em Belo Horizonte instalaram poços artesianos e requereram da concessionária o desligamento da rede pública, ao argumento de que não mais lhes interessava o contrato de fornecimento, donde o pedido de rescisão. A concessionária, inobstante o regime contratual que presidia o fornecimento, alegou que continuaria a cobrar a “tarifa mínima básica” da região, dada a compulsoriedade do serviço (nesse caso, o argumento só seria possível se o regime de fornecimento fosse de Direito Público, de taxa, portanto). Sem razão a concessionária, que aliás praticava “tarifas progressivas” em razão da capacidade contributiva das pessoas, conforme a zona da cidade (bairros ricos, médios e pobres). Certo, se o regime é contratual, a rescisão é de se aceitar. Quanto à possibilidade de “tarifas sociais”, menores para os mais pobres, não repugna, desde que o contratante

as aceite ao firmar o contrato, ainda que adesivamente. A tese, de resto, foi aceita pelo eminente Desembargador e publicista mineiro José Fernandes Filho em brilhante voto. Não se pode perder de vista que as concessões de serviços públicos sofrem as implicações do fenômeno social e sujeitam-se aos princípios do Direito Administrativo.

Algo, porém, precisa ser dito, sem rebuscos. Na teoria das taxas o divisor de águas entre elas e os preços públicos, como de resto antecipamos, é um verdadeiro sorvedouro de teses e critérios. Trata-se de uma das esquinas da tributarística, onde o estudioso fica perplexo sobre o caminho a seguir. É certo que o posicionamento do *regime legal adotado* resolve em parte a questão. Ao jurista cabe apenas indagar qual o regime jurídico que o legislador adotou. Se for o regime jurídico-tributário, temos taxas. Se for o regime contratual, temos preço público (contrato entre o Estado, suas instrumentalidades, e os usuários do serviço). Entretanto, a doutrina não se contenta com tão pouco. Há uma certa insistência em *predeterminar* e limitar o alvedrio legislativo. Muitos insistem em que, em determinadas circunstâncias, o legislador não tem liberdade de escolha. São, pois, posicionamentos apriorísticos.

Por isso mesmo, Bernardo Ribeiro de Moraes³ pontifica que vários preços ou pagas consideradas preços são *taxas*. Exemplifica com certidões, vistorias, atestados, tarifas postais, telegráficas e as custas judiciais. No âmbito municipal remarca tarifas sobre serviços de cemitério, numeração de prédios urbanos, limpeza de lotes, extinção de formigueiros, desratização e construção de muros. No particular, o Judiciário tem especial apreço pelo critério. O Ministro Gonçalves de Oliveira⁴ disse perante o STF que “a exploração do serviço de água e esgoto é serviço essencial do Estado, é uma atividade do Estado e, como tal, só pode ser cobrado como ‘taxa’”. A dificuldade desse critério, tão instável, tão movediço, consiste na precisa delimitação dos “serviços próprios e impróprios do Estado”, como já notamos.

O Professor Edvaldo Brito, assim como o Professor Marco Aurélio Greco, apesar das dificuldades notórias de sabermos o que é serviço público indelegável, próprio, inerente ao Estado e dele inapartável, buscam com notável espírito sistemático abrir caminhos mais claros. O Professor Edvaldo Brito⁵, por exemplo, distingue *atividade econômica do Estado e serviços públicos* cometidos pela Constituição ao Estado. Em

se tratando de serviço público, pouco importando que o Estado o preste diretamente ou por interposta pessoa, a contrapartida será sempre sob forma de taxa. Para o Professor Marco Aurélio Greco,⁶ o que importa é o *regime jurídico*, mas regime este que não depende do legislador, e sim do sistema da Constituição.

Na mesma linha, com nuances, o Ministro Carlos Velloso elaborou a seguinte diferenciação ao relatar a ADI nº 2.586-4/DF:

“1) serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não. Exemplo: o serviço judiciário, o de emissão de passaportes. [...]. 2) Serviços públicos essenciais ao interesse público: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa. E porque é essencial ao interesse público, porque essencial à comunidade ou à coletividade, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. [...]. Como exemplo, podemos mencionar o serviço de distribuição de água, de coleta de lixo,⁷ de esgoto, de sepultamento. 3) Serviços públicos não essenciais e que, não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás etc.”.

Por sua vez, Celso Antônio Bandeira de Mello, grande nome do Direito Administrativo entre nós, pontua: “é realmente o Estado, por meio do Poder Legislativo que, a seu sabor, erige ou não em serviço público tal ou qual atividade, desde que respeite os limites constitucionais.”⁸ Em seguida, o festejado publicista exemplifica com serviços públicos que a Constituição Federal de 1967 colocava sob reserva do Poder Público, tais como o serviço postal e Correio Aéreo Nacional serviços de telecomunicações, serviços e instalações de energia elétrica de qualquer origem e natureza, assistência sanitária, médica e hospitalar, previdência social e educação.

O nosso posicionamento já foi antecipado. A nós interessa o *regime jurídico* adotado pelo legislador com escora, é claro, constitucional. Apenas não nos convencemos de que a Constituição quer apenas taxa como contrapartida de serviço público. Assim:

- A) quando o Estado exerce poder de polícia, é de taxa e só dela que se pode cogitar;
- B) quando o Estado diretamente presta serviço público *stricto sensu*, o caso é, também, de taxa;
- C) quando o Estado, porém, engendra instrumentalidades para, em regime de Direito Privado, embora sob concessão, prestar serviços de utilidade tais como fornecimento de gás, luz, transporte, energia, telefonia etc. (atividade econômica), admitimos em casos tais a adoção do regime de preços.

É possível conciliar a flexibilidade de tais prestações com a rigidez dos princípios da *legalidade e da anterioridade*? Vamos além. No “Estado de massas” a que alude o Professor da Bahia, Dr. Edvaldo Brito, está ocorrendo algo ainda não percebido pela maioria dos nossos juspublicistas. Explicar-nos-emos em poucas palavras. O importante é o controle jurídico e não a natureza da paga. De ver, em larga síntese, o preço público (espécie contratual) e a taxa (espécie tributária) ao lume do senso comum dos juristas segundo os “lugares” (*topos*) que assumem em suas manifestações teóricas.

- A) O preço decorreria do livre encontro das vontades (contrato). A taxa – espécie tributária – proviria da “vontade da lei” (tributo). O primeiro é autônomo, a segunda heterônoma.
- B) No preço predominaria a *facultatividade*, na taxa – tributo –, a *compulsoriedade*.⁹
- C) No preço, de origem sempre contratual, haveria a possibilidade do “desfazimento do pactuado”, e, ainda, antes disso, a cobrança só é possível após a acordância do usuário. Na taxa, ao revés, predominaria a vontade da lei, e a obrigação, às vezes existindo apenas a simples disponibilidade do

serviço, só seria elidível pela revogação da norma legal, irrelevante o querer do obrigado.

- D) O preço seria *ex contractu*, por suposto, e a taxa – tributo –, *ex lege*.
- E) Em consequência, o preço reger-se-ia pelos preceitos do Direito Privado, co influxos aqui e acolá do Direito Administrativo (preços públicos), e a taxa reger-se-ia pelas regras do Direito Público e, portanto, estaria sujeitada aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade ou da anualidade.¹⁰
- F) Os preços seriam do *jus gestionis*, e as taxas, do *jus imperii*.
- G) Os preços, por isso que contratuais, sinalagmáticos, não comportariam extrafiscalidade, esta típica da ação governamental via tributos (inclusive taxas), tese de resto polêmica no respeitante às taxas, nos contrafortes do próprio Direito Tributário, em razão da natureza contraprestacional destas.
- H) Os preços seriam adequados para remunerar atividades estatais delegáveis, “impróprias”, ao passo que as taxas seriam utilizáveis para remunerar serviços estatais “próprios”, indelegáveis, tipo “polícia”, “justiça”, “fisco” etc.
- I) Os preços estariam livres do controle congressional, possuindo maior elasticidade. As taxas, ao contrário, porque são tributos, estariam sujeitas ao controle do Legislativo, daí a maior rigidez do seu regime.

Ironicamente, o que pagamos a título de taxas é ínfimo ante o volume de pagamentos via preços. E, sobre os preços, a comunidade não tem praticamente acesso nem controle. Não será difícil identificar nas escrituras dos juristas a presença dos “lugares” ora mencionados. É a partir deles que são construídas as teorizações doutrinárias e as “razões de decidir” dos juízes. Ora, do ponto de vista dos cidadãos-contribuintes, no que concerne à segurança, à certeza e à razoabilidade, essas teorizações são inúteis. Em suma, mais que a *teoria da vontade*, importa trabalhar a *teoria das necessidades coletivas e os seus meios de satisfação*, os controles sociais. Só então estaremos adequando o Direito à realidade. Por isso mesmo, ressoam ultrapassadas – por esse ângulo de visão – as marcas divisórias acima

debuxadas.

Ives Gandra da Silva Martins¹¹ colocou-se contra esta orientação, ao dizer que “as tarifas cobradas por órgãos da administração indireta ou concessionárias de serviços públicos, com mercado cativo e compulsório, não deixam área maior às negociações próprias do direito privado”. Com dizer isto, Gandra descalvou a parte mais vulnerável da doutrina tradicional. A desproteção da sociedade no que diz respeito à fixação dos preços da água, da energia, da telefonia, é total.

Agora as razões pelas quais estamos convencidos de que é possível às pessoas políticas cobrarem preços públicos pelos serviços que prestem, através de instrumentalidades organizadas empresarialmente e, pois, sujeitadas ao Direito Privado (Direito Societário) e ao Direito do Trabalho, ainda que em regime de concessão de serviço público. No art. 150, § 3º, a CF/88, ao dispor sobre a não extensão da imunidade intergovernamental recíproca às empresas concessionárias de serviço público, depois de estendê-la às autarquias e empresas públicas, dispõe:

“Art. 150. [...]

[...]

§ 3º As vedações do inciso VI, ‘a’, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

[...].”

É dizer, o Estado, ao tocar *atividades econômicas* exercíveis em lide concorrencial, pode, mediante instrumentalidades, prestar serviços públicos mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. Não fora assim, que sentido teria cuidar de *imunidade de impostos* entre pessoas políticas, suas instrumentalidades, predicando a exclusão daquelas que cobram preços ou tarifas? O art. 175 completa a ordenação da matéria, ao dizer, em seu inciso III, que a lei disporá sobre a *política tarifária* da prestação de serviços públicos, tanto fornecidos

pelo próprio Estado quanto pelas empresas concessionárias ou permissionárias. Ora, tarifa de serviço público é preço!

3.10. Custas e emolumentos são taxas? É possível distribuir o produto das custas?

Entronca com o assunto ora versado a natureza jurídica das custas e dos emolumentos cartorários. Neste ponto, o legislador constituinte rendeu-se a secular perplexidade e acabou por transportar para o texto constitucional as ambiguidades que marcam o tema, separando a competência da União e dos Estados para legislar (a) sobre tributos e (b) sobre custas judiciais, como que *denotando se tratar de matérias diversas*. Felizmente, contudo, a jurisprudência firme da Suprema Corte já desfez a celeuma, pacificando a natureza tributária e, mais ainda, de taxas, das custas e emolumentos.¹²

Num ponto, porém, acertou o constituinte. As taxas, o fato gerador delas é vinculado, não a destinação do produto arrecadado. Assim sendo, o Poder Público pode destinar o produto de certas taxas a outros fins que não ao da sua estrita aplicação no serviço público que as gerou, *permissa venia* das opiniões abalizadas em contrário. É que, consoante a própria Suprema Corte já reconheceu, o art. 167, IV, da CF refere-se apenas aos impostos ao vedar a vinculação das receitas advindas da cobrança a órgão, fundo ou despesa, sendo inaplicável, pois, às taxas.

Isto é, a Constituição *não veda* a destinação alvitrada dos recursos tributários das taxas; apenas proíbe a vinculação direta ou a afetação a fundo, órgão ou despesa, dos recursos provenientes dos *impostos*. Aliás, o que veda a Constituição não é a alocação dos recursos dos impostos a órgão, fundo ou despesa feita *a posteriori*, mas a afetação *a priori* desses recursos a órgão, fundo ou despesa. Isto tiraria ao gestor dos recursos o remanejamento propício das disponibilidades financeiras do Tesouro. Baleeiro dizia que a restrição era endereçada ao legislador do orçamento de modo a evitar fosse este *rabilongo* (repleto de dotações clientelares).

Em edições anteriores, exemplificávamos a espécie ora tratada citando a participação das Caixas de Assistência dos Advogados no produto da arrecadação das custas judiciais. Inobstante, vemo-nos obrigados a admitir que este não configura

o entendimento atual do STF, que vislumbra, nesse caso, sendo as Caixas entidades privadas, ofensa ao princípio constitucional da igualdade.¹³

De todo modo, *ad cautelam*, anote-se que nunca predicamos a *distribuição do produto* da arrecadação dos tributos, especialmente das taxas *a la diable*, para fins não vinculados ao interesse público. Certamente regras financeiras e orçamentárias regularão as despesas do Estado, o emprego delas, os fins possíveis; no caso das custas e emolumentos, por exemplo, é a própria Lei Maior que destina o produto da arrecadação “exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça” (art. 98, § 2º).

O que estávamos e continuamos afirmando é que o Direito Tributário e a Constituição não vedam a aplicação dos recursos obtidos através de taxas a fins outros, relevantes, diversos da sua aplicação no *órgão* ou *serviço* que cobrou ou ensejou a exação. Dizer que a taxa *deve apenas remunerar* o serviço em razão do qual é cobrada é um raciocínio sensato. Todavia, anote-se, *nenhuma lei obriga o Estado* a proceder assim.. Em havendo receita, há que ser empregada, ou melhor, pode ser empregada onde a lei determinar.

3.11. Ligeiro escorço histórico sobre as custas

Por mais que queiramos “racionalizar” as instituições e submeter o Direito aos silogismos da lógica deôntica, tarefa de resto meritória, sempre exsurtem – daí a Sociologia Jurídica – as marcas da experiência histórica enquanto formadora das leis, dos institutos e das instituições jurídicas. Assim, os parlamentos que hoje legislam sobre tudo e, em certos quadrantes do globo, governam, *só nasceram para consentir nos tributos*. Noutro giro, os primeiros parlamentos, ou melhor, o embrião deles, invariavelmente, decorreu de um desejo de conter o poder de tributar. Só mais tarde incorporaram novas atribuições, e muito tempo depois é que a razão jurídica culminou por conceber a teoria da separação dos Poderes Executivo e Legislativo. Um para fazer a lei, outro para aplicá-la. O mesmo ocorreu com o Judiciário, a princípio imbricado no Executivo.¹⁴

As custas judiciais – e por isso até hoje o legislador constituinte insiste em tratá-las à parte do tributo – trazem este tipo de datação histórica. E, de fato, algo existe

nelas que as singulariza.

Vicente Greco Filho¹⁵ relata que:

“Antes da petição de 1215, ao Rei era guardada a prerrogativa de conceder a coação estatal para a execução de devedores, por exemplo, somente mediante pagamento. Não se trata, como alguns querem interpretar, da existência das custas judiciais como hoje são entendidas. Era um verdadeiro pagamento para que o interessado pudesse ter os favores da coação oficial e que, no caso de recusa, determinava a não intervenção da autoridade real.”

No medievo, quem fosse ferido no seu direito, dependendo do caso, fazia justiça com as próprias mãos, às vezes com a ajuda da família, ou levava a questão ao “Conselho” do lugar, ou recorria ao arbitramento, ou finalmente requeria a justiça do rei, *que nessa atividade tinha uma fonte de receita*. Incisivo, explica André Maurois:¹⁶

“A pouco e pouco o Rei tomou o hábito de convocar tais júris para decidir questões de fato em todos os casos criminais. Depois, alguns particulares pediram para servir do júri real. O Rei concedeu-lhes o direito, mas lhes fez pagar.”

Assim, nasceram *as custas do processo*. Do próprio ventre da história...

Aliomar Baleeiro,¹⁷ com sua imensa e agradável erudição – quanta falta ele nos faz –, sintetizou a possível origem das “custas” e dos “emolumentos”:

“Era mais uma situação pessoal e patrimonial do monarca, que reservava a si a função de julgar, e cobrava. Quando ele ficou muito ocupado, criou funcionários, criados, a palavra ‘ministro’ significa criado, e a esses auxiliares, esses criados que faziam a justiça para ele, os juízes, passou a dar-lhes o gozo de uma renda. Era o sistema de paga na época.”

Tal estado de coisas, tal estado de espírito, terá influído no texto da *Magna Charta*, imposta pelos barões a João-Sem-Terra em 1215?

“A ninguém venderemos (*to no one we will sell*) direito ou justiça...”.

Os barões fizeram invectivas não à justiça paga, mas à justiça “comprada”.

Em suma, as custas e emolumentos se originaram para financiar o aparato judicial e notarial. Foram e são ainda *estabelecidas em tabelas*, às vezes insuficientes, às vezes exorbitantes. E hoje, num acréscimo de segurança e legitimidade, *são fixadas em lei pelos representantes do povo*. Estima-se um *quantum* pela prestação dos bons serviços das serventias, oficializadas ou não. A prestação jurisdicional propriamente dita, a seu turno, justificaria a *taxa judiciária*.

3.12. O pedágio, sua natureza jurídica

O art. 150, V, da CF/88, preceitua ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Para logo, nada impede a cobrança de pedágio por particulares. Há quem cobre pela passagem em terreno seu, sem servidão, como os senhores feudais antigamente faziam. Agora, se o particular explora, tenha ou não construído a estrada, o túnel, a ponte, mediante concessão, o Poder Público pode regular o valor do pedágio mediante o instrumental dos contratos administrativos.

O preceito comporta duas leituras:

- A) são proibidos tributos que embarquem o tráfego de pessoas e bens (barreiras estaduais e municipais) pelo território nacional, exceto o *tributo* denominado *pedágio*;
- B) são proibidos tributos interestaduais e intermunicipais (taxas estaduais e municipais que embarquem o livre trânsito de pessoas e bens pelo território nacional), ressalvado o *pedágio* que não é – lembrem-se – *tributo*...

É certo que grandes nomes da doutrina nacional perfilham o primeiro entendimento. Cite-se, por exemplo, a ilustre Ministra Regina Helena Costa, cujo magistério pontifica:¹⁸

“Com efeito, embora sua natureza tributária seja indubitosa, já que a Lei Maior aponta como exceção à proibição de instituição de *tributos* interestaduais ou intermunicipais, debate-se sobre constituir o pedágio uma espécie de taxa ou, diversamente, uma figura tributária autônoma.

[...]

Filiamo-nos ao pensamento segundo o qual o pedágio reveste a natureza de *taxa de serviço*. Isto porque cuida-se de tributo vinculado a uma atuação estatal, diretamente referida ao sujeito passivo, qual seja, a utilização efetiva do serviço público específico e divisível, de conservação de estradas” (destaques no original).

Nada obstante, ofertamos adesão à leitura derradeira, pois o *pedágio* ou *rodágio*, como queria o pranteado Aliomar Baleeiro, é o preço que se paga para passar. Preço público se cobrado pelo Estado. Preço privado se cobrado por concessionárias (empresas privadas), ainda que sujeitadas a regras derivadas de contratos administrativos, reguladoras do preço.

Reforça a tese o fato de o *pedágio* não estar arrolado como imposto da União, ou do Estado, ou do Município. Outrossim, *taxa* não é, não poderia ser, eis que, com a devida vênua aos que pensam em sentido contrário, não há prestação de serviço público, específico e divisível à pessoa do contribuinte. O que há é *uso de via pública* ou *uso de via particular*, ou, quando nada, concedida a particular. Ora, o uso do bem público ou particular é feito pelo pagamento de *preços*, já vimos. O uso de bem público não enseja tributos. A Constituição não prevê a hipótese.

3.13. O pedágio, ligeira crônica

O ter que pagar para passar é fato velho na história da humanidade. O império dos Incas tinha caminhos pelos cimos e altiplanos da cordilheira andina desde a atual Colômbia até o Chile, ao sul. No esplendor do Cusco, para onde convergiam todas as estradas àquela época, já se cobrava *pedágio*, salvo dos estafetas do serviço postal imperial. Os impérios de antanho, quase todos, conheceram e cobraram pedágios. Roma os exigia. Na Idade Média os senhores medievais cobravam “direitos de passagem”, prática abusiva que na época da florescência das feiras e da

intensificação dos fluxos de comércio os embaraçava muito, dificultando os negócios. Com o fortalecimento das coroas e, mais tarde, com o surgimento dos Estados Nacionais, os barões perderam o privilégio de exigí-los dos passantes.

3.14. Pedágio: preço ou taxa?

O pedágio se nos apresenta como preço, já o dissemos. Entretanto, ainda que assim não se compreenda, uma coisa é certa: não se cobra pedágio pela mera *disponibilidade das vias trafegáveis*. O que autoriza a cobrança do pedágio – melhor seria chamá-lo de *rodágio*, como quis Baleeiro – é o *uso* da via. Do contrário, a União, os Estados e os Municípios poderiam cobrar “taxas” (tipo pedágio ou rodágio) pela mera disponibilidade das *estradas e ruas* que construíram, à alegação de que “estão à disposição dos cidadãos, pedestres ou motorizados”. Aliás, o pedágio é um desses institutos que exalam história. Assim como as custas, está encharcado de tradição. Historicamente *é paga pelo uso de estradas*. Sempre foi assim.¹⁹ Quem quiser a via, a ponte, o túnel, paga preço ao Estado para poder passar, em quanto ele determinar.

Seja lá como for, o uso em si das estradas não caracteriza o *fato gerador das taxas tal como prescrito pela Constituição*. Esta autoriza a instituição de taxa por *serviços públicos, específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição* (é pouco crível dizer que o Estado presta um “serviço de estradas”; tão somente oferece-as a uso), certo ainda que nesta última hipótese a utilização tem que ser declarada *compulsória* para que se apropose a cobrança pela mera disponibilidade do *serviço de utilidade*. Seria o caso da água, da energia elétrica, dos serviços de telefonia, se tais serviços à disposição dos usuários fossem, no Brasil, explorados sob regime tributário. Na verdade, não o são; adotam-se preços (*ex contractu*). O serviço de esgotos, este sim, declarada a sua utilização compulsória, não exonera o contribuinte de pagar uma *taxa mínima*, estando a galeria ao seu alcance (disponível), ainda que possua fossa séptica. Não se trata a rigor de usar a rede de esgotos, mas de um serviço que coleta, bombeia, trata ou consome os detritos em usinas de beneficiamento ou em terminais oceânicos.

3.15. Empréstimos compulsórios – Impostos restituíveis

Quanto aos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CF/88, não existem dificuldades de monta. Para logo, são tributos restituíveis. São também finalísticos, vedada a predestinação. Neles, porém, o fim não é *permanente e presente* como nas contribuições, cujas finalidades são constantes. Talvez fosse melhor falar em *tributo causal*, porque as suas causas podem ocorrer ou não: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, exaustão do tesouro, investimentos relevantes, urgentes, de interesse nacional. Podem ter fato gerador de taxas, mas sempre se apresentam com fato gerador de imposto. Veja-se a nossa experiência recente: consumo de energia elétrica, aquisição de veículos, compra de combustíveis, obtenção de divisas para viagens ao exterior, compra de passagens aéreas internacionais etc.

Nem poderia ser diferente, pois somente os impostos, baseados na capacidade contributiva, possuem potencial arrecadatório. As taxas, não.

Para Becker, com acerto, nos chamados empréstimos compulsórios coexistem duas relações jurídicas contrapostas. A primeira é de cunho tributário. O sujeito ativo é o Estado, e o passivo, o contribuinte. A segunda decorre da promessa unilateral de restituição vocalizada legalmente na lei de instituição do imposto restituível. Esta relação, de cariz financeiro, tem por sujeito ativo o contribuinte e, por sujeito passivo, o Estado. Vencido o termo para a restituição, o credor exercerá o seu direito de cobrança mediante ação contra a Fazenda Pública, caso a dívida não seja espontaneamente cumprida, incidindo em mora.

Por último, para evitar o art. 166 do CTN, que veda a repetição dos impostos que repercutem, os empréstimos compulsórios não devem ter fatos geradores típicos desses impostos ou, quando os tenham, documentos devem ser propiciados aos contribuintes de fato. Com efeito, se o art. 166 só permite a repetição do indébito a quem tenha suportado como contribuinte de fato a tributação, não pode o legislador instituir um imposto restituível e devolvê-lo a quem não o suportou economicamente, vez que o transferiu a terceiros. Isto posto, um empréstimo compulsório que seja adicional do COFINS, ou do IPI, ou do imposto de importação y.g., será impróprio, porquanto estes impostos são transferíveis a terceiros. No entanto, se a carga recair

no consumidor, como ocorreu no caso da aquisição de passagens aéreas, combustíveis, automóveis, energia elétrica, os documentos comprobatórios são oponíveis ao Estado para haver a restituição.

3.16. Os impostos indiretos visam à capacidade contributiva dos consumidores – As contribuições especiais que repercutem no consumidor final são impostos indiretos cumulativos

As contribuições finalísticas, não sinalagmáticas, são impostos.

Quando afirmamos que os impostos se norteiam pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário, absolutamente necessário, operar uma distinção fundamental. É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a *renda gasta no consumo* que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas *adiantam e repassam* o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI. Por isso mesmo o CTN (art. 166) veda aos contribuintes de direito receber de volta o indébito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que estão munidos de autorização para repetir.

Em sendo assim, se um tributo é denominado contribuição, se é cobrado de agentes econômicos, mas acaba sendo incluído nos custos de produção e circulação para ser transferido aos preços, a sua natureza de imposto indireto sobre o consumo salta aos olhos. Este é o argumento-base para desmistificar a teoria da contribuição como quarta espécie. Todavia, por serem cumulativas, estruturadas fora da não cumulatividade, às contribuições não se aplica o art. 166 do CTN.

O que são a COFINS e o PIS senão impostos sobre os preços?

Legislação do início da década de 2000 criou uma contribuição para o PIS e a COFINS não cumulativa. Na verdade, não se trata da não cumulatividade típica do ICMS e do IPI, mas formas de apurar o imposto devido com o aproveitamento do valor de certas despesas feitas pelos contribuintes, como, por exemplo, aquisição de bens para o ativo fixo, compra de insumos,²⁰ salários pagos e até algumas despesas

financeiras. É dizer, a base de cálculo passou a ser mais sofisticada, apenas isso.²¹

Para haver não cumulatividade em impostos indiretos, é necessária uma conta corrente fiscal entre contribuintes, i.e., os impostos pagos por uns nas operações anteriores devem ser, necessariamente, tomados como créditos dedutíveis dos impostos a pagar pelos contribuintes subsequentes.

-
- 1 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; Derzi, Misabel Abreu Machado **Direito tributário atual – pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 304-307.
 - 2 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 196.
 - 3 MORAES, Bernardo Ribeiro de **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 62-65.
 - 4 OLIVEIRA, Gonçalves de. Voto. LIMA, Hermes. Taxa de água e saneamento - Taxa pública - Preço público - Declaração de inconstitucionalidade. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, v. 82, p. 100-115, 1965, p. 114.
 - 5 BRITO, Edvaldo. Critérios para distinção entre taxa e preço. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Taxa e preço público**. São Paulo: Editora Resenhas Tributárias, 1985. p. 47-82, p. 74-77. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 10).
 - 6 GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: EDUC, Saraiva, 1974, p. 76.
 - 7 Súmula Vinculante nº 19 do STF: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal”.
 - 8 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Prestação de serviços e administração indireta**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 20.
 - 9 Nesse diapasão, a Súmula nº 545 do STF: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.
 - 10 Não à toa, ambas as turmas do STF assentaram recente entendimento no sentido de que a taxa pela utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX deve obediência ao princípio da legalidade, pelo que refutaram sua majoração por meio de simples portaria. A jurisprudência tem até aceito a delegação legislativa nesse ponto, desde que a lei estabeleça desenho mínimo que evite o arbítrio, o que não é o caso da taxa SISCOMEX. Basta ver o RE nº 959.274 AgR/SC, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 13.10.2017 e o RE nº 1.095.005 AgR/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 28.05.2018.
 - 11 Conferência em São Paulo, 1994.

- 12 STF, ADI nº 3.694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 06.11.2006.
- 13 STF, ADI nº 1.145/PB, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 08.11.2002.
- 14 Sobre o tema dissertou Seabra Fagundes: “No Estado antigo, todas as funções se confundiam nas mãos do soberano, que ao mesmo tempo exprimia e realizava o direito, o qual não se distinguia da sua vontade. Os romanos, na expressão única *imperium*, abrangiam tanto a função jurisdicional como a administração (Esmeim, ob. cit., vol. I, pp. 32-3). Na Inglaterra, como na França, primeiro se manifesta a separação das funções do Estado em dois ramos (legislação e administração), sob o império das revoltas populares contra o absolutismo real, impondo a transferência, pelo menos em parte, da atribuição legislativa a assembleias do povo. Só mais tarde é que se configuraria um terceiro poder com função específica. Quando Montesquieu expende a teoria da divisão dos poderes, ainda as instituições inglesas da época, nas quais se inspirou, não continham, nitidamente, a tripartição dos poderes públicos. O que havia no direito inglês era apenas um processo evolutivo, que o publicista francês antecipava. Na Grã-Bretanha, o soberano, pouco a pouco, perdia, praticamente, a função de distribuir justiça, que delegados seus (a princípio o *justiciar*, depois a *curia regis* e outros embrionários, até o *Act of Settlement*, em 1701) iam exercendo em seu nome, mas além da sua vontade (Francqueville, *Le Système Judiciaire de la Grand Bretagne*, vol. I, pp. 372-375). O senso político dos britânicos ia apreendendo a necessidade de pôr os juízes (funcionários do corpo administrativo) ao abrigo de influências imediatas, até colocá-los, gradativamente, numa posição excepcional de independência, acima da vontade livre da Coroa, com o *Act of Settlement* (Goodnow, ob. cit., pp. 26-7). A atribuição de executar as leis passava, assim, a se repartir por dois órgãos. A distribuição da justiça se tornou então autônoma e começou a existir a jurisdição como função do Estado, com papel distinto no processo executório do direito”. (FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 10).
- 15 GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça**. 19. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1, p. 40.
- 16 MAUROIS, André. **História da Inglaterra**. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, 1959, p. 79.
- 17 BALEEIRO, Aliomar. Voto. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v. 67, p. 304.

626, fev. 1974, p. 360.

- 18 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 147.
- 19 Outros gravames pelo uso foram repelidos no passado. O célebre caso do impera romano que impôs taxa pelo uso das cloacas públicas ao argumento de que tributo *non olet* (não cheirava) não foi bem recebido.
- 20 Sobre o conceito de insumos para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS imperioso destacar o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 24.04.2018, sob a sistemática dos recursos repetitivos, em que a Fazenda foi derrotada em seu pleito de limitar o crédito às aquisições de bens que se integram ao produto final ou se consomem imediata e integralmente no processo produtivo (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), em conceito equivalente ao do crédito para fins de IPI. Na ocasião, o STJ assentou as seguintes teses: (a) é ilegal a utilização da disciplina de creditamento prevista para a legislação do IPI, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
- 21 Ainda sobre a base de cálculo, importa registrar que dela deve ser excluído o valor recebido pelo contribuinte a título de ICMS, segundo o que definiu o STF ao julgar o RE nº 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* 02.10.2017, afetado ao regime da repercussão geral. E a sofisticação da base de cálculo comporta, ainda, outra discussão: saber se o montante do ICMS passível de exclusão é o destacado na nota fiscal (posição defendida pelo contribuinte) ou somente o a recolher, após a compensação de créditos (posição externada pela Fazenda Nacional por meio Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018).

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1. A competência tributária. 4.2. As limitações da competência tributária. 4.3. Os empréstimos compulsórios no CTN.

4.1. A competência tributária

Por competência tributária plena se deve entender o poder de instituir e exonerar tributos, observadas as regras dos arts. 6º, 7º e 8º do CTN, que condicionam tal exercício. Como se lê no texto do artigo 6º, a competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação é atribuição constitucional, dimana da Lei Maior, sede do poder de tributar.

O parágrafo único prevê o fenômeno da participação das pessoas políticas no produto da arrecadação de tributos de alheia competência, assentando que: “Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”. Cabe dizer que dita participação não interfere na competência legislativa da pessoa jurídica de Direito Público titular da exação. Tanto é assim que o STF fixou, com repercussão geral (Tema nº 653), no julgamento do RE nº 705.423/SE, Rel. Ministro Edson Fachin, o seguinte entendimento: “é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”.¹

O art. 7º fixa a regra da *indelegabilidade da competência tributária*, vez que esta é de atribuição constitucional, mas admite que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária podem ser transferidas de uma para outra pessoa de Direito Público, incluindo as garantias e privilégios processuais das pessoas delegantes (§ 1º),

podendo a delegação ser unilateralmente revogada (§ 2º). De observar, também, que é possível incumbir a pessoas de Direito Privado, naturais e jurídicas, a função ou o encargo de arrecadar tributos, nesta última hipótese contra a vontade da própria pessoa, sem que esta atribuição ou cometimento constitua *delegação de competência*, de resto impossível, porquanto a ninguém é dado legislar em matéria tributária, poder este exclusivo dos órgãos estatais legislativos (princípio da legalidade).

Todos os sistemas de retenção de tributos atribuídos aos particulares são *encargos* (e sem remuneração). Todos os sistemas de recebimento de tributos por terceiros são funções delegadas (mediante contrato). É o caso, v.g., dos bancos onde pagamos nossos tributos. Nesta última hipótese os recebedores de tributos, ao dar o recibo do pagamento, agem em nome do Estado, valendo a quitação. O recibo prova o pagamento, embora não signifique, por si só, a extinção do crédito tributário subjacente. No entanto, se o dinheiro arrecadado não chegar aos cofres do Estado, fica o contribuinte liberado de pagar novamente. O pagamento considera-se bom. O mais é *res inter alios*. O Estado e seus delegatários se ajustarão *ex contractu* sobre a tredestinação dos recursos.

O art. 8º previne que o não exercício da competência tributária pela pessoa política titular não a defere a outra. A regra de competência não é poder-dever, senão que poder-faculdade. Sem embargo da previsão constante do art. 11, *caput*, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), de acordo com a qual “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”, fato é que os legisladores podem instituir ou não os tributos que lhes foram dados pela Constituição, como de resto podem limitá-los a determinadas pessoas, atos e situações (previsão de incidência estrita), bem como, depois de instituí-los, excluir atos, fatos, pessoas e situações da descrição genérica dos fatos geradores (isenções).

A Súmula nº 69 do STF predica: “A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais.”

4.2. As limitações da competência tributária

As limitações ao poder de tributar são matérias exclusivas da Constituição Federal. Toda competência implica limites. O que pode a lei complementar fazer é regular tais limitações (art. 146, II, da CF/88). É com este espírito que devem ser vistas as regras limitativas do CTN.

O art. 9º, I, do digesto tributário preceitua o princípio da legalidade da tributação, repetindo a Constituição, pondo as ressalvas ao tempo existentes. Presentemente, devemos conectar com as exceções do próprio Texto Constitucional, mencionados quando do estudo deste. O inciso II do artigo sob comento enuncia o princípio da anterioridade, limitando-o aos impostos sobre a renda e o patrimônio. Não prevalece, porquanto a Constituição atual estende-o a todos os tributos, com as mesmas exceções já vistas também no capítulo próprio. O inciso III predica que as pessoas políticas não podem embaraçar o tráfego de pessoas e bens pelo território nacional com *tributos de barreira*, em homenagem à liberdade de ir e vir e ao mercado comum brasileiro. A questão não se põe em relação ao *pedágio*, que é preço e não tributo.

O inciso IV do art. 9º cuida da imunidade intergovernamental recíproca, cujo enredo desenvolvemos na parte deste livro que cuida do Direito Tributário que está na Constituição.

O § 1º do artigo diz que a imunidade não implica liberar as pessoas políticas dos deveres instituídos legalmente para assegurar a fiscalização e a arrecadação dos tributos, nem as exime de reter na fonte tributos devidos por terceiros, quando dita atribuição decorrer de lei. O § 2º adverte que o Estado intervencionista, por suas instrumentalidades, atuando em seara do Direito Privado, não goza de imunidade. Os serviços imunes são os próprios, os públicos, típicos do governo; estes é que atraem a imunidade. A disciplina da matéria avança pelos artigos 12 e 13 do CTN, que estende a imunidade intergovernamental às autarquias (e fundações, a teor da CF/88), *verbis*:

“Art. 12. O disposto na alínea ‘a’ do inciso IV do art. 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, ou pelos Municípios, tão somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.”

“Art. 13. O disposto na alínea ‘a’ do inciso IV do art. 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único.

Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do art. 9º.”

Tem-se aí duas sub-regras que merecem ligeiro esboço.

- A) O disposto no parágrafo único do art. 13 está derogado. A Constituição proíbe a isenção heterônoma (isenção concedida por uma ordem de governo em tributo de alheia competência), conforme o art. 151, III. Somente pode a União conceder isenção de tributo municipal (ISS) na hipótese de remessa de serviços para o exterior, em prol do esforço de exportação (CF/88, art. 156, § 3º, II);
- B) A imunidade intergovernamental não se estende aos empreendimentos econômicos fundados em concessões de serviços públicos, sejam tocados por empresas públicas, sociedades de economia mista ou sociedades de Direito Privado, que percebem preços e tarifas pelos serviços que prestam (água, energia, comunicações, ensino etc.). Contudo, empresas sem finalidades lucrativas, pertencentes exclusivamente à pessoa política, delegatárias de serviços públicos, como a ECT e a Infraero, são imunes. Vimos, a CF/88 reger o assunto no seu art. 150, § 3º.

O art. 9º, IV, “b” proíbe sejam tributados os templos onde são praticados os cultos religiosos. O Estado é laico. Em nosso sentir, apenas o IPTU e o ITBI estão vedados, porquanto templo é o *lugar, espaço, prédio* onde se reúnem os fiéis. A questão, desenvolvemo-la no estudo da Constituição, para onde remetemos o leitor.

O art. 9º, IV, “c”, imuniza o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos do art. 14, *verbis*:

“Art. 14. O disposto na alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Como se pode verificar, o art. 14 integra, ainda hoje, a Constituição da República, pois a imunidade sob crivo é de eficácia limitada, ou, noutras palavras, prevê a imunidade, mas condiciona a sua eficácia à observância de requisitos postos em lei complementar dela mesma. Os requisitos são, precisamente, os que vimos de ver. O texto constitucional (art. 150, VI, “c”), onde radica a imunidade, amplia para abarcar as organizações sindicais dos *trabalhadores*.

O art. 9º, “d”, determina a não tributação do papel de imprensa para proteger os jornais das constrições fiscais dos governos sequiosos de estrangular a voz das oposições políticas. Nada obstante, a jurisprudência se encarregou de estender o alcance da regra, decidindo o STF, ao final, que “a imunidade tributária constante do art. 150, VI, “d”, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo” (Tema nº 593).

O art. 10 (“Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município”) veda à União instituir tributos não uniformes.

privilegiando regiões, Estados ou Municípios. Isso, decerto, excetuados os incentivos fiscais para eliminar as desigualdades regionais, estes conforme o objetivo fundamental de nossa República insculpido no art. 3º, III, da Constituição.

O art. 11 (“Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino”) veda a Estados e Municípios utilizar a tributação de modo a embaraçar a Federação, que é união (*foedus*). Não se admite que, pela origem, procedência ou destino das mercadorias ou bens de qualquer natureza, possam Estados e Municípios promover “políticas” discriminatórias em favor de suas economias, contra os interesses comuns da Nação Brasileira.

4.3. Os empréstimos compulsórios no CTN

Empréstimo compulsório é tributo. Dependendo do seu fato jurígeno, será imposto. Aliás, na prática, sempre é imposto, pois abarca fatos que revelem capacidade contributiva densa, improvável nas taxas. Escolhe o legislador fatos que não implicam contrapartida estatal referida direta e pessoalmente ao obrigado. É a lição da experiência daqui e de alhures. Na verdade, é imposto restituível e causal quanto aos motivos de sua instituição.

Os compulsórios estão previstos no art. 15 do CTN; entretanto, a redação do dispositivo não prevalece mais, ao menos não na sua integralidade, haja vista o que hoje dispõe o art. 148 da CF/88. Com efeito, se, por um lado, tanto a Lei Maior quanto o digesto tributário preveem a possibilidade de se instituir a exação para fazer frente às despesas com calamidade pública e guerra externa ou sua iminência (caso em que o tributo escapa do princípio da anterioridade, como salientamos há pouco), por outro, aquele diploma estabelece uma hipótese não prevista neste e este, uma hipótese não prevista naquele. Vejamos melhor. A Constituição permite a criação dos compulsórios destinados a custear investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, o que não se lê no CTN; este, a seu turno, admite sejam cobrados diante de “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo” (inciso III), autorização inexistente na Lei Maior.

Ora, sendo o diploma constitucional hierarquicamente superior a todos os demais

instrumentos normativos, pois sua fonte de validade, o desenlace de tal *quaestio* é simples: o inciso III do art. 15 do CTN não foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada em 1988, não sendo admissível, assim, a instituição de compulsórios na situação que predica. No mais, diante do primado da Constituição, a hipótese por ela estabelecida é totalmente hábil a ensejar o exercício do *ius tributandi* pela União, como não poderia deixar de ser. Inobstante, em pleno vigor a previsão do parágrafo único do art. 15 do CTN, que, pois, transcrevemos: “A lei [que instituir o compulsório] fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei”.

Outrossim, prevista a restituição, não pode o Estado alegar o art. 166 do CTN para não devolver o imposto com promessa de restituição ao obrigado, como fez certa feita o Estado de Minas Gerais ao tempo em que os Estados-Membros tinham competência para instituir empréstimos compulsórios ou adicionais restituíveis de seus impostos privativos (Constituição de 1946).

Não se cuida na espécie de repetição do indébito, mas de restituição legal e obrigatória de tributo pago compulsoriamente por força de lei (relação jurídica financeira, de cunho não tributário).

Por outro lado, deve precaver-se o legislador de devolver a quem, de verdade, pelo feitio da exação, fez repercutir o seu encargo financeiro. Por isso mesmo, nos impostos restituíveis, repercutindo no consumo de bens e serviços, o credor do estado deve ser o consumidor final.

¹ Lamentamos que o Tribunal tenha chancelado a famosa prática da União de “fazer graça com o chapéu (no caso, com recurso) alheio”, já criticada por nós no Capítulo XI, da Parte II desta obra.



OS IMPOSTOS NO CTN

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

“Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.”

“Art. 18. Compete:

I – à União instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II – ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios instituir cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.”

O art. 16 nos oferta o conceito jurídico de imposto.

O art. 17 está parcialmente superado, porquanto impostos há que foram criados e outros extintos.

O art. 18 trata da competência múltipla da União e dos Estados, hoje matéria constitucional (art. 147, CF). Por oportuno, inexistem atualmente Territórios Federais.

Os impostos no CTN se apresentam agrupados não por suas características jurídicas – que reaparecem quando das respectivas qualificações –, mas sim por áreas econômicas. Temos assim:

- A) os impostos sobre o comércio exterior: Imposto de Importação e de Exportação;
- B) os impostos sobre o patrimônio e a renda: Imposto sobre a Propriedade

Territorial Rural (ITR); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direito a eles relativos (ITBI); Imposto de Renda (IR);

- C) imposto sobre a produção e a circulação, que é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e sobre a circulação de mercadorias (ICM); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF); imposto sobre serviços de transportes e comunicações e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);
- D) impostos especiais (ou únicos): impostos sobre operações relativas a combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do País;
- E) impostos extraordinários (virtuais) e impostos extraordinários em caso de guerra ou sua iminência.

À medida que o CTN discorre sobre os impostos, atribui-os à União, aos Estados Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios (repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas componentes da Federação e, também, noutra dimensão, uma repartição de fontes de receitas tributárias).

Em razão do evoluir político e jurídico do país, hodiernamente, a situação, às luzes da Constituição de 1988, apresenta-se um pouco diversa da retratada no Código Tributário Nacional, como a seguir se lê.

Impostos federais: o imposto sobre a renda (IR); o imposto sobre produtos industrializados (IPI); o imposto sobre operações financeiras, câmbio, crédito e seguros (IOF); os impostos aduaneiros de importação e de exportação e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR).

Impostos estaduais: o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de comunicações e de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS); o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Impostos municipais: o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (transportes interestaduais e intermunicipais e comunicações) (ISS).

São cabíveis algumas observações:

- ↘ o ICMS dos Estados absorveu os três impostos especiais ou únicos, sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do País, bem como os impostos sobre serviços de transportes e comunicações, que eram de competência da União Federal;
- ↘ o imposto sobre transmissão de bens imóveis, após se bipartir, passou à competência dos Municípios (cisão tributária), que tributam somente as transmissões *inter vivos*;
- ↘ o imposto sobre a transmissão de bens imóveis *causa mortis* remanesceu na competência dos Estados, mas teve o seu fato gerador alargado para compreender as doações antecipatórias (que são, em verdade, transmissões *inter vivos*) e alcançar a transmissão de quaisquer outros bens e direitos que não os imóveis, na acepção do Código Civil. Trata-se de autêntico imposto geral sobre heranças e doações;
- ↘ foi criado o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (estadual);
- ↘ o imposto de renda abarca os impostos sobre os ganhos de capital, sejam permutativos, como no caso de lucro na venda de ações ou imóveis (troca de ativos com lucro), sejam gratuitos, como no caso dos ganhos lotéricos (os ganhos trazidos pelo vento). Todavia, não incide sobre os acréscimos patrimoniais (renda) decorrentes das heranças, legados e doações, que são tributados pelos Estados;
- ↘ o imposto sobre serviços de qualquer natureza, da competência dos Municípios abarca todos, inclusive os de transporte, exceto quando seja intermunicipal

ou interestadual, tirante os de comunicações, integrados no fato gerador do ICMS, de competência dos Estados;

- ↘ surgiram e desapareceram o imposto municipal sobre operações de circulação de mercadorias, o adicional dos Estados sobre o imposto de renda, decorrente dos rendimentos do capital, o imposto sobre as grandes fortunas e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis e lubrificantes.

Isto exposto, nesta parte, que cuida dos impostos, deles trataremos aligeiramente, com os subsídios do CTN, pois cada qual merece livro apartado.

IMPOSTOS FEDERAIS

6.1. Imposto de importação. **6.2.** Imposto de exportação. **6.3.** Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **6.4.** O conceito de renda na doutrina brasileira. **6.5.** Pessoas jurídicas – Sistema para apuração do lucro tributável. **6.6.** Lucro real. **6.7.** Componentes do lucro real: lucro operacional e resultados de transações eventuais. **6.8.** Abandono do lucro real. **6.9.** Sistema do lucro arbitrado. **6.10.** Sistema do lucro presumido. **6.11.** Princípios para a apuração do lucro tributável. **6.12.** Contabilidade em bases mundiais e tributação de empresas no exterior. **6.12.1.** Demonstrações contábeis e Imposto de Renda. **6.12.2.** Tributação de empresas no exterior. **6.12.3.** A originalidade brasileira. **6.13.** Pessoas físicas. **6.14.** Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. **6.15.** Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF. **6.16.** Operações de crédito. **6.17.** Operações de câmbio. **6.18.** Operações de seguro. **6.19.** Operações com títulos e valores mobiliários. **6.20.** Imposto sobre propriedade territorial rural.

6.1. Imposto de importação

Dispõe o CTN:

“Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.”

“Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.”

“Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.”

“Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.”

O fato gerador do imposto é a entrada em território nacional do produto importado do exterior *com o ânimo de ser internado no País*. Vale dizer, para a incidência do imposto é indispensável que o bem objeto da importação, além de inserido fisicamente dentro dos limites territoriais do Brasil, seja também *incorporado a sua economia interna*. Daí por que, nos casos dos navios, trens, caminhões e aeronaves que adentram o País de passagem ou que aqui pousam, estacionam ou atracam e depois partem para outros destinos com as mercadorias que transportam, não há cogitar de fato gerador.

O aspecto temporal do fato gerador do imposto de importação é importante para definir a alíquota vigente a ser aplicada (arts. 139 e 144 do CTN). Nos termos do Decreto-Lei nº 37/66, seu art. 23, considera-se ocorrido o fato impositivo do imposto na data do *registro da declaração de importação* na repartição aduaneira (quando se tratar de mercadoria despachada para consumo), sendo irrelevantes os momentos da celebração do negócio jurídico em razão do qual o produto ingressou no território brasileiro ou do embarque do bem em direção ao Brasil. Tanto é assim que se a alíquota do imposto de importação for majorada depois da avença, é com o aumento que se deverá pagar, porquanto adota-se a alíquota em vigor quando do registro da respectiva declaração.

O Executivo pode variar a alíquota do imposto para evitar *dumping* e para harmonizar a intercadência de preços entre o mercado interno e externo, daí os *preços de referência*, mas “As resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa” (Súmula nº 97 do TRF, hoje STJ).

Cuida vincar, ainda, a existência de variados regimes aduaneiros especiais no que toca ao comércio exterior brasileiro, como o trânsito aduaneiro; a admissão temporária; o regime especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – REPETRO; e o regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária – REPORTO. Deve-se mencionar, outrossim, o importante regime especial do *drawback*, previsto do art. 383 ao 403 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) e assim sintetizado por Regina Helena Costa:¹

“É um dos regimes aduaneiros especiais e constitui um incentivo à exportação, já que se reporta às importações vinculadas à exportação. Esse regime aduaneiro especial pode consistir na restituição total ou parcial do valor do imposto, na suspensão ou na isenção de tributos que incidirem sobre a importação de mercadorias em relação a produtos a serem exportados após beneficiamento ou destinados a fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.”

Enfim, trata-se de tributo, o imposto de importação, com ênfase na extrafiscalidade, por isso pode ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo e não há que respeitar a anterioridade e a espera nonagesimal, como vimos em capítulo próprio.

6.2. Imposto de exportação

“Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.”

“Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre

concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional, o custo do financiamento.”

“Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.”

“Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.”

“Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.”

Por questão de praticidade considera-se, por presunção legal, ocorrido o fato gerador quando da expedição da guia de exportação ou documento equivalente (art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.578/77). Detalhando o ponto, dispõe o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009) em seu art. 213, parágrafo único: “Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX)”. Se a exportação não se realiza, é devida a devolução do imposto.

Tal como o imposto de importação, o de exportação é imposto tipicamente regulatório do comércio exterior (extrafiscalidade), por isso também autoriza o Texto Constitucional que as alíquotas sejam fixadas por ato do Poder Executivo e dispensa a anterioridade e a espera nonagesimal.

É utilizado, às vezes, para evitar o desabastecimento do mercado interno, quando no mercado externo os preços são muito atraentes. A Lei nº 5.072/66, hoje revogada, chegou a dizer que o seu caráter é monetário e cambial, tendo por finalidade disciplinar os efeitos monetários que decorrem da variação de preços no exterior, preservando as receitas de exportação.

As suas alíquotas, por isso mesmo, por expressa determinação constitucional, podem ser fixadas e alteradas por ato administrativo. Por serem impostos regulatórios, compreende-se por que os impostos aduaneiros devem ser manejados rapidamente pelas autoridades administrativas. É que as conjunturas que envolvem os fluxos de importação e exportação formam-se com inusitada rapidez, exigindo respostas lépidas e prontas dos gestores do comércio exterior.

Para a fixação da base de cálculo, que é o *preço normal*, deduzem-se os tributos que incidem na exportação e o custo dos financiamentos arcados pelos exportadores.

Dado que o imposto é extrafiscal e devido ao fato de que o equilíbrio da balança comercial depende fundamentalmente do esforço de exportação, o imposto é minimamente exigido, comuníssimo o uso da alíquota zero (isenção atípica), pois o fator constitutivo do dever tributário está no mandamento da norma de tributação e não na sua hipótese de incidência (ou fato gerador). Mas basta ocorrer a necessidade de barrar dada exportação, visando evitar o desabastecimento do mercado interno, para mover o administrador a subir a alíquota zero para 5%, 10% ou 15% *ad valorem*. A alíquota zero, portanto, é extremamente útil, já que a isenção e sua revogação dependem, sempre, de lei. No caso da alíquota zero, a suposição é de que, por definição, o produto é tributado. A alíquota quantificadora do dever é que pode variar de zero a 150%, conforme a dicção do art. 3º, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.578/77. Assim pensa, também, o STF.

Ao ensejo da conclusão, não podemos deixar de mencionar que o termo “ou as bases de cálculo” constante do art. 26 do CTN não foi recepcionado pela Carta de 1988: é dado ao Poder Executivo, valendo-se de mero ato administrativo, alterar apenas as alíquotas do imposto de exportação; a base de cálculo do tributo está vinculada, constitucionalmente, ao princípio da legalidade estrita. Na mesma toada, tampouco foi recepcionado pela Lei Maior o art. 28 do CTN (“Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei”), porquanto, em regra, vedada a vinculação de receita de *impostos* a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, da CF).

6.3. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Dispõe o CTN no art. 43:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

É preciso distinguir. No caso do imposto de renda das pessoas jurídicas prevalece a teoria do balanço (renda é o acréscimo patrimonial líquido) e no caso das pessoas físicas prevalece a teoria da renda ganha, independentemente de o contribuinte vir a ter o patrimônio negativo ao término do período aquisitivo da renda.

Nos EUA, por exemplo, a renda (*gross income*) é toda receita proveniente de qualquer fonte. A Suprema Corte norte-americana, como é da índole do *Common Law*, declarou certa feita que a renda poderia ser definida como o ganho efetivo do capital, do trabalho ou de ambos em conjunto, incluindo o lucro obtido com a conversão do capital em dinheiro. Mas reservou-se o direito de, caso por caso, considerar isto ou aquilo como renda. Quando se deparou com as indenizações obtidas dos causadores do dano, a Corte pronunciou-se pragmaticamente ao dizer que o fato de os pagamentos serem provenientes de condenações judiciais, pela prática de condutas ilegais ou apenas lesivas, não poderia excluir as indenizações do conceito de renda tributável.

De resto, eis aí outro exemplo de “provento” não decorrente do trabalho, do

capital e da combinação de ambos. Provento, então, não é só o decorrente de aposentadoria.

Ressalve-se que, no Direito brasileiro, a jurisprudência firmou-se em sentido contrário. As indenizações, por serem comutativas, não constituem renda tributável, desnecessário medir a proporção entre o dano e o seu ressarcimento. É o caso das despedidas de empregados, que são indenizados por perderem o emprego ou ainda por terem sofrido acidentes do trabalho.

Mas que sejam feitas considerações necessárias. Na jurisprudência brasileira as indenizações intributáveis são apenas aquelas reparativas atinentes às pessoas físicas. Nas pessoas jurídicas prevalece a teoria do balanço. Assim, v.g., se um veículo se perde, esta perda produz o patrimônio da pessoa jurídica, e o valor pago pela seguradora entra no rol das receitas tributáveis. De igual modo, uma discussão contratual que redunde em pagamento de lucros cessantes, em razão até mesmo de condenação judicial, gera uma receita tributável para a empresa beneficiada pela indenização.

6.4. O conceito de renda na doutrina brasileira

Rubens Gomes de Sousa afirmava:²

“O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro). Desse conceito básico decorre que uma determinada soma de riqueza, para constituir renda, deve reunir simultaneamente os três elementos seguintes:

- A) provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda. Assim, o dinheiro recebido por herança ou doação não é renda, porque não provém de uma fonte preexistente no patrimônio do indivíduo que a recebe; ao contrário, o juro de um empréstimo é renda, porque provém de um patrimônio (o capital emprestado) já pertencente ao credor; como

também o dividendo, porque provém das ações de propriedade do acionista; e assim por diante. É preciso esclarecer que se considera patrimônio, para este efeito, tudo que seja capaz de produzir um acréscimo de riqueza, e não apenas os bens materiais; assim, o trabalho é patrimônio, porque produz o salário, que por sua vez é renda;

- B) ser periódica, isto é, capaz de se reproduzir de tempos em tempos. Deste requisito da definição decorre a consequência de que só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu: do contrário a renda se confundiria com o capital. Na prática, poderá parecer que este requisito não seja rigorosamente observado, p. ex. na lei brasileira, que tributa como renda o lucro na venda de imóveis. Mas essa inobservância do princípio é apenas aparente, porque na realidade o que importa ao conceito de patrimônio não são os bens individualmente considerados, mas o seu valor em dinheiro. Assim, o imóvel vendido não é consumido, mas convertido no seu equivalente em dinheiro; de modo que, desde que o imposto só incida no excesso do preço de venda sobre o preço de custo, o princípio está sendo observado, porque o patrimônio continua intacto;
- C) ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, isto é do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio. Assim, não é renda o acréscimo de patrimônio que não provenha de uma atividade do seu titular, como p. ex. a valorização dos imóveis. Entretanto, quando o imóvel é vendido e o proprietário lucra com a valorização, esse lucro é tributado como renda: é que houve uma exploração do patrimônio, que consiste justamente na observação do mercado e na decisão de vender na ocasião mais favorável. Em última análise, portanto, este terceiro elemento da definição apenas significa que a renda só deve ser tributada quando realizada, isto é, quando o acréscimo de valor entra efetivamente para o patrimônio do titular. Do contrário, isto é, se fosse tributada a simples valorização, esta poderia depois desaparecer pela

desvalorização, e o proprietário que afinal vendesse o imóvel abaixo do preço de custo teria tido prejuízo e não lucro.

O conceito jurídico ou tributário de renda, resultante do concurso destes três elementos, é o adotado pela lei brasileira, que diz que renda é o ganho proveniente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos. Entretanto, esse mesmo artigo diz que também são rendas os demais proventos previstos na lei. Isso está de acordo com a Constituição, que, no art. 22, IV, Const. 67, atribui competência à União para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: o conceito de ‘proventos’, que não é definido na lei, nem pode ser definido teoricamente, dá lugar a algumas exceções aos princípios que acabam de ser explicados, e que estudaremos nas ocasiões oportunas.”

Amílcar de Araújo Falcão³ entendia como conceito constitucional de renda tributável o aumento ou incremento de patrimônio decorrente do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, expresso em dinheiro ou nele determinável, e apurável em um momento ou um período de tempo.

Segundo estes dois renomados autores, o conceito brasileiro de renda opor-se-ia à definição de Due e Fisher, que desprezava a fonte de produção para abranger os ganhos eventuais e fincava pé na tributação dos ganhos de capital, mesmo antes de sua realização.

Com efeito, segundo Rubens e Amílcar, jamais se poderia tributar (a) os ganhos em que ocorresse a consumação da fonte; (b) os acréscimos patrimoniais que não decorressem de esforço do contribuinte; e (c) a mera correção monetária do patrimônio em decorrência da desvalorização da moeda.

No entanto, como se lê no art. 43 do CTN, o Direito Tributário brasileiro considera tributáveis os acréscimos patrimoniais que não decorrem de uma fonte permanente, como tais os provenientes do capital e do trabalho ou da combinação de ambos (são os proventos não compreendidos naquilo que o CTN entende, com Rubens e Amílcar, como sendo *renda*). Ganhos provenientes de fatos eventuais são também tributáveis.

O que fazer?

Primus – Adotar o *numerus clausus*, dispositivo legal exauriente, nominando o provento tributável.

Secundus – Verificar se o recebimento do provento, de fato, redundou em acréscimo patrimonial da pessoa que o recebeu.

Caso contrário, a simples menção a proventos no CTN ensejaria a tributação indiscriminada:

- A) das mutações ou conversões do capital mesmo sem lucro líquido real;
- B) dos valores decorrentes da mera correção monetária do balanço em certas circunstâncias.

Quanto à tributação pelo imposto de renda das heranças, legados e doações, verifica-se a sua impossibilidade por decisão expressa do constituinte, que para eles cominou o imposto sobre a transmissão de quaisquer bens, direitos e doações e o entregou à competência dos Estados-Membros.

No tangente aos ganhos lotéricos e outros eventuais e às mais-valias (ganhos de capital), tem-se que os primeiros são tributados por opção legislativa, e que os demais ganhos (permutativos) só são tributáveis se previstos e na hipótese de acrescerem valor novo ao patrimônio (a venda de ativos com prejuízo não é tributável). Somente quando realizado, o provento é tributado. Não basta, v.g., vender o imóvel; será preciso receber o preço. A base de cálculo é o ganho líquido real.

Finalmente, no que toca à correção monetária plena, é inadmissível a sua tributação em qualquer circunstância por não traduzir acréscimo patrimonial e por corresponder à mera atualização dos valores do patrimônio social ou individual. Com efeito, não se admite que a mera oscilação de valor possa dar ensejo à tributação pelo imposto de renda, mormente quando se tratar de acréscimo meramente potencial, que ainda carece de ser transformado em efetiva renda por meio de uma decisão levada a efeito pelo contribuinte. Isto é, a renda precisa estar realizada.

Similarmente à correção monetária, temos visto certas investidas da Receita Federal no sentido de estender o espectro de incidência imposto de renda sobre ganhos meramente potenciais, representativos de acréscimos no valor justo dos ativos, reversíveis por natureza. Tal reversibilidade apenas é superada quando o

contribuinte pratica ato ou negócio jurídico no qual transforma em efetivo o ganho até então potencial. Nessa linha de ideias, Fernando Daniel de Moura Fonseca traz valiosa lição sobre a imprescindibilidade da realização da renda:⁴

“Portanto, sob a perspectiva do direito brasileiro, a realização é um elemento indissociável do conceito de renda e não pode ser suprimido pelo legislador. A sua exigência decorre da necessidade de que a tributação incida sobre manifestações reais de capacidade contributiva, o que não corre enquanto o contribuinte não tiver praticado um ato ou negócio jurídico representativo da sua vontade de incorporar ao patrimônio, de forma definitiva, um ganho baseado em valores de mercado, o que exclui transações compulsórias. Em resumo, a existência de renda depende de um acesso irreversível a uma riqueza nova, realizada e sobre a qual o contribuinte seja capaz de dispor livremente. É dizer, meras alterações no valor de um ativo não se amoldam ao conceito jurídico de renda”.

O imposto de renda incide diferentemente, considerando-se os sujeitos passivos:

- A) pessoas jurídicas;
- B) pessoas físicas ou naturais.

Ademais disso, existe a tributação nas fontes, que em certas circunstâncias consubstancia técnica antecipatória de arrecadação e, noutras, incidência única e final. Neste último caso, porém, o resultado positivo ou negativo só pode ser excluído do *ajuste anual* se a pessoa for inalcançável. Assim, não se pode tributar o lucro numa venda esporádica de ações separadamente do balanço de uma pessoa jurídica, que bem pode ter, ao final do exercício, um prejuízo que anula o lucro obtido na operação bursátil.

Em resumo, é possível extrair as seguintes conclusões:

- A) todo tributo tem sua natureza específica decorrente de seu respectivo fato gerador, de sua base de cálculo, definidos pelo Direito e não pela Ciência Econômica.
- B) o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato

gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial efetivo, devidamente realizado:

- ↘ proveniente do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos (renda);
 - ↘ de origem diversa do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos (proventos), podendo ou não alcançar acréscimos não dotados de periodicidade ou esforço produtivo (dependerá, exclusivamente, de cada legislação);
- C) enquanto a renda é sempre tributável genericamente, os proventos, para sê-lo necessitam de preceito expresso (*numerus clausus*) em lei ordinária federal e só geram o dever de pagar quando realizados.

6.5. Pessoas jurídicas – Sistema para apuração do lucro tributável

O lucro tributável é o acréscimo patrimonial do sócio, disponível em função de sua participação societária – ou, em outras palavras, o acréscimo, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social. De ver agora os sistemas de apuração desse lucro sobre o qual incide o imposto de renda cobrado das pessoas jurídicas.

6.6. Lucro real

Constitui lucro real o lucro operacional da pessoa jurídica acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (acessórias).

Decorre do balanço social e da conta de lucros e perdas, refletindo contabilidade que deve ser comprovada por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e na forma estabelecida pela legislação comercial e fiscal, ainda que a pessoa jurídica opere dentro e fora do país (renda mundial).

A falta ou atraso de escrituração de qualquer desses livros, além dos prazos da lei, comprometem a pessoa jurídica na comprovação do seu lucro real e impedem a aplicação desse sistema, salvo quando sanada a irregularidade.

O lucro do balanço é a base prioritária do imposto de renda. Essa base deve prevalecer, ainda que apurada a inexatidão do resultado correspondente, o qual terá

de ser devidamente retificado para a determinação do lucro tributável, obedecidas as regras legais aplicáveis.

O lucro real goza de prioridade para o imposto de renda, devendo prevalecer sempre a escrita contábil que o apurar, ressalvada a hipótese de sua imprestabilidade nos casos previstos em lei.

Assim, o lucro nominal de balanço, com as correções no que toca às parcelas ilusórias de lucro, constitui a verdadeira base para a tributação, sujeita ainda às adições e exclusões (a ilusão de lucro pode advir da não absorção integral dos prejuízos e da desvalorização da moeda sem a correção monetária do balanço).

Essa base é o somatório do lucro obtido nas operações sociais normais e dos resultados das transações eventuais (acessórias, como se diz agora).

O lucro nas operações sociais normais é denominado lucro operacional, formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os valores dela dedutíveis, a saber: custos, despesas operacionais, encargos, provisões e perdas.

A) $Rbo - (C + D + E + P + p) = LO$, em que:

Rbo	=	Receita bruta operacional
C	=	Custos
D	=	Despesas operacionais
E	=	Encargos (depreciações, amortizações e exaustões)
P	=	Perdas operacionais
p	=	provisões autorizadas (devedores duvidosos etc.)
LO	=	Lucro Operacional

B) $Rbte - (Cte + Dte + Pte) = Rte$, em que:

Rbte	=	Receita bruta de transações eventuais
Cte	=	Custo de transações eventuais
Dte	=	Despesas de transações eventuais
Pte	=	Perdas eventuais
Rte	=	Resultado de transações eventuais

C) $LO + Rte = LR$, em que:

LO	=	Lucro Operacional
Rte	=	Resultado de transações eventuais
LR	=	Lucro Real

D) $LR + Ad - Ex = LT$, em que:

LR	=	Lucro Real
Ad	=	Adições
Ex	=	Exclusões
LT	=	Lucro Tributável

6.7. Componentes do lucro real: lucro operacional e resultados de transações eventuais

Dois são os componentes do lucro real: os resultados das atividades sociais normais (“lucro operacional”) e os resultados de caráter excepcional (“resultados de transações eventuais”), que se integram completamente e não podem ser cindidos.

Para uma melhor compreensão, temos:

- A) produto da venda de bens e serviços em conta própria;
- B) resultado auferido nas operações de conta alheia;
- C) recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- D) subvenções correntes para custeio de operação da empresa;
- E) custos de bens ou serviços vendidos ou revendidos;
- F) despesas operacionais;
- G) encargos (depreciação, amortização, exaustão);
- H) perdas operacionais;
- I) provisões.

As quatro primeiras parcelas constituem a receita bruta operacional, enquanto as cinco últimas são os valores negativos compensados com a receita bruta para a apuração do resultado operacional.

Já os resultados das transações eventuais abrangem qualquer valor, negativo ou positivo, que afete o resultado e que não se vincule, seja com a operação societária

propriamente dita, seja com a manutenção normal da fonte.

Por último, registre-se que os prejuízos de exercícios anteriores devem ser totalmente absorvidos pelo lucro dos primeiros exercícios que se lhes seguirem, sob pena de, limitando-se esta dedução, ser o imposto de renda convertido em imposto sobre o patrimônio (o lucro tributável será, em parte, pura ilusão). Infelizmente esta não foi a posição do Supremo Tribunal Federal. No RE nº 344.994/PR, a Corte entendeu pela possibilidade de se restringir a dedução dos prejuízos dos exercícios anteriores a 30% do lucro real, haja vista se tratar de benefício fiscal, passível de ser restringido pelo legislador.

Tal restrição foi objeto de novo e recentíssimo julgamento pelo STF, desta vez no RE nº 591.340, afetado à sistemática da repercussão geral. No julgamento anterior, a Corte analisou a matéria tão somente sob a perspectiva de ofensa aos princípios da irretroatividade, da anterioridade e da proteção ao direito adquirido. No novo julgamento, a questão foi analisada à luz da ofensa à capacidade contributiva, tendo em vista que a restrição à compensação de prejuízos faz que o imposto de renda termine por gravar o patrimônio do contribuinte. Mesmo assim, o STF manteve a restrição, novamente ao argumento de se estar diante de benesse fiscal. Nesse ponto, acompanhamos a crítica de Fernando Daniel de Moura Fonseca, cujas lições são irretocáveis:

“Trata-se de norma manifestamente inconstitucional, ao impor a incidência do tributo sobre uma parcela do patrimônio, o que ocorrerá sempre que o contribuinte não tiver absorvido as perdas acumuladas. A limitação atualmente imposta pela legislação brasileira impede que o principal atributo do conceito de renda (seja ele jurídico, econômico ou contábil), que é a necessidade de acréscimo patrimonial, seja respeitado, uma vez que a base de cálculo do imposto terá em sua composição uma perda imposta ao patrimônio, justamente o oposto de renda, em clara ofensa ao princípio da capacidade contributiva”.⁶

6.8. Abandono do lucro real

O sistema do lucro real pode ser abandonado em duas hipóteses diversas:

- A) quando a comprovação contábil desse lucro real for imprestável ou impossível;
- B) quando a lei, pela natureza do negócio, aconselha, por simplificação, a adoção do sistema do lucro presumido.

Na primeira hipótese, a iniciativa é de competência exclusiva do Fisco, que, na impossibilidade de apurar o lucro real pela escrita, vê-se obrigado a usar outros métodos de apuração do lucro da empresa – é o sistema do lucro arbitrado.

Na segunda hipótese, é o próprio contribuinte quem opta por um sistema de lucro estimado, agora conhecido como lucro presumido.

6.9. Sistema do lucro arbitrado

O arbitramento do lucro constitui, em verdade, um método alternativo de lançamento. É, na realidade, processo alternativo de pesquisa do lucro, feito através de investigações de natureza jurídica em tudo semelhantes às que precedem o lançamento sobre o lucro real.

“Sempre que possível, o lançamento far-se-á com base no balanço. Quando isto não seja possível, far-se-á com base no lucro arbitrado. Mas, num como no outro caso, o que a lei visa tributar é sempre, com aproximação tão exata quanto possível, o lucro real.”⁷

[...]

Não há duas espécies de lucro sujeito ao imposto, o lucro real para certos contribuintes, e um lucro a *forfait*, simplesmente aproximativo, para outros. O lucro tributável é sempre o lucro real. Unicamente o método empregado para encontrá-lo é que difere segundo os contribuintes. Quanto a uns, utiliza-se um método muito preciso, ou seja, a pesquisa do lucro real segundo o balanço; quanto a outros, emprega-se um método indireto, menos preciso e mais simples, mas cuja finalidade, ainda assim, é sempre a de atingir uma aproximação tão exata quanto possível do lucro real.”

Dispõe a legislação do imposto de renda que a falta de escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais dá ao Fisco a faculdade de arbitrar o

lucro em razão do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e a longo prazo, do capital ou da receita bruta, a juízo da autoridade lançadora, observada a natureza do negócio.

A jurisprudência tem entendido que, em caso de desclassificação de escrita, somente se deve arbitrar o lucro em função do capital quando não conhecida a receita bruta.

6.10. Sistema do lucro presumido

O lucro presumido constitui um regime presuntivo, simplificado, ancorado na aplicação em massa da lei, atribuído a determinadas pessoas jurídicas por opção destas.

Tal modalidade parte da receita bruta apurada pelo contribuinte, sobre ela aplicando um percentual de presunção de lucro que irá variar de acordo com a atividade exercida pela empresa. De modo sintético, os percentuais de presunção são os seguintes: (i) 1,6% para a revenda de combustíveis; (ii) 8% para o comércio e o transporte de cargas; (iii) 16% para o transporte, exceto o de cargas; e (iv) 32% para a prestação de serviços. Sobre a base presumida é que se aplicam as alíquotas do IRPJ e da CSLL. Note-se que as alíquotas do imposto de renda são idênticas par todas as modalidades – real, arbitrado ou presumido –, variando tão somente o modo de apuração do lucro.

6.11. Princípios para a apuração do lucro tributável

Qualquer que seja o sistema adotado, dois princípios regulam a apuração do lucro tributável em cada exercício fiscal:

- A) a tributação dos lucros, embora tenha por base os números do exercício social imediatamente anterior, é feita no exercício fiscal em que o imposto é devido (distinção entre ano-base e exercício fiscal), salvo a adoção do sistema de bases correntes;
- B) a tributação dos lucros sociais é feita anualmente (anualidade). Periodização, portanto.

Ambos decorrem do artificialismo do balanço social. Na realidade, encarada do ponto de vista do sócio, a sociedade só dá lucros aos sócios quando os distribui ou quando é liquidada.

As sociedades de capital, que sobrevivem aos sócios (ao contrário das sociedades de pessoas), exigem ampla publicidade para a defesa de credores. O levantamento periódico de balanços patrimoniais é que permite a distribuição de resultados aos sócios e a publicidade necessária à defesa dos credores.

Saliente-se que o balanço é sempre artificial, pois petrifica uma posição que é dinâmica. Isto gera problemas, especialmente com relação a receitas ou despesas diferidas ou antecipadas, solucionados bem ou mal pela legislação ordinária.

O pressuposto legal é de que, ao fim de sua vida, a sociedade terá sido tributada por todos os seus lucros.

O princípio, portanto, é o da anualidade. Nada obstante, existem exceções ditadas pela realidade, para menor ou para maior, ao período de 12 (doze) meses.

6.12. Contabilidade em bases mundiais e tributação de empresas no exterior

6.12.1. Demonstrações contábeis e Imposto de Renda

Até o advento da atual lei das sociedades anônimas, em 1976 (Lei nº 6.404/76), a contabilidade brasileira foi fortemente influenciada pela Escola Italiana, em um modelo altamente formalista e com foco na proteção dos interesses do Fisco.⁸ Portanto, dada a influência do Fisco sobre a produção de normas contábeis, eram raros os debates acerca da (in)compatibilidade entre as qualificações jurídicas e contábeis. Esse cenário é alterado pela Lei nº 6.404/76, que tem como pano de fundo a necessidade de adaptação das regras contábeis ao novo perfil da economia brasileira, àquela época em franca expansão.

A Lei nº 6.404/76 revogou parcialmente o Decreto-Lei nº 2.627/40 e tentou introduzir no Brasil a “*estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira*”.⁹ Esperava-se que a nova lei, ao regular a

elaboração das demonstrações financeiras, corrigisse a indesejada influência do Fisco na elaboração de normas contábeis, em detrimento dos demais usuários da informação. A redação original do art. 177¹⁰ da lei evidenciou o propósito do legislador de buscar a elaboração de demonstrações financeiras com observância apenas de normas contábeis, prevendo que os ajustes de natureza fiscal fossem realizados em registros auxiliares, mantendo-se, assim, a higidez das demonstrações financeiras.

O processo brasileiro de convergência das normas contábeis ao padrão internacional teve efetivo início com a edição da Lei nº 11.638, em 28.12.2007, fruto da conversão do Projeto de Lei nº 3.741/00 e que tinha os objetivos de: (i) corrigir impropriedades existentes na Lei nº 6.404/76; e (ii) adaptar a lei societária aos padrões de contabilidade e de auditoria, com a finalidade de melhorar a qualidade das informações contábeis. Pela primeira vez na história brasileira a elaboração das novas normas ficou a cargo de um único órgão, denominado Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado com base no disposto no art. 10-A da Lei nº 6.385/76.

É justamente nesse ponto que surgiu a grande controvérsia envolvendo a publicação da Lei nº 11.638/07: os efeitos tributários decorrentes da modificação de critérios contábeis. Se as normas tributárias referem-se a regras contábeis, mudanças ocorridas nessas tem o inegável potencial de gerar efeitos sobre as primeiras.

No entanto, alguns integrantes da Mesa da Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados entenderam que a nova redação do § 2º, art. 177 da Lei nº 6.404, seria suficiente para garantir que as novas práticas contábeis não gerassem efeitos tributários.¹¹ Nada mais equivocado. O parágrafo segundo apenas determina que os ajustes tributários, caso existam, sejam realizados em registros auxiliares, mantendo-se a escrituração mercantil intacta nos registros permanentes. Em outras palavras, modificada a norma contábil, há efeito tributário imediato, a menos que a lei tributária o excepcione ou que o fato contábil contrarie a norma jurídica.

“Art. 177 [...]

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.”

Assim, seria preciso ajustar as demonstrações financeiras, via registros auxiliares, para que estas voltassem a refletir as práticas contábeis anteriores à Lei nº 11.638/07, para então realizar os ajustes decorrentes da legislação tributária.

Tendo em vista a celeuma causada pelo § 7º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, o legislador apressou-se para tentar resolver o problema. Publicou a MP nº 449/08 que, dentre outras coisas, revogou o referido parágrafo sétimo e criou o Regime Tributário de Transição (RTT).

A MP nº 449/08 e a Lei nº 11.941/09 não tiveram por origem apenas as discussões acerca dos efeitos tributários das novas práticas contábeis. Chama a atenção o fato de que o RTT abrange apenas as hipóteses de modificação de critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas, enquanto o art. 177, § 7º, da Lei nº 6.404/76 mencionava que os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições, nem ter quaisquer efeitos tributários.

O legislador apenas transformou a regra geral anterior em uma mais específica. Ao invés de proclamar uma neutralidade geral e absoluta, a lei concentrou a sua opção sobre as situações em que as novas práticas contábeis tivessem modificado os critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas.

Uma Medida Provisória foi publicada em 12.11.2013 e teve o propósito de criar um mecanismo seguro de adaptação da legislação de tributação da renda e das receitas às mudanças decorrentes das novas práticas contábeis, além de extinguir o RTT, o que já se aguardava com ansiedade. Diz-se criar um mecanismo seguro pelo simples fato de que as mudanças nas regras contábeis serão contínuas, com o objetivo de fazer com que a contabilidade seja capaz de retratar, da melhor forma possível, a realidade econômica das empresas.

A MP nº 627/13, nesse ponto, em muito se assemelha ao Decreto-Lei nº 1.598/77, que teve o escopo de adaptar a legislação do imposto de renda aos preceitos da então nova lei das sociedades por ações. A MP manteve a lógica que rege a apuração do imposto de renda no Brasil, funcionando a contabilidade como um sistema de contas, ponto de partida para a apuração de determinados tributos, com destaque para o imposto de renda, ficando a cargo da legislação tributária “depurar” o lucro contábil para se chegar ao lucro tributável.¹²

As regras contábeis brasileiras (em razão da Lei nº 11.638/07) devem ser elaboradas com base no padrão internacional, o que certamente traz como consequência a necessidade de ajustes em maior quantidade. Todavia, ante a inexistência de norma determinando algum ajuste que se perceba necessário, caberá ao intérprete “depurar” o lucro contábil sempre que as regras contábeis qualificarem um determinado evento econômico que contrarie a legislação tributária.

Após alguns meses de tramitação, a MP nº 627/13 foi convertida na Lei nº 12.973/14. É preciso destacar a manutenção da contabilidade como ponto de partida para a apuração de determinados tributos e a presença de dispositivo com a função declarada de anular os efeitos de modificações ocorridas na contabilidade que possam agravar as obrigações tributárias.

6.12.2.Tributação de empresas no exterior

A Lei nº 12.973/14 vige e vale, por opção do contribuinte, a partir de 1º de janeiro de 2014, de forma irretratável, segundo o seu art. 96 e, obrigatoriamente, a partir de 1º de janeiro de 2015.

O regramento abrange controladas diretas e indiretas, coligadas diretas e indiretas, os veículos constituídos no exterior detidos por empresa equiparada a controladora e a filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Há a necessidade de subcontas, empresa por empresa. É o paraíso das auditorias de *compliance*.

São os seguintes os requisitos que devem ser cumpridos no exterior a fim de que as rendas obtidas sejam atribuídas aos seus donos no país:

- I. Controladas: os lucros oriundos do exterior antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, serão adicionados ao lucro tributável no Brasil em 31/12 do ano em que forem apurados.
 - a. Consolidação: Até o ano-calendário de 2022, as parcelas do ajuste do valor dos investimentos equivalentes aos lucros obtidos no exterior poderão ser consideradas de forma consolidada.
 - b. Resultado positivo: adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no Brasil.
 - c. Resultado negativo: não haverá adição e o saldo remanescente do prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior.
 - d. Crédito do imposto pago no exterior (art. 87): A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do imposto de renda (25%) e da contribuição social sobre lucro (9%) incidente no Brasil sobre as referidas parcelas. O pagamento deve ser comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.
- II. Coligadas: os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
 - a. Condições cumulativas (art. 88): não esteja sujeita a regime de subtributação previsto no inciso III, caput, do art. 84 ($IR < 20\%$); não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida; ou, não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado e não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a regime de subtributação.
 - b. Disponibilização: data do pagamento ou do crédito em conta representativa d

obrigação da empresa no exterior; na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

- c. Crédito do imposto pago no exterior (art. 88): a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil poderá deduzir do imposto sobre a renda e da CSLI devidos o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior incidente sobre os dividendos.

6.12.3.A originalidade brasileira

O regime brasileiro, diferente do que mundialmente é praticado, incide sobre rendas ativas e passivas, como definidas no art. 84, sejam ou não provenientes de países com tributação favorecida ou beneficiárias de regime fiscal privilegiado. Essa singularidade se justifica pela insignificância pensante da Fazenda Pública.

Em quase todo o mundo, as regras antielisivas aplicam-se a algumas controladas que se encontrem em situação excepcional, como aquelas que se localizam em paraísos fiscais ou somente operem com as chamadas “rendas passivas”, que não decorrem de operações comerciais, industriais ou de certos serviços, como por exemplo: receitas de royalties, alugueis, participações societárias etc.

O legislador brasileiro, ao invocar o combate aos paraísos fiscais e a luta contra o planejamento tributário internacional, deu tratamento impróprio quanto ao momento em que se reconhece a ocorrência do lucro decorrente de operações no exterior, fato que, enfaticamente, a Receita Federal do Brasil nega. Além disso, ao contrário da maioria dos países, tanto as rendas ativas quanto as passivas oriundas do exterior são alcançadas pela tributação no regime da Lei nº 12.973/14, para além do campo de aplicação das regras estritamente antielisivas.

No plano judicial, há decisões inconclusivas do Supremo Tribunal Federal (controle de constitucionalidade das leis) e do Superior Tribunal de Justiça (uniformização do direito infraconstitucional). As decisões do STJ afirmam a prevalência do art. 98 do Código Tributário Nacional, ou seja, observância das

normas dos tratados sobre a legislação interna, reafirmando por tabela a aplicabilidade do art. 7º do modelo da OCDE (tributação exclusiva no local da residência da fonte produtora de rendimento).

O Supremo Tribunal Federal analisou especificamente a constitucionalidade do mecanismo de adição ao lucro tributável das controladas e coligadas domiciliadas no Brasil em 31 de dezembro do ano calendário em que apurados pelas controladas e coligadas domiciliadas no exterior, previsto no art. 74 da MP nº 2.158/35. A matéria foi objeto de apreciação na ADI nº 2.588/DF, cujo acórdão, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, parcialmente se reproduz:

“2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam ‘paraísos fiscais’; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (‘paraísos fiscais’, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, parágrafo único, da MP 2.158/2001.”¹³

Em suma, no que se refere às controladas, decidiu a Excelsa Corte, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que o dispositivo é inconstitucional se a coligada estiver fora de país com tributação favorecida, e constitucional sem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante se a coligada estiver domiciliada em país com tributação favorecida.

De outro lado, ao analisar a aplicação do dispositivo às controladas, decidiu o STF, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que o dispositivo é constitucional, se a controlada estiver em país com a tributação favorecida, mas sem efeito

vinculante e *erga omnes* se estiver sem país sem tributação favorecida.

Pois bem. Considerando os estritos termos do pronunciamento da Suprema Corte assim como que o próprio art. 74 da MP 2.158-35/2001 foi revogado pela Lei nº 12.973/2014, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2015, forçoso concluir que a *quaestio juris* não está resolvida *in totum*, mas em constante evolução.

6.13. Pessoas físicas

Enquanto as pessoas jurídicas são tributadas com base no chamado princípio do balanço, as pessoas físicas apuram a renda tributável pelo saldo entre o que ganharam durante o período de um ano, sejam os rendimentos decorrentes do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, e o que gastaram para obter os rendimentos, acrescido das despesas da automanutenção, aí incluído o mínimo vital para uma existência digna, abaixo do qual a renda não revela capacidade contributiva e, pois, é intributável.

Antigamente a lei classificava os rendimentos das pessoas físicas em cédulas que iam da letra “A” a “H.” Cada cédula ou rendimento cedular continha suas deduções próprias, que, uma vez feitas, forneciam o rendimento cedular líquido. O somatório disso constituía a renda bruta. A sua vez, a renda bruta sofria os abatimentos das quantias gastas pelos contribuintes para sobreviverem e se aprimorarem junto com os seus dependentes.

Esse sistema foi eliminado a partir de 1989 a título de simplificar as declarações anuais das pessoas físicas. Nota Hugo de Brito Machado¹⁴ que, no entanto, restou modificado o caráter pessoal do imposto de renda (art. 145, § 1º, da CF/88). Tem toda razão. A título de simplificar, o legislador o fez demais, aumentando a tributação pelo cerceamento arbitrário de abatimentos e deduções, pela adoção de poucas alíquotas progressivas e pela imposição de limites genéricos divorciados da realidade, contra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, em um país de enorme desigualdade de renda, por faixas de população e por estamentos etários e familiares (número de dependentes).

Atualmente, o IRPF é cobrado segundo cinco faixas de renda, a cada qual corresponde uma base de cálculo e uma alíquota. A tabela de incidência mensal do

imposto abaixo reproduzida (que teve sua última atualização em 2015, sendo ainda aplicada, nos mesmos valores, para o ano-calendário de 2019), ser-nos-á útil para esclarecer a sistemática:

Renda mensal	Alíquota
Até R\$ 1.903,98	Isento
De R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65	7,5%
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15%
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%

Suponhamos, agora, que determinado contribuinte possua uma renda mensal de R\$ 10.000,00. Quanto deverá ele recolher aos cofres federais a título de IRPF? Diante de tal indagação, certamente se ouviria que, sendo os valores auferidos pelo contribuinte superiores a R\$ 4.664,68, a alíquota aplicável seria 27,5% e, assim, o total devido seria de R\$ 2.750,00 (27,5% de R\$ 10.000,00). No entanto, cuida-se de resposta equivocada, embora comum entre os pagantes do imposto sobre a renda: consoante se verificará pela tabela a seguir, no caso em comento, a alíquota efetiva será bastante inferior, de 18,81%, devendo ser pago o total de R\$ 1.880,64:

Faixa	Base de cálculo	Alíquota	Valor do imposto
I	R\$ 1.903,98	Isento	R\$ 0,00
II	R\$ 922,67	7,5%	R\$ 69,20
III	R\$ 924,40	15%	R\$ 138,66
IV	R\$ 913,63	22,5%	R\$ 205,57
V	R\$ 5.335,32	27,5%	R\$ 1.467,21

TOTAL	R\$ 10.000,00	18,81%	R\$ 1.880,64

É importante dizer que muito se debateu sobre a possibilidade de o poder judiciário determinar a correção monetária dessas faixas de renda, porquanto esta, não ocorrendo, implica majoração do IRPF por via transversa. “Com feito desconsiderada a correção monetária verificada no período, estar-se-á gerando uma capacidade contributiva irreal, ficta, e, conseqüentemente, uma tributação injusta”.¹⁵ Ora, justamente por assim enxergarmos opomo-nos à jurisprudência do STF construída nesse tocante, iterativa no sentido de vedar a intervenção judicial para corrigir tais descalabros, eis que, pontua-se, o Judiciário estaria agindo como legislador positivo, invadindo a competência dos Poderes Executivo e Legislativo de regular a vida econômica e financeira do país.¹⁶

6.14. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II – a sua saída dos estabelecimentos a que refere o parágrafo único do art. 51;
- III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

“Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante:

- a) do Imposto sobre a Importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II – no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
 - b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;
- III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.”

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

- I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
- IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

Seu nome originário era *Imposto de Consumo*, porque os sujeitos passivos de direito (*de jure*) eram os industriais, importadores, arrematantes e, em certas hipóteses, os comerciantes atacadistas de *produtos industrializados*, mas os contribuintes de fato eram os *consumidores*, já que o imposto aderiu ao preço do produto, por fora, acrescentando o valor da transação. Adota o princípio da não cumulatividade, ou seja, em cada operação o imposto incide sobre o valor adicionado pelo agente econômico que implementa a mesma. Mas o sistema não funciona por produto nem por operação. Mensalmente, como no ICMS, o contribuinte soma o valor do imposto incluído no preço dos insumos e produtos que adquiriu carregados do imposto (conta de crédito) e, igualmente, soma o valor do imposto adicionado ao preço dos produtos que vendeu (conta de débito). Se o saldo apontar *débito* remanescente, haverá IPI a recolher. Se o saldo apontar *crédito*, este é transferido para o mês seguinte, quando será aproveitado.

Não se pode afirmar, impunemente, quer no IPI, quer no ICMS (já que são gêmeos, ainda que não idênticos), que o imposto não é sobre o valor agregado em

cada operação. O princípio constitucional da não cumulatividade é técnico e está a serviço do *valor adicionado* pelos agentes econômicos na cadeia de circulação de bens e serviços. É justamente pela sua observância que cada agente somente recolhe ou deveria recolher o imposto sobre o valor que adicionou ao produto, pois o valor que foi pago na operação anterior lhe dá um “crédito” a ser abatido do “débito” do imposto. O que ocorre é simples. Como o método de apuração dos débitos e dos créditos não é feito “produto por produto” ou “operação contra operação”, mas por *entradas e saídas num período dado de tempo* (periodização), o *valor adicionado* só é mensurável a médio prazo, nisso influenciando a velocidade da rotação dos estoques (estoque de *inputs* e de *outputs*). Mas é fora de dúvida ser o consumidor final o contribuinte de fato do imposto, pois o mesmo está construído (pela sua própria natureza) para repercutir (a renda gasta no consumo é o objetivo econômico do imposto). A técnica da não cumulatividade viabiliza este desiderato.

Adota o imposto, por imperativo constitucional, o princípio da seletividade das alíquotas em razão da essencialidade dos produtos. Assim, a Tabela do IPI (TIPI) contempla várias alíquotas a serem aplicadas sobre o valor da operação que é justamente a sua base de cálculo. Aqui, como no caso do ICMS, porém, o *quantum* devido do imposto não é obtido pela singela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Será preciso implicar o princípio da não cumulatividade na apuração do crédito tributário de cada período em que o imposto é devido e que atualmente é mensal. Para recolher o valor devido, os contribuintes e responsáveis abatem do débito os créditos do IPI apropriados no período, decorrentes da aquisição dos insumos e produtos adquiridos, o que mais uma vez comprova a precariedade das regras-matrizes dos tributos que reduzem o aspecto quantitativo das consequências normativas a tão somente *base de cálculo* e *alíquota*. Tal singeleza não é contraditória no cálculo do imposto de renda, visto retro, nem no cálculo do *quantum debeat* do IPI, ora estudado, o mesmo ocorrendo com o ICMS, como se verá à frente. No nosso sentir, tanto o IPI quanto o ICMS deveriam ser neutros, vale dizer não devem influenciar as decisões tomadas pelos variados agentes econômicos quanto à alocação de recursos.

O princípio da seletividade visa, em princípio, o consumidor final. É para ele a

“essencialidade” do produto posto ao consumo. Remédios, por exemplo, devem ter alíquotas menores que bebidas, cigarros e refrigerantes. Daí se conclui que o legislador e o administrador não são livres para dizer que produto é ou não essencial. Devem, com razoabilidade, atentar para a Constituição.

Quem fixa a base de cálculo do IPI é o legislador, mas as alíquotas do imposto são fixadas pelo Executivo, dentro dos limites fixados em lei, por atos administrativos, conforme vimos ao tratar do princípio da legalidade da tributação. A licença concedida pela Constituição e pelo CTN, contudo, baseia-se na política industrial e não no princípio da seletividade. Alegou-se que o Poder Executivo, para ajustar a política industrial do país, deveria, livremente, poder alterar as alíquotas do imposto, sem a prévia licença do Poder Legislativo, afetando, assim, a inteireza dos princípios da *legalidade* e da *anterioridade* da tributação.

O imposto não incide nas operações de exportação, mas os créditos havidos nas operações anteriores são aproveitados sem nenhuma limitação constitucional, já que o direito a tais créditos decorre imediatamente da Constituição (princípio da não cumulatividade).

A alíquota zero, tendo em vista as restrições legais que cercam a concessão das isenções fiscais (estritamente sujeitadas aos princípios da legalidade e da generalidade da tributação), é largamente utilizada no IPI, demonstrando mais uma vez a funcionalidade do instituto, que tem amplo manejo nos impostos em que o Executivo está livre dos princípios da legalidade e da anterioridade no tangente à fixação das alíquotas por motivos emergenciais, como é de elementar lógica. Por um equívoco do constituinte derivado, o IPI não ficou livre da espera nonagesimal.¹⁷

No particular, Souto Maior Borges, depois de dizer no seu magnífico livro *Isenções Tributárias* que a isenção plena impede a ocorrência do fato gerador, pontifica que, “nas hipóteses da chamada ‘isenção parcial’, seria lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em *bonificação* de débito tributário, porque o *fato gerador da obrigação tributária* se produz...”

Segundo preleciona o STF, o IPI adota o princípio do crédito *físico*, de forma que “[...] somente gera direito a crédito a mercadoria associada, empregada ou integrada fisicamente no processo de industrialização ou comercialização”.¹⁸ Contudo, para nós,

o que o princípio constitucional prescreve é o crédito *financeiro* amplo, como vimos de ver.

O art. 153, § 3º, II, da CF/88 dispõe que o IPI “será não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. O art. 49 do CTN segue o mesmo caminho. Merece ser lido, a respeito, o raciocínio correto e tarjante do Prof. Hugo de Brito Machado:¹⁹

“Para o fim de definir a não cumulatividade tem-se a metodologia do crédito financeiro e a do crédito físico. Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributada pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado.

Adotada em nossa legislação a metodologia do crédito físico, durante muito tempo a questão de saber se este ou aquele insumo ensejava direito ao crédito do IPI correspondente constituiu ponto de frequentes atritos entre o Fisco e os contribuintes desse imposto.

Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IP estabelecido que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão ‘aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente’ (art. 82, item I [atual art. 226, item I]). Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende da integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumida no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior. A ressalva, agora, diz respeito à classificação do bem adquirido no ativo permanente da empresa. A questão de saber se o bem deve ser classificado, ou não, no ativo permanente, há de ser resolvida em face da legislação pertinente ao imposto de renda. Nesta há dispositivo estabelecendo que deve ser classificado no ativo permanente o bem cuja vida útil seja superior a um ano. Assim, mesmo as peças ou acessórios de máquinas e aparelhos utilizados no processo de industrialização, cuja

vida útil seja inferior a um ano, podem ser escriturados como custo, e o IPI correspondente pode ser utilizado como crédito.

Mesmo assim, as dúvidas e os atritos continuaram, e a jurisprudência infelizmente não as conseguiu superar satisfatoriamente.”

Vamos além. Como veremos no ICMS, o crédito pela aquisição de bens do ativo fixo é devido, pois é evidente que qualquer cumulatividade residual na cadeia estará desviando o tributo do seu curso normal – a tributação do consumo. Além do mais, não parece lógico ou jurídico afirmar que a depreciação dos bens do ativo imobilizado não seria um custo de produção, essencial no processo produtivo. Ao tratar do ICMS, isto veremos.

Quanto ao IPI na importação, importante observar que o art. 46, I, referindo-se ao “desembaraço aduaneiro”, trata por fato gerador do IPI o que na verdade é o seu aspecto temporal.²⁰ Lembre-se da Constituição Federal de 1988, cujo art. 153, § 3º, II estabelece que o imposto em comento “II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada *operação* com o montante cobrado nas anteriores”. A hipótese de incidência do IPI requer, portanto, para sua configuração, uma *operação*; não qualquer uma, decerto, mas aquela cujo objeto seja um produto que tenha sido industrializado por uma das pessoas que a realizou (a operação).

Nesse sentido, o IPI só tem lugar durante as fases de industrialização, desde as operações de saída de matéria prima até a saída realizada pelo último agente econômico que realize alguma modificação na “*natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo*”;²¹ após essa última operação, encerra-se a cadeia de incidência do IPI. Daí, em nosso sentir, o desacerto do posicionamento adotado pelo STJ, para quem, mesmo inexistindo qualquer atividade de industrialização no Brasil, os produtos importados, que já pagam o IPI por ocasião do desembaraço aduaneiro, podem sofrer nova cobrança do imposto quando da sua saída do estabelecimento importador (inciso II do art. 46).²²

Ainda a propósito do tema, insta mencionar a problemática envolvendo a incidência do IPI na importação de veículos automotores por particulares, que buscam

com a operação adquirir automóveis por preços mais módicos ou não comercializados no Brasil. Com efeito, aduzem os contribuintes que, sendo consumidores finais do bem, não conseguem aproveitar o crédito do imposto em tela, porquanto inexistente posterior saída a gerar débito; conseqüentemente, a cobrança na importação feriria o princípio da não cumulatividade, por isso que inconstitucional. O argumento é bom, reconheçamos; entretanto, não foi suficiente para convencer a Suprema Corte, que pacificou, com repercussão geral (Tema nº 643), em termos diametralmente opostos, *in verbis*: “incide o imposto de produtos industrializados na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio”.²³

De todo modo, o imposto é vetusto e antieconômico. Existe para repartir entre a União (IPI) e os Estados (ICMS) a tributação sobre o consumo ou sobre a renda gast no consumo de mercadorias. Tende a desaparecer.

6.15. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF

“Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II – quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III – quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.”

“Art. 64. A base de cálculo do imposto é:

I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II – quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III – quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.”

“Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.”

“Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.”

A Lei nº 5.143, de 20.10.1966, instituiu o IOF. O Decreto-Lei nº 1.783, de 18.04.1980, a esta modificou. A Lei nº 8.033, de 12.04.1990, completou a sua disciplina. O Decreto nº 329, de 01.11.1991, é o regulamento original do imposto.

O IOF nasceu como imposto extrafiscal para equalizar o mercado financeiro, daí a licença para o Executivo manejar as suas alíquotas por ato administrativo, nos limites fixados em lei. O imposto, quanto aos seus fatos jurígenos, reporta-se às formas e conceitos de Direito Privado relativos aos contratos de câmbio (troca de moedas), de seguro, crédito (mútuo) e os concernentes a títulos e valores mobiliários (títulos de

crédito, mercado de futuros, notas cambiariformes, negócios bursáteis etc.), normatizados nos Códigos Civil e Comercial e regradados pelos órgãos de controle dos mercados financeiros.

Em 15.03.1990, mediante a Medida Provisória nº 168, pretendeu-se submeter ao IOF os saques em cadernetas de poupança e os depósitos bancários. Ora, o imposto incide sobre operações ligadas aos núcleos impositivos marcados no CTN, o que não tem impedido o governo de avançar, como vimos, as balizas, através de resoluções, contido em boa parte pelo Poder Judiciário.²⁴

O art. 65 do CTN (“Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária”), por força da Constituição de 1988, está em parte derogado. É que a licença é para alterar alíquotas, não mais as bases de cálculo, que são fornecidas pela lei.

O sujeito passivo *de jure*, a teor das leis ordinárias e decretos regulamentares, por opção do legislador, pode ser qualquer das partes no negócio tributado. Tal licenciamento tem provocado oscilações. Ora é a instituição que faz repercutir o ônus do imposto nas pessoas físicas e jurídicas, ora são essas os contribuintes *de jure*, ficando as instituições com o dever de reter e recolher o imposto.

Duvidosa é a regra delegatória do CTN, pois pela Constituição atual compete à lei complementar *definir* os contribuintes dos impostos discriminados na Lei Maior. Como a lei complementar (ver a parte do livro em que examinamos na Constituição as funções da lei complementar) é lei que *integra a Constituição*, por isso possui *quorum* qualificado, não se admite que possa esta delegar a função de complementar a Constituição ao legislador ordinário, transformando-a em texto flexível, de livre disponibilidade pelo legislador ordinário, relativamente à estrutura dos impostos.

O Judiciário ainda não se advertiu dessa delicada sintaxe normativa. Tem aceito, só para exemplificar, as determinações da Lei nº 5.143/1966 e do Decreto-Lei nº 914/1969, que nomearam contribuintes os “tomadores de créditos e os segurados”, indicando como responsáveis as instituições financeiras e as seguradoras. Pergunta-se: que responsáveis são esses? Serão responsáveis por substituição tributária, a teor do art. 128 do CTN? Nesse caso estariam livres da mora os contribuintes de direito

os tomadores e os segurados? Serão terceiros responsáveis, na hipótese de os contribuintes não pagarem o IOF? Certamente não. *A uma*, porque o art. 134, no seu imenso rol *numerus clausus*, não prevê a hipótese. *A duas*, porque este tipo de responsabilidade é sucessiva e subsidiária, o que não ocorre na hipótese *in examen*. Há, ainda, a tese de serem as instituições responsáveis *não pelo imposto*, mas pela sua *retenção e recolhimento* (estariam em pé de igualdade com os que são obrigados a reter o imposto de renda na fonte, obrigação de fazer e não de dar dinheiro). A questão não é de somenos importância, porque o tema da *responsabilidade tributária passiva* é tratado no Livro Segundo do CTN como “norma geral de Direito Tributário”, impondo-se aos legisladores federais, estaduais e municipais. As soluções jurídicas variam de acordo com a situação do “responsável”.²⁵

O art. 167, IV, da Constituição vigente revogou as disposições do CTN que vinculavam as receitas dos impostos de importação e de exportação e também do IOF (art. 67 do CTN) à formação de reservas monetárias.

O ouro, como instrumento cambial ou financeiro,²⁶ é tributado pela alíquota de 1%, na origem, afastando o ICMS, que só incide nas operações com o ouro-mercadoria. Por ser regra de repartição de competências tributárias entre a União e o Estado-Membro, a matéria só poderia ser versada por lei complementar, até hoje inexistente, prevalecendo as diretivas do Banco Central e do Conselho Monetário Nacional, em evidente invasão de competência legislativa do Congresso Nacional, de resto abúlico e apático. O IOF, por isso, passa, em larga escala, longe do princípio da legalidade da tributação. Os exemplos são inúmeros. O imposto é *cosa nostra* da autoridade monetária.

O imposto se pretende classificado entre os impostos sobre circulação. É imposto sobre negócios cambiais, financeiros, creditícios e de seguros. É tipicamente imposto sobre negócios jurídicos específicos. Nas operações de crédito, a instituição financeira coloca dinheiro atual nas mãos do tomador em troca de mais dinheiro no futuro (mútuo). Nas operações de câmbio, o negócio é trocar moedas. Nas operações com seguros, paga o segurado *ex contractu* quantias em dinheiro para forrar-se de riscos a bens e interesses os mais variados. As operações com títulos e valores mobiliários pegam os papéis representativos de bens e direitos em circulação no

mercado financeiro. O Decreto nº 6.306, de 14.12.2007, que sucedeu ao Decreto nº 4.494/2002, consolidou a regulamentação do IOF, insistindo na ampliação da incidência do imposto e trazendo à tributação os mútuos privados entre pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e pessoa física.

O conceito de crédito, ao nosso sentir, é estrito e não amplo. A fiança, que é garantia, espécie do gênero caução, não pode ser considerada como operação de crédito. O que pode ser tributado pelo IOF decorre do CTN: mútuo e contrato similares (carta de crédito), seguros, contratos de câmbio e o formidando universo dos títulos e valores mobiliários, em fantástica expansão.

Os quatro núcleos do IOF postos no CTN merecem comentários relevantes. Três deles são estritos, e um é genérico e expansivo. São estritos os fatos geradores que caracterizam:

- a) as operações de crédito (negócios jurídicos de mútuo de dinheiro em suas diversas modalidades). Cartas de crédito subscritas pelo emitente, a título de exemplo;
- b) as operações de seguro (negócios jurídicos securitários em todas as suas modalidades);
- c) as operações de câmbio (contratos cambiais, troca de moedas mediante comissão).

Em contrapartida, as operações de circulação de títulos e valores mobiliários são variadas, inumeráveis e em contínua expansão. Basta atentar para o número crescente de títulos de crédito e de operações com valores mobiliários em face da intensa globalização da economia e do adensamento das atividades financeiras. Vejamos em aligeirado rol o estonteante mundo das finanças privadas: títulos da dívida pública, com ou sem proteção cambial, bônus (*bonds*), cupons, recibos, recebíveis, ações, debêntures em todas as suas modalidades, opções, títulos de mercados futuros, índices de moedas e de *commodities*, letras de câmbio, *commercial papers*, quotas de participação, títulos da dívida externa de países soberanos, cotas de fundos variados *et caterva*. Por esta via pode ser fantástica a expansão do IOF, que, aliás, não deveria existir como imposto arrecadatório, senão que como imposto regulatório, razão de sua

instituição.

Há uma tendência para se considerar sujeito ao IOF qualquer tipo de negócio feito por instituições financeiras fiscalizadas pelo Banco Central, o que é uma errônea grave, pois o imposto é sobre as operações descritas no CTN, caso contrário seria imposto sobre as atividades das instituições financeiras. Relativamente ao IOF existe a mesma complacência doutrinária já existente a respeito do ISS, cuja lista aparenta dons mágicos. Tudo que nela for posto passa a ser serviço tributável, mesmo que não seja serviço...

O IOF, já vimos, ostenta quatro núcleos impositivos.

O texto da Constituição prega que o IOF incidirá sobre *operações*. Quais? Operações de *crédito*, de *câmbio*, de *seguro* e relativas a *títulos ou valores mobiliários*. Dessas balizas não se pode extravasar. Geraldo Ataliba²⁷ pontifica, fazendo menção à Constituição anterior: “As operações referidas pelo art. 23, II, da CF, configuram atos jurídicos, atos relevantes para o Direito. Operações como *atos regulados pelo Direito*, atos a que o Direito atribui efeitos jurídicos. *Negócios jurídicos mais propriamente*” (grifos).

Operações não são, pois, quaisquer; devem ser *operações jurídicas*, negócios jurídicos. O CTN põe as *classes* de negócios: de crédito, cambiais, securitários e com títulos representativos de valores mobiliários (mercados de capitais e futuro).

6.16. Operações de crédito

Materialmente, *operações de crédito* significam:

- a) operações de empréstimo;
- b) operações de abertura de crédito e sua utilização;
- c) operações de desconto de títulos de crédito.

Segundo Carvalho de Mendonça,²⁸ é de crédito a operação “... mediante a qual alguém efetua uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura. [...] Operação de crédito, por excelência, é a em que a prestação se faz e a contraprestação se promete em dinheiro. O mútuo de dinheiro é a manifestação típica do crédito na sociedade moderna.”

Raquel Cristina Ribeiro Novais,²⁹ advogada paulistana, disserta com segurança:

“O empréstimo é regulado pelo Código Civil, em capítulo do qual são seções c conjunto de normas que tratam do comodato (artigos 1.248 e seguintes)³⁰ e aquelas que tratam do mútuo (artigos 1.256 e seguintes).³¹ Do tratamento dado à matéria pelo direito civil, temos que o empréstimo é gênero do qual são espécies o mútuo e o comodato.

[...]

Muito embora a Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, refira-se a empréstimos sob qualquer modalidade, entendemos que a análise dos demais dispositivos que cuidam de definir a base de cálculo do imposto permite que se conclua estarem excluídas as operações de comodato, pois a norma trata de crédito em dinheiro, que é coisa fungível, atendendo, assim, ao conceito de mútuo.

Por certo, ao se referir a empréstimos de qualquer modalidade, a norma fiscal pretende abranger o mútuo sob qualquer forma jurídica que possua.

Dentro do contrato de mútuo, designam-se mutuante o sujeito que entrega a coisa e passa a ser credor da relação jurídica obrigacional e mutuário o sujeito que recebe a coisa e passa a ser devedor na relação jurídica obrigacional.

Somente a operação de empréstimo realizada por instituição financeira está abrangida pela incidência da norma prescritora do imposto sobre operação de crédito.”

As operações de abertura de crédito instrumentalizam atos de empréstimo de dinheiro por instituições financeiras, desde que o *dinheiro* posto à disposição seja utilizado. Em conta inerte nada ocorre. Pontes de Miranda³² observa que “sempre que alguém se vincula a pôr à disposição de outrem soma de dinheiro a tempo ou por tempo indeterminado há contrato de abertura de crédito”.

Os descontos de títulos não passam de modalidade de mútuo, mas não se confundem com as compras de faturamento mediante cessão definitiva de crédito (*factoring*).³³ Inobstante as diferenças, fato é que ambos os negócios também se sujeitam à incidência do IOF.³⁴

A tanto, em operações de crédito, reduz-se o IOF. No entanto, *aplicações financeiras de renda fixa* imputadas ao rentista foram consideradas operações de crédito, inconstitucional e ilegalmente, pela Medida Provisória nº 195, de 30.06.1990. E daí para frente, arrombada a porta, é só isso o que se vê até hoje, com o beneplácito acomodatório da cidadania e do Judiciário (as instituições financeiras fazem a retenção de modo indolor e compensam no tipo do juro). Cabe lembrar, ainda, que a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, em seu art. 13, determinou que nas operações de crédito de mútuos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física deve incidir o IOF, nos exatos termos das normas aplicáveis aos financiamentos e empréstimos praticados pelas instituições financeiras, alargando o campo de incidência deste tributo, indevidamente, salvo melhor juízo.

6.17. Operações de câmbio

Milve Antônio Peria³⁵ define a operação de câmbio como a seguir:

“É a troca de moeda de um país pela de outro. Moeda é aqui empregada em seu sentido mais lato e compreende não só a moeda metálica e o papel moeda, como também qualquer documento que a represente. Portanto, podemos definir o câmbio como uma operação de compra e venda de moedas estrangeiras ou de papéis que as representem. É, pois, a conversão da moeda nacional em estrangeira e vice-versa.”

6.18. Operações de seguro

O art. 757 do Código Civil define como contrato de seguro aquele pelo qual “o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados”. Há contrato de seguro de todo tipo, a envolver coisas, pessoas, bens, responsabilidades, obrigações e direitos.

6.19. Operações com títulos e valores mobiliários

A expressão “títulos ou valores mobiliários” é vaga e imprecisa. Com efeito, o legislador não precisou o que vem a se enquadrar nesses termos, nem mesmo para fins

tributários, algo, sem dúvida, perturbador. No entanto, daqui podemos afastar, com segurança e desde logo, institutos a exemplo dos títulos de crédito; a realidade em discussão é outra.

A Lei nº 6.385, de 07.12.1976, que criou a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, conquanto não signifique a expressão, estabelece o seguinte rol em seu art. 2º, *caput* e § 1º:

“Art. 2º São valores mobiliários sujeitos ao regime desta Lei:

I – as ações, debêntures e bônus de subscrição;

II – os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários referidos no inciso II;

III – os certificados de depósito de valores mobiliários;

IV – as cédulas de debêntures;

V – as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos;

VI – as notas comerciais;

VII – os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários;

VIII – outros contratos derivativos, independentemente dos ativos subjacentes; e

IX – quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.

§ 1º Excluem-se do regime desta Lei:

I – os títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal;

II – os títulos cambiais de responsabilidade de instituição financeira, exceto as debêntures”.

Raquel Cristina Ribeiro Novais, aludindo a um estudo de Luiz Gastão Paes dos Santos Barros Leães na *Revista de Direito Mercantil* nº 14, em que este autor compara o

conceito de *security* no Direito norte-americano com a situação vigente no Direito brasileiro, descalva a imprecisão do conceito entre nós:

“A opção da Lei nº 6.385, de 07.12.76, de listar alguns títulos e valores mobiliários, ao invés de indicar elementos que permitam a identificação de um *valor mobiliário* sempre que estivermos diante da figura no plano dos fatos, dificultou sobremaneira o tratamento da matéria. Na verdade, o legislador optou por uma ‘definição’ *denotativa* da classe *títulos e valores mobiliários*, recusando-se a fazer uma ‘definição’ *conotativa* da mesma.

A denotação ou denominação é uma técnica de definir dado conceito, apontando os *indivíduos* que integram a extensão do termo definido. Consiste na menção de alguns membros da extensão significativa de determinada classe representada pelo conceito de um termo. Por exemplo, na extensão do termo *artista* (classe), são indivíduos integrantes os *músicos, pintores, escultores* etc. Outro exemplo: na extensão significativa da classe representada pelo termo *contrato*, são indivíduos a *compra e venda*, a locação, o *mútuo* etc.

A denotação se opõe à conotação. Esta última consiste no oferecimento de um conjunto de propriedades, a partir das quais é possível o reconhecimento de uma classe”.³⁶

Em que pese a redação genérica do art. 2º, IX, da Lei nº 6.385/76, ao menos c dispositivo não mais prevê, após a alteração promovida pela Lei nº 10.303/2001, que são valores mobiliários “outros títulos criados ou emitidos pelas sociedades anônimas, a critério do Conselho Monetário Nacional”. A rigor, dita Entidade elegia – por meio de *Resoluções* do Banco Central do Brasil – inúmeros papéis como valores mobiliários (notas promissórias emitidas por sociedades anônimas, direitos de subscrição de valores mobiliários, recibos de subscrição de valores mobiliários, dentre outros), ampliando conseqüentemente, ao arrepio do princípio da legalidade, o campo de incidência do IOF.

6.20. Imposto sobre propriedade territorial rural

“Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”

“Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.”

“Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

Trata-se de imposto pessoal sobre o patrimônio imobiliário. Pela Constituição de 1891 pertencia aos Estados-Membros, nos albores da República que descentralizava o Império. A Constituição de 1946 o atribuiu aos Municípios. A Emenda nº 18 à Carta de 1946 o trouxe para a União, ao fundamento, ainda atuante na Constituição de 1988, de que era instrumento de política fundiária capaz de fomentar a reforma agrária.

O seu fato gerador é o exercício do direito de propriedade, do direito real sobre coisa alheia mais amplo que existe (*enfitese*) e da posse *ad usucapionem*, excluída a violenta (*vis*), a clandestina (*clam*) e a precária. Nada obstante, a propriedade visada é somente a que se exerce sobre os imóveis rurais *por natureza*; não se inclui, portanto, a propriedade por acessão intelectual e os imóveis por destinação legal, caso, por exemplo, dos navios que, por ficção jurídica, são assim considerados para poderem suportar o direito real de garantia sobre imóveis, a hipoteca. O Código Civil pátrio, no seu art. 79, diz ser imóvel por natureza e acessão física o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.³⁷

O ITR, na base, incide sobre a propriedade ou posse da “terra nua”. A propriedade está regulada nos artigos 1.228 e seguintes do Código Civil; a posse, do art. 1.196 em diante; e o domínio útil, nos arts. 1.473 e 1.245 do mesmo diploma.

Problema já resolvido (ver o assunto quando tratamos a respeito do IPTU) é saber se o CTN extrapolou a Constituição ao incluir como fatos jurídicos dos impostos sobre a propriedade imobiliária, além do direito de propriedade, a posse *ad usucapionem* e o domínio útil. Ora, a posse se exerce como se fora o possuidor vero proprietário a ponto de justificar o usucapião, forma originária de aquisição, e a *enfitese*, que é o mais vasto direito real sobre coisa alheia, a ponto de ser, em

princípio, perpétua, transmitindo-se *inter vivos* e *causa mortis*, como que se integrando à noção jurídica de propriedade, mormente num país continental, como realçado por Baleeiro, em que o sistema do registro proprietário é caótico. Grandes “proprietários”, em verdade, possuem “posses”. Não poderiam estar excluídos da tributação pelo ITR. Todavia, a posse *vis*, a *clam* e a precária não são jurígenas; pelo contrário, justificam a tributação em quem é proprietário, enfiteuta ou possuidor (posse velha) de maneira longa, mansa e pacífica.

Questão verdadeiramente importante reside em saber o que é área urbana na extensão territorial dos Municípios para evitar a colisão da competência federal (ITR) com a competência municipal (IPTU) e até mesmo para armar o contribuinte contra as expansões das zonas urbanas, mormente quando o Município possui em sua extensão territorial, fora da zona urbana, estabelecimentos comerciais e industriais de grande porte, tais como *shopping centers*, empórios e indústrias diversas. À falta de lei complementar inovadora até o presente, o critério do CTN é o da localização do imóvel: se na área rural, incide ITR; se na área urbana, IPTU. Não bastasse, para que determinada região seja considerada urbana, além de assim ser classificada por lei municipal, deve possuir no mínimo dois dos melhoramentos arrolados pelo art. 32, § 1º, do CTN, os quais veremos com mais detalhes ao tratarmos dos impostos de competência dos Municípios.

Deve-se dizer, contudo, que o Decreto-Lei nº 57/1966 estabelece uma hipótese particular no tocante ao pagamento do ITR, valendo-se de critério distinto da localização do imóvel, qual seja, sua *destinação*. De fato, de acordo com o art. 15 do mencionado diploma,³⁸ incide o imposto federal, e não o municipal, sobre o prédio “que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial”, ainda que localizado em zona urbana, conforme sedimentou o STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos.³⁹

A base de cálculo do imposto é o valor fundiário do imóvel, ou seja, o valor da terra nua (valor venal) sem qualquer benfeitoria. No entanto, o imposto a pagar não depende, como com errônea predica o Prof. Paulo de Barros Carvalho, da simples aplicação das alíquotas sobre a base de cálculo, pois manda a lei que a autoridade lançadora leve em conta alguns fatores de interessante observação.

Primeiro, as áreas são consideradas tributáveis e não tributáveis, inserindo nesta última categoria as: I – de preservação permanente; II – de reserva legal; III – de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN); IV – de interesse ecológico, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que sejam: a) destinadas à proteção dos ecossistemas e que ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; e b) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural; V – de servidão florestal; VI – de servidão ambiental; VII – cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; VIII – alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. A explicação é lógica e de bom-senso: se o tributo visa a incentivar a produção, não pode considerar como improdutivas terras que a lei determina a não produção.

Assim, a base de cálculo do ITR será o *Valor da Terra Nua Tributável* (VTNT) o que demonstra uma depuração da própria base de cálculo, multiplicado pela alíquota correspondente, estabelecida levando em conta a área total do imóvel e o grau de utilização (GU – percentual entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a área aproveitável) do imóvel rural.

Noutras palavras, podem ocorrer reduções de até 95% na quantificação final da prestação tributária. Mais uma vez, *ad nauseam*, comprova-se que o *tributo devido*, em sua apuração, incluiu “quantificadores” diversos da alíquota e da base de cálculo. De resto, o ITR não teria como ser extrafiscal se não tributasse mais pesadamente os latifúndios por extensão e os latifúndios por exploração, e tampouco poderia incentivar os que investem em tecnologia para aumentar a produção se não fossem estes elementos de quantificação que modulam o *quantum debeatur* do imposto.

Nesse compasso, a legislação infraconstitucional isenta da incidência do ITR desde que preenchidas algumas condições constantes do texto legal, o imóvel rural compreendido em programa governamental de reforma agrária e o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, cuja área total em cada região observe o respectivo limite da pequena gleba rural (*vide* Lei nº 9.393, de 1996).

A melhor obra sobre o assunto é a de Luciano Dias Bicalho Camargos, *O Imposto*

Territorial Rural e a Função Social da Propriedade: Doutrina, Prática e Jurisprudência.

-
- 1 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 364-365.
 - 2 SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 197 *et seq.*
 - 3 FALCÃO, Amílcar de Araújo *et al.* **Imposto de renda e lucros extraordinários**. de Janeiro: Edições Financeiras, 1963.
 - 4 FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 154.
 - 5 STF, RE nº 344.994/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 28.08.2009.
 - 6 FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 144.
 - 7 SOUSA, Rubens Gomes de. **Revista Forense**, v. 140, n. 49, p. 93, mar./abr. 1952
 - 8 LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade. Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 123.
 - 9 Item 4 da Exposição de Motivos nº 196, de 24/06/1976, do Ministro da Fazenda. Nesse respeito ver: BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3, p. 140-156.
 - 10 Lei nº 6.404/76. “Art. 177. *A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência*”.
 - 11 GALHARDO, Luciana Rosanova; ROCHA, Felipe Barboza. As alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações e suas implicações no âmbito tributário. Análise detida do novo tratamento conferido às subvenções para investimento. *In*: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 239-240.
 - 12 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. *In*: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e**

distanciamentos). São Paulo: Editora Dialética, 2014. v. 5. p. 359-360.

- 13 Em sentido semelhante posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o REsp nº 1.325.709/RJ, proferiu acórdão cujo trecho da ementa se transcreve: “5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012). 6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé. 7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono. 8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados. 9. O art. 7º, § 1º, da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da

equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.”

14 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 220.

15 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 371.

16 Entre outros: STF, AgR-ARE nº 986.252/SP, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* 21.02.2017.

17 Consoante enxergamos, a alíquota zero é instituto diverso da isenção, *data venia*, Profª. Misabel Derzi e de outros autores que assemelham os conceitos, mas sem o apoio da razão prática e da teoria da norma tributária (que distingue as exonerações fiscais situadas nas hipóteses de incidência e nos comandos normativos). Nada obstante, em que pese o desacerto da posição desses ilustres juristas, encampou-a o STF, aproximando as hipóteses de isenção, não incidência e alíquota zero para conceder-lhes o mesmo tratamento jurídico. A propósito do tema, de ver o nosso livro **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

18 STF, AgR-AI nº 848.516/PB, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 31.03.2014.

19 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 238-239.

20 Sobre esta confusão entre aspecto ou critério temporal com o próprio fato gerador do imposto, o prof. Paulo de Barros Carvalho observou: “*O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Exacerbando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores e os jurisprudentes passaram a dar nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um, o que muito contribuiu para o desalinhamento teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceptuais. [...] A isso havemos de debitar boa parte do atraso no esclarecimento de importantes aspectos da intimidade estrutural de alguns impostos.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 266-267, grifo nosso).

21 Art. 4º do RIPI (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

- 22 O STJ, no julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 18.12.2015, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 912), pacificou a seguinte tese: “os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil”. Inobstante, o entendimento sobre a matéria está sujeito à mudança, eis que o STF, no RE nº 946.648/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, reconheceu repercussão geral (Tema nº 906) para discutir suposta “violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal) ante a incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”.
- 23 STF, RE nº 723.651/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 05.08.2016.
- 24 Nesse particular, editou o STF a Súmula nº 664, que diz: “É inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei 8.033/1990, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança”.
- 25 Ver o nosso estudo sobre a sujeição passiva indireta na parte dedicada à obrigação tributária.
- 26 O ouro físico pode servir de lastro para a emissão de títulos e certificados cotados nos mercados financeiros.
- 27 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 25/26, p. 101-119, jul./dez. 1983, p. 107.
- 28 MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960. v. 5, parte III, p. 51.
- 29 NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. **Análise das normas de incidência dos impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários**. 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1992.
- 30 Arts. 579 e seguintes do Código Civil. “Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto”.
- 31 Arts. 586 e seguintes do Código Civil. “Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade”.

- 32 MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte especial**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1981. v. 42, p. 169.
- 33 O conceito de *factoring* está inserto no art. 15, § 1º, III, “d”, da Lei nº 9.249/1994 que assim o enuncia: “prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*)”. Inobstante, o STJ classifica o *factoring* como contrato atípico, que plasma cessão de crédito *pro soluto* e que, portanto, não gera direito de regresso para a faturizadora contra a faturizada sob alegação de inadimplemento dos títulos transferidos.
- 34 No tocante às operações de *factoring*, ver STF, AgR-RE nº 347.781/RS, Rel. M. Dias Toffoli, *DJe* 31.05.2017.
- 35 MILVE, Antônio Peria. Câmbio: conhecimentos gerais, p. 25 *apud* NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. **Análise das normas de incidência dos impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários**. 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1992, p. 87.
- 36 LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. O conceito de *security* no direito norteamericano e o conceito análogo no direito brasileiro. *Revista de Direito Mercantil*, v. 13, n. 14, p. 41–60, 1974 *apud* NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. **Análise das normas de incidência dos impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários**. 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1992, p. 117-118.
- 37 Caio Mário da Silva Pereira, notável civilista mineiro, preleciona: “Em primeiro lugar, estão os *móveis por natureza*. Esta classe abrange o solo, e tudo aquilo que a ele é aderente em estado de natureza, independentemente de qualquer artifício ou engenho humano. [...] A rigor, imóvel por natureza é apenas o solo, pois que as árvores e tudo o mais que ao terreno é aderente só permanecem imóveis porque normalmente se lhe ligam, e é esta *normalidade* que serve de base à sua classificação, já que a própria terra é removível pelo esforço humano como pelo fenômeno natural, como removíveis pela técnica moderna são até os próprios edifícios.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil, teoria geral de direito civil**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. 1, p. 349). A título de ilustração, observe-se que o

antigo Código Civil, de 1916, dizia que são bens imóveis o solo, o subsolo, o espaço aéreo correspondente, as sementes sobre ele lançadas, as árvores e os seus frutos e tudo o que nele esteja ou seja posto e não possa dele ser retirado sem fratura ou dano.

- 38 O dispositivo em tela foi revogado pela Lei nº 5.868, de 12.12.1972. Sucede, contudo, que, sendo lei ordinária, não poderia fazê-lo, porquanto o Decreto-Lei nº 57/1966 fora recepcionado, já sob a Constituição de 1967, com o *status* de lei complementar. O STF declarou inconstitucional a mudança, ao que foi secundado pelo Senado Federal com a edição de resolução para suspender a execução da Lei nº 5.868/1972 nesse ponto.
- 39 Firmou o STJ no julgamento do REsp nº 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjan *DJe* 28.08.2009 (Tema nº 174): “Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966)”.

IMPOSTOS ESTADUAIS

7.1. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. **7.2.** Imposto sobre heranças e doações (transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos). **7.3.** O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS. **7.4.** O fato gerador genérico do ICMS. **7.5.** ICMS – Incidência na importação de bens para o ativo fixo e para consumo próprio do estabelecimento, ainda que realizada por pessoas físicas. **7.6.** O princípio da não cumulatividade. **7.7.** A natureza jurídica do princípio da não cumulatividade. **7.8.** O ICMS e o IPI são impostos que somente devem onerar o consumo. **7.9.** As exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade. **7.10.** O direito universal à dedução dos créditos relativos à aquisição de todo o gênero e a inconstitucional restrição ao direito de compensação por período. **7.11.** O princípio da não cumulatividade e a tendência jurisprudencial. **7.12.** ICMS – Como apurar o valor devido. **7.13.** A Lei Complementar nº 87/96 – Texto básico do regramento do ICMS – Alguns apontamentos. **7.14.** A tributação dos combustíveis e da energia elétrica. **7.15.** A tributação do transporte de passageiros.

7.1. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

O imposto é ou deveria ser sobre o patrimônio pessoal (art. 145, § 1º, da CF/88). A sua origem remonta a uma estranha Taxa Rodoviária Única, que curiosamente não era taxa, pois gravava a propriedade de veículos automotores pelo valor dos mesmos e sua procedência (os importados pagavam mais). Ademais, tinha feição extrafiscal, favorecendo os veículos movidos a álcool carburante, e a receita era partilhada entre a União e os Estados, destinando-se a sua arrecadação à manutenção das rodovias. Era cobrada anualmente por ocasião da vistoria e licenciamento dos veículos pelos DETRANS.

Manteve a Constituição de 1988 o imposto corretamente na competência do Estado, atribuindo metade da arrecadação ao Município da situação do veículo, também corretamente, na esteira da Emenda Constitucional nº 27 à Constituição de 1967, que tinha transformado a TRU em IPVA.

Seu fato gerador é ter o pagante a condição de proprietário de veículo automotor.

É o direito de propriedade o objeto da tributação, e não a coisa, pois o sujeito passivo é sempre uma pessoa física ou jurídica, e a base de cálculo, o valor da sua propriedade, isto é, do veículo. As alíquotas variam e apresentam, às vezes, feição extrafiscal (quando, v.g., privilegiam os utilitários).¹ O seu lançamento é direto, pois é cadastral, e os avisos de lançamento já vêm com a base de cálculo calculada, assim como o imposto a pagar. Em caso de inadimplemento, ocorrem lançamentos *ex officio*.

Cada Estado edita a legislação própria sobre o imposto, às vezes em valores díspares. Grandes frotistas são atraídos por alíciantes fiscais a emplacar os carros noutros Estados. Vai além, contudo, a guerra fiscal. Certas municipalidades chegam a devolver 50% da arrecadação que lhe seja pertinente para que os veículos sejam emplacados no Município (50% de 50% significam 25% do que o contribuinte efetivamente paga). A nosso sentir, deveria prevalecer a competência em razão da residência.² Mesmo assim, as pessoas jurídicas podem mudar o local da sede da empresa se o sacrifício valer a pena. O caminho é o convênio entre Estados para equalizar a cobrança desse imposto sobre o patrimônio.

Parece-nos que o fato jurígeno descrito na Constituição é suficientemente amplo para abarcar todos os veículos automotores, incluindo aviões particulares e os barcos de recreio, inclusive *jet-skis*, mas excluindo os de uso restrito à exploração “intramuros” de fazendas e minas. Discordamos, pois, nesse ponto específico, do posicionamento adotado pelo STF ao apreciar o RE nº 134.509/AM e o RE nº 255.111/SP, a saber, o de que o campo de incidência do IPVA não inclui embarcações e aeronaves. Partiu-se de uma interpretação histórica: tendo em vista que o imposto estadual é sucessor da antiga Taxa Rodoviária Única e que esta exação não abrangia ditas materialidades, também ele não deveria abranger. Arguiu-se, outrossim, uma razão meramente pragmática, relativamente à operacionalidade da distribuição do produto arrecadado com o IPVA entre os Estados e Municípios, pois embarcações e aeronaves a eles não se vinculam por nenhum ato registral.

Os veículos automotores expressam signos presuntivos de capacidade econômica pessoal e, por isso mesmo, aqueles utilizados nos serviços de transporte ou afetados à exploração dos negócios deveriam ser isentados, por se tratarem de ativo fixo, cuja

tributação se faz junto com o patrimônio aziendal, sob outras técnicas impositivas sobre o capital das empresas. O Brasil, porém, optou preferencialmente por tributar o patrimônio pessoal e empresarial constituído de veículos automotores terrestres, a pretexto de condicionar o licenciamento, como se fosse a taxa original.

7.2. Imposto sobre heranças e doações (transmissão causa mortis: doação de quaisquer bens ou direitos)

Dispõe o CTN:

“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

O imposto como ideado no CTN não mais existe. A CF/88 atribuiu aos Estados um imposto *causa mortis* amplo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos.³ Como já anotado, a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis, excluídas as doações, ficou na competência dos Municípios. Por outro lado, quando do estudo do fato gerador do imposto de renda, vimos que os acréscimos patrimoniais provenientes de doações, heranças e legados não poderiam ser tributados como ganhos obtidos sem o esforço da fonte produtora (proventos), porque o constituinte reservou a tributação dos mesmos aos Estados. É o que veremos em seguida. Trata-se agora de imposto sobre heranças e doações.

O fato gerador ou jurígeno do imposto é a transferência patrimonial apenas na aparência. Na verdade, o que se tributa são os acréscimos patrimoniais obtidos pelos donatários, herdeiros (inclusive meeiros, sendo o caso) e legatários (a figura do

cessionário é substitutiva; é que o direito à sucessão aberta pode ser cedido a terceiros). Se inexistisse este imposto, a tributação desses acréscimos certamente se daria na área do imposto de renda. A contraprova do que ora se afirma reside no singelo fato ofertado pela análise das legislações estaduais. Quase todas, senão todas, estipulam a seguinte regra, por força do próprio CTN:

“Nas transmissões *causa mortis* e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários e cessionários.”

Em suma, o monte não é tributado como se fora ele próprio objeto da tributação. O que se tributa é o acréscimo patrimonial atribuído a cada qual (partilha ou adjudicação). No entanto, contra a Constituição, o governo emitiu a Lei nº 9.532, de 10.12.1997, sujeitando ao imposto de renda, quando da morte, a diferença entre o valor histórico dos bens e direitos e o valor de mercado à hora da doação e do inventário, obrigando ao imposto os donatários, os herdeiros e legatários. A bitributação é evidente e inconstitucional.

Nessa toada, discorre Ricardo Lobo Torres sobre a concentração do IR e do ITCD sobre a herança:⁴

“O art. 23 da Lei nº 9.532/97 indica como fato gerador a transferência de direito de propriedade por sucessão. Parece-nos que, a rigor, se confundem os termos ‘transferência’ e ‘transmissão’, para os efeitos da incidência do imposto ‘*causa mortis*’ atribuído pela Constituição aos Estados (art. 155, I). E, cuidando-se do mesmo suporte fático, a dupla incidência significaria, do ponto de vista do sistema tributário nacional, isto é, da racionalidade econômica, um absurdo; por isso mesmo a legislação brasileira declarou isenta do imposto de renda a transmissão ‘*causa mortis*’, consonando perfeitamente com o direito dos Estados Unidos, Inglaterra, e Espanha, entre outros. Do ponto de vista do federalismo fiscal também seria ilegítima a tributação, ainda que não houvesse a regra expressa da isenção, tendo em vista que imposto ‘*causa mortis*’ pertence à competência privativa do Estado-membro, que repele a cobrança concomitante por outro ente público, a não ser que haja expressa previsão constitucional, como ocorre com o ICMS relativamente ao IPI (art. 155, § 2º

XI) e ao IOF (art. 153, § 5º).

[...]

Qual é a justificativa ética e jurídica para a cobrança do imposto de renda do art. 23 da Lei nº 9.532/97?

A capacidade contributiva – o princípio de legitimação dos impostos segundo o art. 145 da CF – não pode ser invocada. *Ode cuius* não enriqueceu nem obteve acréscimo patrimonial. Os herdeiros e legatários já vão pagar o imposto *causa mortis* verdadeiro, fundado na capacidade contributiva, e não terão qualquer ganho de capital suscetível de ser objeto do tributo federal.”

A base de cálculo do imposto sobre herança e doações é o valor do acréscimo patrimonial dos beneficiários, o que, a rigor, coincide com o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN). As alíquotas são fixadas pelos legisladores estaduais, competindo ao Senado Federal fixar as máximas (tetos) a teor do art. 155, § 1º, IV, da CF/88 – atualmente, não podem exceder 8%, por força da Resolução nº 09 de 05 de maio de 1992.⁵

As alíquotas são progressivas⁶ para realizar o princípio da capacidade contributiva e para graduar a carga com igualdade, pelo merecimento. É dizer, os parentes próximos merecem mais que os distantes. Os alemães cognominam os parentes distantes que venham a herdar de “os parentes que riem”. Sabedoria milenar comum à raça humana.

O lançamento é por declaração e ocorre após avaliação (criteriosa).⁷ Os oficiais dos Registros e os juízes, antes de oficializarem as transmissões, submetem ao Estado a avaliação dos bens e direitos que serão transmitidos.⁸ Esta não poderá ultrapassar nunca o valor real do bem ou direito que será transmitido, sob pena de atrair a censura do princípio do não confisco. Aqui, como noutras configurações, o lançamento, melhor seria dizer avaliação, precede a ocorrência do fato gerador, pois a transmissão e, pois, a realização do ganho de capital só ocorrem após o pagamento do imposto. É dizer, a integração do bem ou direito ao patrimônio dos contribuintes é posterior ao pagamento, *conditio sine qua non*. Questão de técnica arrecadatória.

Os bens e direitos que são transmitidos *causa mortis* e em razão de doação

antecipatória formam um *numerus clausus*? E se o legislador se esquece de alguns? A doutrina se reparte. Acharmos que a Constituição autoriza, mas é a lei que institui o imposto. O CTN refere-se a quaisquer bens ou direitos. Dá, pois, elastério ao legislador estadual.

A lei ordinária bem pode deixar de fora o que quiser. A competência tributária é poder-faculdade. Quem pode isentar pode simplesmente deixar de tributar não incluindo fatos, pessoas, ato ou situação no âmbito do fato jurídico tributário, não importa se por olvido ou por querer. O comum é a genérica descrição dos bens e direitos sujeitos a tributação.

7.3. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS

O imposto incide sobre operações relativas a:

- a) circulação de mercadorias;
- b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (excluídos municipais, sujeitos ao ISS, e os internacionais, imunes e isentos);
- c) prestação de serviços de comunicações.

Não são três impostos, mas um só, sobre circulação de mercadorias e serviços específicos, pois a não cumulatividade os interliga. Somente o transporte de pessoas pode se constituir em imposto diverso. O IVA na Europa abrange os serviços de profissionais liberais e construção civil; a doutrina, no entanto, jamais chegou a predicar que o IVA é miríade de impostos.

7.4. O fato gerador genérico do ICMS

Uma tese sobre o conceito de fato gerador ou pressuposto do ICMS, levantada com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65 e defendida “por autoridades fiscais, certamente porque ampliava ao máximo a noção de fato gerador”, sustentava que a saída física de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, pouco importando a causa, o título jurídico ou o negócio, era o verdadeiro

pressuposto ou fato gerador do tributo. A tese, como registrou Alcides Jorge Costa,⁹ está hoje inteiramente superada.

Em seu lugar, contrapôs-se a tese doutrinária unânime e juridicamente adequada que entende não haver circulação sem a transferência de propriedade das mercadorias. É compartilhada, entre outros, por Souto Maior Borges,¹⁰ Aliomar Baleeiro,¹¹ Geraldo Ataliba,¹² Fernando Brockstedt,¹³ Paulo de Barros Carvalho,¹⁴ José Eduardo Soares de Melo,¹⁵ Roque Antonio Carrazza,¹⁶ Alberto Xavier¹⁷ e Hugo de Brito Machado.¹⁸

São clássicas as ponderações de Aliomar Baleeiro¹⁹ ao refutar a opinião de que a mera saída física de mercadorias pudesse configurar hipótese de incidência do ICM. Diz ter a impressão de que “essa arrojada tese, grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e tribunais brasileiros”.

A operação que dá ensejo à circulação é, no dizer de Aliomar Baleeiro, “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final” ou, segundo Alcides Jorge Costa,²⁰ “qualquer negócio jurídico ou ato jurídico material que seja relativo à circulação de mercadorias”.

A Constituição de 1967, modificada pela Emenda Constitucional nº 01/69, ac dispôs sobre a competência dos Estados-Membros para instituir o ICMS, já realçava o dado essencial, operações, como operações jurídicas que transferem o domínio e a posse da mercadoria desde a produção até o consumo. Portanto, o imposto não incide sobre a singela circulação de mercadorias como deslocamento físico do bem. Igualmente a Constituição de 1988 não deixa dúvidas, ao estabelecer que o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II).

Alberto Xavier²¹ explica:

“Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.”

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio.

Sobre o tema dissertaram Geraldo Ataliba e Cleber Giardino:

“Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.

[...]

Os autores que veem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – aí posta pelo próprio texto magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema.”²²

E insistem Geraldo Ataliba e Cleber Giardino: “Circular significa, para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos.”²³

Por tais razões, a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria. Souto Maior Borges²⁴ leciona no mesmo sentido. Igualmente, Carvalho de Mendonça,²⁵ que, embora enfoque o tema do ponto de vista do Direito Comercial, é em tudo coincidente com os autores de Direito Tributário.

Pois bem. Acompanhando a remansosa doutrina sobre o tema, os Tribunais do país, inclusive STJ e STF, sedimentaram a tese de que o mero deslocamento físico de mercadoria sem mudança de titularidade não realiza o fato jurígeno do ICMS.

Note-se que o STF já enfrentou a tese de que, em razão do subsequente aproveitamento do crédito, por força do princípio da não cumulatividade, não haveria prejuízo para o contribuinte ao se cobrar o ICMS pelo simples traslado físico de mercadorias entre os seus estabelecimentos. O débito do ICMS do estabelecimento “A” do contribuinte seria “aproveitado” pelo estabelecimento “B” do mesmo contribuinte. O argumento foi repellido, e declarou-se a inconstitucionalidade da lei que tributava as movimentações físicas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, em que pese serem eles autônomos.

Em verdade, pode-se afirmar, às luzes da jurisprudência de nossa Suprema Corte, que algumas premissas estão assentadas:

Primus – A autonomia dos estabelecimentos de um mesmo titular, em tema de ICMS, não é suficiente para autorizar a incidência do imposto nas transferências de mercadorias e insumos (matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem), seja ou não contínua a área geográfica onde estão situados ditos estabelecimentos.

Secundus – A mera e estrita saída física de mercadorias não caracteriza o fato jurígeno do ICMS, necessárias a circulação econômica e, primordialmente, a jurídica que se perfazem somente quando ocorre alteração na titularidade da mercadoria ou serviço.

Tertius – O princípio da não cumulatividade, gerando a conta gráfica débito-crédito, de modo a “compensar” o estabelecimento do mesmo titular recebente das mercadorias, não justifica a incidência do ICMS nas transferências, que são meros deslocamentos ou movimentações físicas de insumos ou mercadorias. A este fundamento decretou o STF a inconstitucionalidade de várias leis estaduais, sendo inútil, sem o beneplácito do Judiciário, a alegada permissão do Decreto-Lei nº 406/68, hoje reiterada pela Lei Complementar nº 87/96, que lhes fora dada para tributar transferências.

É possível concluir, portanto, que os atos de transferência de insumos e mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular não mudam pela simples

existência da Federação e da República. Com efeito, tanto faz transferir uma mercadoria:

- a) do almoxarifado para a prateleira;
- b) do estabelecimento sito no lado direito de uma rua para o existente no outro lado;
- c) de um estabelecimento sito num bairro para outro noutro bairro;
- d) entre estabelecimentos sitos em diferentes Municípios, embora dentro de um mesmo Estado;
- e) entre estabelecimentos de um mesmo titular sitos em unidades diferentes da Federação.

Juridicamente, a questão geográfica não altera a *quaestio juris*, fundada em outras premissas metodológicas. Tanto é assim que, recentemente, o STF decidiu “[...] que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, *ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria*”²⁶ (grifo nosso).

O STJ segue o mesmo rumo. No julgamento do REsp nº 1.125.133/SP, Rel Ministro Luiz Fux, *DJe* 10.09.2010, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 259), a Corte ratificou a posição constante de sua Súmula nº 166 para estatuir que: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento físico da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Questão da maior importância, outrossim, radica na conceituação do termo *mercadoria*, tendo em vista que é esta, por força do comando constitucional, o objeto da operação de circulação. Pontifica Paulo de Barros Carvalho²⁷ sobre a expressão:

“A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de

mercadorias.”

Tradicionalmente se afirma, de maneira sintética, que mercadoria é a coisa móvel *destinada à mercancia*. Mas o que tal afirmação representa? Significa que, para que determinado bem seja tido por mercadoria e, assim, seja alvo do imposto, imperioso se faz que ele possua *finalidade comercial*. Não se indigne o leitor, pois, embora estejamos, a princípio, diante de mais um conceito aberto, podemos preenche-lo a partir do art. 4º, *caput*, da Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Kandir, que versa sobre a definição de contribuinte do ICMS. Transcreve-se o dispositivo:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Destarte, a Lei Complementar nº 87/1996, que estabelece as normas gerais em matéria de ICMS, ainda que não explicitamente, estabeleceu os requisitos para que se verifique a existência ou ausência de intuito comercial em determinada operação: 1) ou ela é mero exemplar de operações que se dão com frequência; 2) ou ela, embora singular no tempo, envolve considerável montante de produtos. Eis então que, enquadrando-se certo negócio em uma ou até mesmo em ambas as hipóteses legais, poder-se-á dizer, com segurança, que se reveste de finalidade comercial e, logo, que seu objeto é mercadoria e que, nesses termos, cabível a cobrança do imposto pelo Estado.

O exemplo apresentado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho ilustra com precisão o que se diz: uma papelaria que vende uma caneta deve recolher o ICMS, pois a alienação de materiais de escritório é ordinariamente sua atividade; por sua vez, um estudante que vende uma caneta, suponhamos porque queria tinta preta ao invés de azul, não deve pagar o imposto, porquanto não realiza dita operação com habitualidade ou volume, donde inexistente o intuito comercial.

À guisa de conclusão, impende ressaltar que por muito tempo o STF consignou sei

necessário fosse *corpóreo* o bem destinado à mercancia para que pudesse ser tido por mercadoria e, assim, ter sua respectiva operação de circulação sujeita ao ICMS. Todavia, no ano de 2010, apreciando a MC-ADI nº 1.945/MT, Rel. Min. Octavio Gallotti, *DJe* 14.03.2011, decidiu a Suprema Corte que o tributo poderia incidir sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados – isto é, bens incorpóreos. Restou dito, naquela oportunidade: “o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, *com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas*” (grifo nosso), o que nos sinaliza uma mudança do entendimento pretoriano.

7.5. ICMS – Incidência na importação de bens para o ativo fixo e para consumo próprio do estabelecimento, ainda que realizada por pessoas físicas

O art. 155, § 2º, IX, “a”, ostenta redação que manda incidir o ICMS “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

A Suprema Corte havia construído tese impeditiva da incidência do ICM na importação sobre “bens do ativo fixo” e sobre “bens para consumo próprio do estabelecimento”, ao argumento de que tais bens não se coadunariam com o conceito de *mercadorias*, segundo o Direito Comercial. Destarte, se o imposto era sobre *operações relativas a circulação de mercadorias*, ditos fatos estavam fora do âmbito de validade material da norma tributária, por não serem mercadorias (coisas móveis vendáveis a atacado e a varejo).

O constituinte de 88, por delegação do povo, suplantou o julgado que dispunha de modo contrário. A Lei Complementar nº 87/96 adotou o princípio geral de todos os impostos sobre valores adicionados: (a) tributar todas as importações e (b) não tributar as exportações.

7.6. O princípio da não cumulatividade

A Lei Complementar nº 87/96 consagrou explicitamente o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo fixo (crédito financeiro). Como a Constituição não delegou ao legislador complementar erigir o princípio da não cumulatividade, como em 67 e 69, se o crédito fosse físico na Constituição, a Lei Complementar seria inconstitucional. Fácil concluir dessa maneira; justamente por isso que não se consegue compreender como pôde o Supremo alcançar solução diversa, estatuinto que a não cumulatividade prevista na Carta de 1988 adota o regime do crédito físico, facultado ao legislador infraconstitucional adotar o regime do crédito financeiro.²⁸

Na verdade, porque sempre foi financeiro, a Lei Complementar se conformou à Constituição, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio nº 66/88, que, curiosamente, temporariamente, maliciosamente, regulou o ICMS, *pro domo sua*, isto é, em favor dos Estados que deviam suportar o ditado constitucional. Admitir que os pacientes de um princípio constitucional tão eminente e importante como o da não cumulatividade ficassem ao alvedrio deles mesmos constituiu um desses paradoxos somente possíveis no Brasil. Das duas, uma: ou a Lei Complementar nº 87/96 está conforme a Constituição, e o Convênio nº 66, contra ela, ou a Lei Complementar nº 87/96 inovou-a e, pois, é inconstitucional.

Prevendo o impasse, os Estados impuseram ao Ministro Antônio Kandir que fixasse “prazo futuro” para o aproveitamento dos créditos advindos da aquisição de ativo fixo e para uso e consumo depois que o esboço da Lei Complementar nº 87/96 estava pronto. O Ministro acedeu. Sem dúvida, a colocação das datas “pro futuro” reforça a tese de que o crédito financeiro somente foi instituído após a Lei Complementar nº 87/96 (com isso estaremos desacreditando o perfil estritamente constitucional do princípio da não cumulatividade). E não faltará a escora para este tipo de legitimação fincada no art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF/88, que diz caber à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Todavia, disciplinar é pôr disciplina no que já existe. Qual seria o campo material, o objeto, na espécie, da lei complementar, fora o princípio da não

cumulatividade, cuja matriz é constitucional? Coisas adjetivas, como por exemplo: (a) definir o período (mês, quinzena, bimestre) de apuração do imposto; (b) definir, em havendo saldo credor, não absorvível no mês imediato, outras formas de compensação, até mesmo a devolução em moeda (casos das empresas exportadoras); (c) definir quais os créditos excluídos da compensação por não estarem afetados às atividades específicas do sujeito passivo; (d) explicar a forma e o período em que os bens do ativo fixo devam ser amortizados e a respectiva proporção e assim por diante (nunca definir o princípio da não cumulatividade, cujo *habitat* é a Constituição).

Não obstante, leis complementares posteriores à de nº 87/96 continuaram a regradar o crédito decorrente da aquisição de bens do ativo fixo (parcelando-o) e de uso e consumo (postergando-o), ao nosso sentir, sem poder fazê-lo.

7.7. A natureza jurídica do princípio da não cumulatividade

No Brasil, o princípio da não cumulatividade foi adotado pela primeira vez pelo regramento do Imposto de Consumo, antecessor do atual IPI; entretanto, *ab initio*, possuía sede meramente legal, haja vista que constante tão só das Leis nºs 297/56 e 4.502/64 (art. 25). Apenas no ano de 1965 o princípio em tela tornou-se constitucional, introduzido pela Emenda nº 18 à Carta de 1946, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual.

Na época, o país seguiu uma tendência mundial ao introduzir na Constituição o princípio da não cumulatividade. A Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 01 de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos sessenta, esse tipo de tributo sobre vendas líquidas também se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), tendo sido introduzido no Paraguai em 1992 para futura harmonização no Mercosul (v. Manuel de Juano, *Tributários en el Mercosur*, informe apresentado en el Seminário ILDAT, Itália, 29 junio/06 julio 1992). Hoje, mais de cento e vinte países em todos os continentes adotam um tributo, da modalidade do

IVA, inclusive o Japão e a China.

O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na Constituição de 1967, consagravam-no o art. 22, V, § 4º (IPI), e o art. 24, II, § 5º (ICM). A Emenda nº 1, também chamada de Constituição emendada de 17.10.1969 manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3º, e para o ICM no art. 23, II. A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não cumulatividade em relação a ambos os impostos, uma vez que são, como já enfatizamos, partícipes da grande família dos impostos sobre valores adicionados, embora ostentem traços fisionômicos próprios e inconfundíveis.

7.8. O ICMS e o IPI são impostos que somente devem onerar o consumo

A Professora Misabel Derzi, em notável conferência em Belo Horizonte por ocasião do Primeiro Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário (1997), afirmou que:

“É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final.”

Pela mesma razão, acrescida da necessidade de uma exata compensação de fronteira entre países-membros diferentes, a Comunidade Europeia adotou o princípio da não cumulatividade como passo essencial à harmonização do imposto. Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se o princípio da não cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar, com

o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores.

Juristas de vários países, por essa razão, insistem em chamar o IVA ou a TVA de “imposto sobre o consumo”, e não de “imposto sobre o valor acrescentado” ou sobre a circulação, embora, do ponto de vista técnico estrito, o consumidor final – que de fato suporta economicamente o tributo – esteja alijado da relação tributária. Entretanto, não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão “imposto sobre o consumo” para adotar outras, como “imposto sobre valor acrescentado”, “imposto sobre operação de circulação”, “imposto sobre a produção industrial”. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não empresários. Como explica Klaus Tipke, a cobrança se torna mais simples, possibilitando *déplumer l’oie sans trop la faire crier* (“depenar o ganso sem fazê-lo gritar”).²⁹

Explicam os juristas franceses que:

“... em cada estágio da produção e da comercialização de um produto, um contribuinte tem a possibilidade de deduzir do imposto sobre o valor acrescentado (TVA) que ele faturou para seu cliente sobre o preço de venda, aquele imposto que lhe foi faturado por seus fornecedores e que oneraram o preço de revenda...”³⁰

Assim sendo, é necessário desonerar o custo da produção e da comercialização de todo o imposto pago nas aquisições (seja relativo a insumos, produtos intermediários ou bens do ativo fixo), sob pena de se ter nova tributação sobre esses bens, pois o custo deles integrará o preço do produto no momento da saída. A indedutibilidade dos créditos relativos à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos diretamente utilizados na atividade econômica configura um rompimento com o princípio da não cumulatividade.

7.9. As exceções constitucionais ao princípio da não cumulativa

Vendo as Constituições ou avistando as leis complementares, tem-se que o princípio da não cumulatividade é tratado de modo substancialmente idêntico, quer se

trate do IPI, quer se trate do ICM ou ICMS (mais uma vez, os rebentos do IVA no Brasil, como irmãos gêmeos). Enfim, o princípio da não cumulatividade é posto na Constituição de forma ampla, amplíssima.

Na Constituição de 1988, entretanto, um único ponto contrasta com a uniformidade de tratamento dado ao princípio da não cumulatividade no IPI e no ICMS. É que o art. 155, § 2º, II, estabelece regra de exceção ao princípio da não cumulatividade, aplicável, em nosso sentir, tão somente ao ICMS, a saber: “II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Observe-se, por oportuno, que não compactuamos com o entendimento da Suprema Corte neste tópico, firmado com repercussão geral na análise do RE nº 398.365/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 22.09.2015. A rigor, equiparando a não cumulatividade aplicável ao ICMS com aquela prevista para o IPI, estatuiu o Tribunal que “o princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero” (Tema nº 844); para nós, fê-lo de maneira equivocada, pois se a Constituição distingue ICMS e IPI em tal aspecto da não cumulatividade, cominando a regra supramencionada apenas para o primeiro tributo, não para o segundo, não cabe ao intérprete suplantá-la.

Seja lá como for, em impostos como o ICMS, em razão da técnica não cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa transferir para o elo seguinte o ônus do imposto. Havendo *isenção* ou *imunidade* para “A”, o transmitente, “B”, o adquirente, pagará o seu *débito sem o crédito da operação anterior*, isto é, pagará o que “A” deixou de pagar ao Estado (efeito de acumulação). A imunidade ou a isenção só funcionam nos impostos não cumulativos plurifásicos se forem (a) integrais (envolvendo o processo inteiro de circulação) e, assim mesmo, num mesmo corredor de fases, como é o caso da produção, circulação e consumo de hortigranjeiros; ou se se derem (b) na fase final do ciclo (exportação ou venda a

consumidor ou usuário final sem o estorno da carga fiscal). Afora tais hipóteses, não há como fazer funcionar, *sem gerar disfunções*, as exonerações fiscais nos impostos plurifásicos não cumulativos.

A nova postura constitucional (art. 155, § 2º, II, “a” e “b”) desmereceu e suplantou a jurisprudência anterior da Suprema Corte que, em determinados casos de não incidência, admitia, por ficção, um crédito presumido, como se o imposto tivesse incidido na operação anterior (caso de mercadorias importadas com isenção para posterior industrialização e comercialização e, em certa medida, créditos de ICM em operações de café não tributadas ao IBC).

Inexistindo *determinações legais*, excludentes, a isenção e a imunidade:

- A) não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, em desfavor do adquirente; e
- B) acarretarão a *anulação do crédito relativo às operações anteriores*, em desfavor do contribuinte que operar com mercadorias e serviços imunizados ou isentados.

É o que se deduz do art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”.

A isenção, já se vê, torna-se desinteressante. Não se transfere *crédito* aos adquirentes, que demandarão compensações, e se estorna o *crédito* já pago decorrente das operações anteriores. Vale ressaltar que diante da chamada “isenção parcial” – terminologia da qual discordamos, por motivos já expostos³¹ –, *o estorno do crédito do ICMS é proporcional* ao benefício concedido. Com efeito, assim averbou o STF, com repercussão geral (Tema nº 299):³² “A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário”.

Cabe aqui referir que a Constituição, com tais disposições, tornou *cumulativo*, em certas configurações, um imposto que ela própria cunhara não cumulativo. Paradoxo. Mais que isso, ausência de técnica legislativa e visão curta. A pressão dos Estados se fez irresistível. Existiam subsídios em contrário ao dispor dos constituintes, inclusive nossos, sem falar nos das diversas comissões de juristas que ofereceram trabalhos escritos e participaram de debates orais, tais como Geraldo Ataliba, Souto Maior

Borges, Ives Gandra, Alcides Jorge Costa, Ulhôa Canto e outros.

Manteve-se na redação da não cumulatividade a errônea tão combatida no passado. Fala-se em *imposto pago* e não em *imposto devido*, embora possa não ter sido *pago efetivamente na etapa anterior*. O cálculo é escritural. Importa o *destaque* na nota fiscal e o fato de o adquirente ter desembolsado o valor do ICMS (ou do IPI involucrado na transação). O não pagamento pelo alienante é problema de fiscalização, ônus da Fazenda Pública, e não pode ser atribuído ao contribuinte-adquirente, salvo os casos de *conluio doloso*, cumpridamente provado, eis que o dolo não se presume.

Agora, se houve isenção em etapa anterior, tecnicamente inocorreu o fato gerador. Débito não há e, pois, crédito não haverá. O crédito nesta hipótese de isenção é *indevido*, salvo determinação de lei em contrário para recompor a cadeia *crédito-débito*, espinha dorsal do princípio da não cumulatividade nos impostos plurifásicos.

No livro *ICM – Competência Exonerativa*,³³ deixamos esclarecidas a natureza jurídica e a tipicidade normativa das diversas espécies exonerativas. Ali demonstramos que tanto a imunidade quanto a isenção são fatores que excluem a incidência, tornando não jurígenos os fatos imunizados ou isentados.

Há um terrível erro lógico na consideração da isenção como *dispensa de tributo devido*. Ora, para ser devido um tributo, é necessário que tenha ocorrido o seu fato gerador. As normas de imunidade e de isenção dizem que as *situações fáticas* “A”, “B” ou “X” são *inaptas* a gerar efeitos jurígenos-tributários. A diferença é que a *imunidade radica na Constituição*, e a *isenção, na lei* (diferença formal). Os efeitos são idênticos. A imunidade proíbe a pessoa política de tributar a situação imunizada (proibição heterônoma). A isenção é proibição a si imposta pela própria pessoa política ou por outra (isenção heterônoma).

Sob a Carta de 1967, a jurisprudência da Suprema Corte passou a admitir que, nos casos de isenção, o crédito na operação seguinte era devido como se o tributo houvesse sido pago na anterior. Notável a intuição dos ministros da Corte, logo percebendo o sacrifício do contribuinte adquirente pelo *deslocamento do ônus fiscal* do contribuinte beneficiário da isenção para o elo seguinte da cadeia de circulação.

Primus – é óbvio que um contribuinte isento ou imune, ao realizar operação não

tributável, não pode mesmo transferir o crédito. É que, no caso, não houve débito. O *débito* e o crédito são as duas faces de uma mesma moeda. O STF, em certos casos, admitia o “crédito presumido” para restaurar a não cumulatividade. Em verdade, a não incidência no começo ou no meio do ciclo de circulação apenas difere a incidência para a etapa seguinte. Só funciona no *final do ciclo*, sem estorno de crédito, o que não altera a conta.

Secundus – a anulação ou estorno dos créditos anteriores à operação imune ou isenta é uma violência atentatória ao princípio da não cumulatividade. Não faz sentido determinar o estorno (anulação) de créditos fiscais de operações anteriores, perfeitos e acabados, e pela simples razão de que o nosso ICMS está estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema *mercadoria contra mercadoria*. Queremos dizer que a conta-corrente fiscal é de apuração periódica, isto é, o contribuinte *soma todas as entradas de mercadorias tributadas* (créditos) e *todas as saídas de mercadorias tributadas* (débitos), abstraindo as entradas e saídas isentas ou imunes. Depois deduz da soma dos créditos o somatório dos débitos. Se o crédito for menor, a diferença é *tributo* a recolher. Se o *crédito* for maior que o débito, a diferença é crédito a transferir para o período seguinte (a apuração da conta-corrente normalmente é feita em períodos fechados de 30 dias). Ora, o próprio mecanismo da não cumulatividade resolve o problema, sem necessidade de “estornos” e “anulações” descabidas.

Na hipótese das exportações, a legislação constitucional definiu que não serão estornados os créditos das etapas anteriores. Nos países europeus, quando o exportador não consegue – por ser a sua atividade preponderante – absorver o crédito das operações anteriores, o *governo paga em dinheiro de contado* o valor dos mesmos. Estamos na contramão, por isso que não temos esse mecanismo, contra o mandamento constitucional.

7.10. O direito universal à dedução dos créditos relativos à aquisição de todo o gênero e a inconstitucional restrição ao direito de compensação por período

O princípio da não cumulatividade, traço marcante, principal, indeclinável do

ICMS e do IPI, e sem o qual inexistem impostos sobre valores agregados, é praticamente universal, sendo adotado pelos países latino-americanos e por todos os países da Unidade Europeia. A regra é o legislador procurar atingir as vendas líquidas em todos os casos em que o imposto for plurifásico, ou seja, atingir mais de uma etapa da industrialização ou da comercialização, como ocorre com o ICMS e o IPI no sistema brasileiro.

Apesar de pequenas divergências em um ponto e outro, a grande massa dos países que adotam impostos plurifásicos não cumulativos admite a dedução do imposto pago com máquinas, implementos e até imóveis adquiridos para a exploração da atividade. A lei argentina, por exemplo, manda calcular o valor agregado para apurar o imposto a pagar de cada contribuinte, deduzindo-se do tributo devido pelas vendas o imposto faturado pelas compras no mesmo período (imposto contra imposto), mas admite também a dedução do imposto incidente sobre os bens de capital (maquinário e equipamento) por meio de três quotas anuais e consecutivas. O mesmo se passa em todos os países da Unidade Europeia, nos quais o imposto incidente nas aquisições de máquinas e implementos é dedutível pela empresa. Cabrera Fernandes³⁴ explica que até as despesas com impostos nos investimentos pré-operacionais, preparatórios da atividade empresarial, são compensáveis dentro de certos limites.

“Durante o processo de criação de uma empresa, que pode durar vários anos, podem ser deduzidos os impostos suportados correspondentes tão somente ao ano anterior ao início da atividade, contando-se o prazo desde a apresentação do requerimento (Modelo 306) até o início da atividade.

... Apresentando o modelo, e fazendo a indicação relativa à declaração prévia, poderão ser deduzidos os impostos suportados a partir desse instante, sempre que estejam relacionados com a futura atividade e reúnam o resto dos requisitos exigidos para deduzir-se.”

Em rigor, o sistema de não cumulatividade repousa em um princípio fundamental: *o de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação aquele imposto que gravou os elementos do preço (créditos financeiros), inclusive o incidente sobre*

insumos de toda natureza, bens do ativo permanente (máquinas e ferramentas) e bens de uso e consumo do estabelecimento.

Somente a compensação total dos impostos pagos na aquisição de insumos, produtos intermediários, máquinas e demais bens do ativo fixo possibilita a não cumulação, a competitividade nos preços e a desoneração total do produtor ou comerciante. Explicam os franceses que a dedução dos créditos relativos ao imposto pago pela aquisição de todos esses bens obedece apenas a um critério básico: *o de que os bens e serviços sejam afetados globalmente ao conjunto das operações realizadas durante o período considerado de imposição (geralmente de um mês ou um trimestre civil)*. Além do cumprimento dos requisitos formais, o contribuinte está sujeito apenas a essa regra essencial no exercício do direito à dedução dos créditos pelas aquisições. Em consequência, as exclusões e restrições ao direito à dedução se referem exatamente aos bens adquiridos que não são necessários à exploração da atividade econômica ou que não estão afetados exclusivamente a tal exploração, como os gastos com a compra de artigos pessoais, privativos dos diretores de empresa ou de seus familiares, ou de bens utilizados indistintamente para necessidades profissionais e privadas etc.³⁵

Apesar de o art. 155, § 2º, XII, “c”, estabelecer que cabe à lei complementar *disciplinar o regime de compensação do imposto*, é claro que a regulamentação infraconstitucional permitida não poderá restringir, alterar ou prejudicar o princípio da não cumulatividade, que na própria Constituição tem ampla guarida. Vasto campo deverá ser objeto de opção legislativa infraconstitucional sem nenhuma ofensa à norma superior. A forma de compensação será periódica, considerando-se as entradas e saídas por certo período de tempo. Mas qual o período? Havendo saldo credor em favor do contribuinte, haverá devolução em dinheiro devida pelo Fisco, ou transfere-se o crédito para períodos de apuração posteriores? Quais os créditos excluídos da compensação por serem relativos a bens impertinentes, não afetados à exploração? O imposto pago pela aquisição de bens do ativo de longa duração (máquinas, ferramentas, terrenos) será dedutível de uma só vez ou mediante quotas anuais ou semestrais? Qual o regime próprio relativo a bens do ativo se esses são alienados pela empresa? etc.

Troncoso y Troncoso³⁶ coloca em evidência que, juridicamente, o ICM é um imposto não cumulativo e, economicamente, numa visão totalizante, um imposto sobre valor acrescido:

“Todavia, o legislador constitucional adotou – embora de forma peculiar – a base financeira, conseqüentemente, não se ateve, em hipótese alguma, ao confronto dos valores da entrada e saída da mesma mercadoria, a fim de crivar o *quantum* da mais-valia agregada.

Assim, podemos afirmar – sem receio de incorrer em erro grosseiro – que o mencionado tributo nunca incidirá de maneira estrita sobre o valor agregado da mercadoria entrada, mas atingindo, dentro do interregno de um mês (período temporal do confronto), a soma das operações relativas às saídas dos produtos nele ocorridas, e do total do imposto incidente em tais operações será deduzido o correspondente mensal, aquelas pertinentes às entradas de mercadorias no mesmo período.

Juridicamente, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias de imediato, não se poderá configurar como um gravame sobre o valor acrescido, em decorrência daquele incidir no valor das operações, já que a mercadoria se constitui em simples referencial.

Todavia, sob o aspecto econômico, o dito imposto estadual incidirá, rotineiramente, a médio e a longo prazo, no valor agregado da mercadoria.

Não se trata de um paradoxo ou um sofisma, visto que em se dando a rotatividade dos estoques, o tributo alcançará o valor agregado da mercadoria, como já dissemos, a médio e longo prazo, isto é, no espaço de alguns meses, dependendo, exclusivamente, da maior ou menor aceleração do giro mercantil.”

Examinando-se com atenção o art. 155, § 2º, I, constata-se que a Constituição Federal concede o direito à compensação dos créditos gerados com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, sem qualquer restrição (método da diferença ou subtração).³⁷ A compensação deverá ser feita com o imposto que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

A Constituição manda considerar todos os créditos suportados pelo contribuinte relativamente às operações anteriores. Tais créditos serão dedutíveis do imposto devido. A compensação se dá por período. Assim, o princípio da não cumulatividade, tal como formulado na Constituição, não comporta nenhuma restrição, sendo com ela incompatível qualquer limitação que imponha o direito à compensação apenas de mercadoria a mercadoria e demais reduções opostas em convênios interestaduais ou pela legislação infraconstitucional, aí incluída a Lei Complementar nº 87/96 e os que se lhe seguiram. O STF está no dever de preservar o princípio em toda a sua inteireza.

7.11. O princípio da não cumulatividade e a tendência jurisprudencial

A razão de ser do princípio da não cumulatividade é a busca pela tributação da riqueza nova, evitando a dupla incidência sobre a mesma base, de forma a repercutir o ônus econômico da exação para o seu contribuinte de fato: o consumidor.

Ao contrário do que acontece em outras ordens jurídicas, nas quais o princípio da não cumulatividade não merece nem mesmo consagração constitucional, no Brasil o Texto Magno não se conforma em ditá-lo concisamente. Ao contrário, trata-o em minúcia, já lhe impondo as regras mais importantes: “[...] será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Como se sabe, para a realização do princípio da não cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- ↘ a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;
- ↘ a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Ora, assim sendo, perguntamo-nos: dentre ambos os regimes, qual teria escolhido a Constituição de 1988? A resposta é simples e segue das seguintes considerações. Pela leitura do diploma, vê-se que ele não contém qualquer exceção ao princípio da não cumulatividade, salvo aquela já referida, no tocante à isenção e à não incidência. Outrossim, da análise de seu texto, é possível perceber que a Lei Maior não remeteu a disciplina do princípio à edição posterior de lei complementar, diferentemente da Carta anterior; no art. 155, § 2º, X, “c”, atribui ao legislador complementar apenas a matéria procedimental e formal de “disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Forçoso concluir, portanto, diante de tais premissas, que a Constituição de 1988 adota a posição extensiva quanto aos créditos tributários passíveis de aproveitamento, porquanto não impôs nenhuma limitação ou exceção ao princípio da não cumulatividade e, aliás, tampouco consentiu que normas infraconstitucionais, sob o pretexto de reger o princípio, assim o fizessem. Se o constituinte tratou de modo categórico a matéria, não pode o intérprete entender que formulou mera sugestão. Se foi taxativo (excepcionou dois casos só relativamente ao ICMS) não se pode entender que autorizou o legislador a ampliar esses casos, nem os estender ao IPI.

O saudoso Professor Geraldo Ataliba perfilha idêntico posicionamento, *in verbis*:

“A Constituição dá; só a Constituição poderia tirar créditos. É inválida e nula toda disposição infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de IPI ou ICMS.

Resulta absolutamente inquestionável que:

- a) a compensação (e, pois, o direito de crédito) é constitucional e, portanto, não pode ser alterada pela lei, em detrimento de seu beneficiário, o contribuinte;
- b) não há caso de operação não geradora de crédito de IPI.

Os únicos casos em que a Constituição exclui o crédito de ICMS ou nega-lhe efeitos são esses (art. 155, § 2º ‘a’ e ‘b’).”

Roque Antonio Carrazza,³⁸ nessa mesma linha de raciocínio, assim disserta sobre o tema:

“O abatimento, no caso em exame, é, por sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação, etc., podem amesquinhar.

Sendo assim, o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais).

O Texto Supremo introduziu, nesse passo, uma compensação obrigatória.

O direito à compensação está presente, independentemente da origem dos créditos de ICMS. Melhor dizendo, o princípio da não cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se, assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto pago pelo serviço de transporte intermunicipal, para se pagar parte do tributo devido pela operação mercantil realizada. Por igual modo, os créditos nascidos do pagamento do ICMS sobre energia elétrica podem ser compensados quando da venda da mercadoria que surgiu do processo de industrialização (em que foi utilizada a energia elétrica). O mesmo podemos dizer dos créditos de ICMS sobre consumo dos minerais empregados no processo de industrialização.

Também no que pertine a bens do ativo fixo, há direito à compensação. Assim, nada impede que se use o crédito de ICMS proveniente da aquisição de veículo de transporte, para pagar o ICMS sobre serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. É que o veículo é insumo na prestação do referido serviço (o serviço de transporte não seria possível sem o veículo)”.

Não resta dúvida, conseqüentemente, de que os convênios interestaduais em matéria de ICMS firmados após a Carta de 1988 somente poderiam ter escolhido o regime de *crédito financeiro* para o princípio da não cumulatividade, o único amplo e, assim, compatível com o ditado constitucional. Não obstante, o princípio foi amesquinhado em favor dos interesses arrecadatários dos Estados, senhores únicos que são dos convênios definidores da abrangência desse princípio constitucional tão relevante, adotando-se o antigo sistema do crédito físico, limitado e restritivo,

onerador da produção e contrário ao pretendido pela Lei Maior.

Em que pese o esforço doutrinário, o STF não adotou inteiramente suas conclusões ou a prática universal, conforme já adiantamos alhures. A rigor, da leitura das decisões da Corte, podemos extrair as seguintes assertivas (que não contam com a nossa concordância):

Primus – o princípio da não cumulatividade na Constituição é norma que, com toda certeza, supõe o regime do crédito físico, mas poderá suportar o do crédito financeiro;

Secundus – o princípio da não cumulatividade na Constituição, porém, comporta expansão *legal*, fora daquele núcleo mínimo. Desse modo, é com ele compatível o regime de compensação financeira, o qual, nada obstante, não é autoaplicável, dependendo sua implementação da disciplina que lhe der a lei complementar.

Em resumo da posição do STF, tem-se, pois, que o crédito físico é garantia inabalável do Texto Constitucional, autoaplicável, a qual nenhuma legislação pode reduzir (nem mesmo com conceitos mesquinhos do que é um produto intermediário). Admissível é, todavia, que seja ampliada, e, nesse sentido, foi exatamente a Lei Complementar nº 87/96 o instrumento legal a operacionalizar o princípio da não cumulatividade em toda a sua extensão, tal como o permite a Constituição de 1988.

Eis o que nos parece: a Suprema Corte não andou bem e apequenou o princípio constitucional. Conforta, contudo, saber que ao menos o STJ vem interpretando a lei complementar com a largura que ela merece e, destarte, não lhe permite reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, mas tão somente estender os créditos ao imposto pago na aquisição de bens do ativo permanente ou de bens de uso e consumo do estabelecimento que não estejam ligados diretamente à linha de produção. Vale repetir: o texto da Carta já era amplo o suficiente, mas, com o entendimento da Suprema Corte, a dilatação do alcance coube mesmo à lei complementar.

A Lei Complementar nº 87/96 determina:³⁹

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no

estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

As normas da referida Lei Complementar não mais distinguem entre matéria-prima, produto intermediário e insumos diretos da produção. Ao contrário, o art. 20 inclui o direito ao crédito relativamente a qualquer operação tributada de que tenha resultado a entrada no estabelecimento de mercadoria, inclusive a de uso e consumo ou para compor o ativo permanente. As *restrições materiais* a tais créditos encontram-se nos parágrafos do mesmo art. 20 (como a apropriação diferida dos bens adquiridos para o ativo imobilizado) e no art. 21 (onde se trata do estorno dos créditos). Para a presente análise interessam apenas os parágrafos primeiro e segundo do art. 20 e o inciso III do art. 21, tido como única restrição material no caso dos transportes:

“Art. 20. [...]

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

[...]

III – vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;”

O art. 33 do mesmo diploma, com as diversas alterações posteriores, estabelece as *limitações temporais* para o aproveitamento de créditos do ICMS, tanto daqueles oriundos da aquisição de bens de uso e consumo do estabelecimento, de energia elétrica e de bens do ativo permanente quanto em decorrência do recebimento de serviços de comunicação. Dá-se transcrito o dispositivo:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.”

O STJ tem interpretado os dispositivos acima narrados de forma ampla determinando que o conceito de insumos tenha abrangência não somente quando se integra ao produto final; deve-se levar em conta também, a partir da vigência da Lei Complementar 87/96, a essencialidade do produto diante do processo produtivo. Foi por assim entender que o Tribunal, por exemplo, analisando a possibilidade de se aproveitarem os créditos de ICMS originados da compra de combustível por uma companhia de transporte fluvial, assentiu com a compensação e pontificou: “O combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte (LC 87/96,

art. 20, *caput*)”⁴⁰ (grifo nosso).

7.12. ICMS – Como apurar o valor devido

É a cadeia *débito/crédito* que determina a *base de cálculo do imposto* (recolhido não por mercadoria, mas por “operações ativas (saídas) e passivas (entradas) em predeterminado período de tempo”. O ICMS, repita-se, *é imposto integral e integrado*.

Em percuciente relance, o Prof. Edvaldo Brito, da Universidade Federal da Bahia, no ensaio denominado *Hipótese de Incidência e Fato Gerador do ICM*⁴¹ depõe que o valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM, hoje ICMS, pois a sua formulação constitucional evidencia o intuito de apurar-se dito valor mediante a técnica da não cumulatividade (entre contribuintes diversos da cadeia de circulação). Acrescento que tal é feito por *períodos de tempo* (débito pelas saídas menos crédito pelas entradas). Aí o ser integral e integrado do ICMS. Há quem diga que o direito de crédito é autônomo.

No caso específico do ICMS, o *imposto devido* não decorre apenas da incidência da alíquota, singela e primária, sobre a *base de cálculo*, esta o valor de saída da mercadoria decorrente da operação que a faz circular. Depende de outros cálculos e de outros elementos complicadores. Depende, v.g., por expressa determinação constitucional, da *dedução do crédito devido* pelas entradas do valor das saídas. Ora, se o cálculo monetário do imposto devido pelo contribuinte não fizer parte da consequência da norma de dever dita tributária, estará destruída toda a rica versatilidade científica da teoria da norma tributária. No caso do ICMS, além da base de cálculo, o modo de apurar o *quantum debeatur* final implica o princípio da não cumulatividade. Dessarte, concernentemente à atuação dos princípios na formação das normas jurídicas, assunto que se coloca no plano mais alto da teoria normativa, não deve pairar sobre o tema a mínima dúvida.

Da opinião compartilham Alberto P. Xavier, Ulhôa Canto e, até certa data, Alcides J. Costa, que depois mudou de opinião.⁴² Se a não cumulatividade do ICMS – prevista na Constituição – não se projetasse “dentro” da *norma jurídica tributária do ICMS*, aperfeiçoando-lhe o perfil, teríamos pela frente os seguintes dislates:

- A) o crédito pelas entradas, sendo *direito* do contribuinte, seria renunciável. Se, *ex absurdo*, todos os contribuintes renunciassem ao direito, o ICMS não cumulativo tornar-se-ia *cumulativo* (pela vontade do particular, contra a Constituição...);
- B) o lançamento do imposto a pagar feito *ex officio* pelo sujeito ativo não poder levar em linha de conta “o crédito pelas entradas em lapso de tempo determinado”, abatendo-o dos “débitos pelas saídas”. Competiria ao Fisco tão somente apurar os débitos, aplicando a alíquota sobre a base de cálculo. Ao contribuinte competiria opor o seu direito de crédito (defluente das *entradas*). É sabido que o lançamento é ato de aplicação da *norma tributária* aos casos concretos. E sabe-se que o lançamento *ex officio* do ICMS, para ser perfeito, deve apurar tanto os débitos quanto os créditos do sujeito passivo (para chegar ao *quantum debeatur*). Logo, o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS *integra* a norma jurídico-tributária do imposto em tela, tanto que o lançamento (ato de aplicação da norma às situações individuais), ao quantificar o dever tributário para imputá-lo ao devedor, promove a apuração do débito e do crédito, compensando-os (débito – crédito = imposto a pagar; ou crédito – débito = crédito a transferir).

Fosse o direito de crédito do contribuinte autônomo e próprio, não poderia o Fisco (sujeito ativo) apurá-lo através do lançamento, que é ato administrativo. Existe, portanto, uma só relação jurídica e não duas. Uma só norma, a jurídico-tributária, incorporando prescrições legislativas diversas, constitucionais e infraconstitucionais.

A Lei Complementar nº 87/96, por isso mesmo, manteve o crédito das operações anteriores no caso de exportações de mercadorias e serviços.

7.13. A Lei Complementar nº 87/96 – Texto básico do regramento do ICMS – Alguns apontamentos

A Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, é hoje o texto básico que rege o ICMS com méritos e deméritos, de observância obrigatória pelos Estados-Membros:

que convivem na Federação, revogado o famigerado Convênio nº 66/88, gestado pelos Estados *pro domo sua*.

Não pretendemos, aqui, minudenciar o regramento, complexo e objeto, por si só, de alongadas obras. A rigor, para os fins do presente escrito, basta que façamos apenas uma breve elucidação dos pontos mais importantes da Lei Kandir.

O art. 2º coloca em destaque a hipótese de incidência do ICMS. Interessante observar que, dos cinco incisos do *caput* do dispositivo, três (I, IV e V) foram redigidos de forma a solucionar conflitos de competência entre os Estados, senhores do ICMS, e os Municípios, donos do ISS.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive

lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

O art. 2º, I, caracteriza invasão consentida de uma área de incidência que deveria ser municipal.⁴³ O inciso III do § 1º visa a ilaquear a imunidade das operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes. Segundo defendemos, a imunidade abarca a saída e a entrada noutro Estado. A lei tributa a “entrada”, puro eufemismo. Todavia, o STF, liderado pelo então Ministro Ilmar Galvão, limitou-a à saída do Estado produtor.

O art. 3º da Lei Complementar versa a não incidência do ICMS, em muito reproduzindo normas consagradoras de imunidade, como a cultural, a das mercadorias destinadas ao exterior e a do ouro quando sujeito este ao IOF. Estatui, ademais, não ser possível cobrar o tributo sobre “VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”, ou seja, sobre o denominado *leasing*, que está na lista do ISS. É negócio unitário. Não deveria se sujeitar ao ICMS nem ao ISS (nossa opinião). Igualmente vedada é a exigência do imposto estadual sobre “IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras”, conforme, aliás, já reconheceu o próprio STF por meio da edição da Súmula Vinculante nº 32.⁴⁴

O art. 4º cuida dos contribuintes.

Em estudo inédito para Seminários sobre ICMS – LC nº 87/96, organizado pelo Repertório IOB de Jurisprudência e sob a coordenação de Fugimi Yamashita, Misabel Derzi bem explica o fenômeno da tributação na importação de bens por pessoa física, para que se guarde igualdade de tratamento na tributação nas operações internas – já que, a nosso ver, seria um disparate desonerar as importações e onerar as operações dentro do Brasil, colocando em xeque a indústria nacional.

Misabel Derzi, entre tantos argumentos, diz que:

“O princípio da não cumulatividade foi adotado exatamente para que se evitassem interferências indevidas na formação dos preços e distorção na concorrência. Deve-se supor que, sendo as importações livres de impostos no país de origem (exportador), submetem-se elas aos mesmos tributos internos (IPI e ICM), que oneram a produção nacional. O consumidor deve suportar os mesmos tributos, quer adquira mercadoria estrangeira ou nacional, se estiver em desenvolvimento uma política de integração. A regra adquire ainda maior força no comércio exterior em geral, relativo a mercados não integrados. Assim, um consumidor brasileiro deve pagar os mesmos impostos incidentes sobre os carros nacionais, se preferir importar da Argentina um veículo para uso próprio. A regra é lógica e prevalece no mercado interno, nas operações feitas entre Estados diferentes da Federação brasileira (conf. art. 155, § 2º, I). [...] Portanto, para afastar regra tão lógica seria necessário, ao contrário, haver norma proibitiva expressa da incidência do ICMS sobre as operações de importação, feitas por particulares, não contribuintes.”

O art. 5º, dedicado à responsabilidade de terceiros, é evidentemente excessivo. Quem não pode intervir em ato alheio não pode ser por ele responsabilizado contra o art. 128 do CTN.

Os arts. 6º a 10 cuidam do regime de substituição tributária, tanto do tipo regressiva (“para trás”) quanto do tipo progressiva (“para frente”). Aquela não traz consigo grandes dificuldades; esta, noutro giro, constitui matéria altamente controvertida.

Dos referenciados dispositivos, urge destacar, primeiramente, o art. 8º, que versa sobre a base de cálculo do ICMS uma vez adotado o regime em questão:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

[...]

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.”

A base de cálculo do ICMS na substituição tributária pode igualmente ser o preço único ou máximo fixado pelo órgão público competente ao consumidor final, quando haja (§ 2º), ou o preço sugerido a este pelo fabricante ou importador da mercadoria (§ 3º).

O art. 9º, por sua vez, condiciona o emprego da substituição tributária nas operações entre os Estados-Membros à celebração entre eles de acordo específico para esse fim.

Também relevante é o art. 10 da Lei, que do seguinte modo assegura a restituição do ICMS caso não ocorra o fato gerador do tributo:

“Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável,

o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.”

O valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS, com enriquecimento sem causa do Estado por um lado e empobrecimento ilícito do contribuinte, vítima de tributação confiscatória, por outro.

Ora, o recebimento pelos Estados de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário (vedado pelo art. 150, IV, da CF) e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição. Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo à imediata restituição (*facultas agendi*) de raiz constitucional, ou seja, previsto na própria Lei Maior. Trata-se de direito sobranceiro que, para ser exercido, desnecessita de qualquer fundamento legal que não aquele fincado na Constituição mesma. A contrário senso, toda legislação (lei complementar, lei ordinária ou decreto regulamentar) que contrariar o querer da Carta de 1988 será inconstitucional.

Louvável seja essa, agora, a posição da Suprema Corte, conforme restou claro no julgamento do RE nº 593.849/MG, com repercussão geral (Tema nº 201): “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Insta a nota, no entanto, de que referido entender resultou de uma muito bem-vinda virada jurisprudencial, pois, por bastante tempo, disse o STF que o fato gerador presumido do ICMS – e, destarte também a sua base de cálculo – era definitivo, e não provisório, não havendo de se cogitar de qualquer restituição caso a operação real se desse por valor inferior à imaginada pelo Fisco.

Para mais, quando, mediante a Emenda nº 3/1993 à Constituição, o poder constituinte derivado permitiu a substituição tributária *para frente*, condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação onerada ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo *imediato e preferencial* a quantia paga em excesso. Onde há, também, limitação.

Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse.

Sabe-se que o ICMS é imposto sujeito a uma conta corrente fiscal (débito e crédito).

Por outro lado, todas as legislações estaduais contêm a seguinte regra (se não igual, parecida):

“Quando, por qualquer motivo, a mercadoria for alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, será obrigatório o estorno do crédito correspondente à diferença entre o valor citado e o que servir de base de cálculo na saída respectiva.”

A mesma regra prática – por isso que a assegura a cláusula constitucional da imediata e preferencial restituição – deve ser seguida, na outra mão, no caso de haver pagamento a maior do ICMS, em razão de substituição tributária. Em vez de estorno crédito imediato na conta corrente da substituição. Com Aroldo Gomes de Mattos, achamos que a imediata restituição deve ser feita: “(a) mediante crédito na própria escrita fiscal do contribuinte substituído, para compensação com débitos subsequentes, na forma do Decreto-Lei nº 406/68, ou, alternativamente; (b) mediante nota fiscal emitida contra o contribuinte substituto, como previsto no Protocolo ICMS nº 11/91.”

Sendo o ICMS sujeito ao lançamento por homologação, caberá à autoridade administrativa, por longos e lustrosos cinco anos, verificar se o contribuinte se creditou com acerto, sem abusos, a teor do art. 150 do CTN, insurgindo-se contra eventuais excessos, caso haja. Desse modo, dá-se cumprimento à Constituição e assegura-se aos Fiscos estaduais a possibilidade de evitar os abusos, pois são poucos

os estabelecimentos substituídos nos grandes ramos de comercialização (veículos, bebidas, cigarros, remédios, farmácias, tintas etc.).

O art. 11 dispõe sobre o local da operação ou da prestação para o fim de fixar quem é o sujeito ativo, além de outras coisas técnicas, de resto excessivas. Destaquemos apenas a alínea “d” do inciso I do dispositivo, cuja dicção aponta o estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria ou do bem “importado do exterior” (dicção da lei) como o local da operação de circulação.

A norma está a transtornar as relações entre os Estados federados, por isso que o termo “entrada física” dá a ideia de que o desembarque puro e simples de mercadoria importada, em dado estabelecimento, basta para caracterizar o fato gerador. Assim, todavia, não é. Para efeito de raciocínio, vamos dar de barato que uma pessoa jurídica tenha vários estabelecimentos, em Estados diferentes, os quais são autônomos para os fins fiscais do ICMS (art. 11, § 3º, II).

Parece-nos que a situação se resolve de modo razoável a partir de certas premissas, pouco importando que o pagamento do ICMS deva ser feito no ato de desembaraço aduaneiro.⁴⁵ O imposto, diga-se, com amparo inclusive na jurisprudência consolidada do STF, pertence sempre ao Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, em nome próprio ou mediante atuação de empresas dedicadas a importação.⁴⁶

- a) Se o estabelecimento for industrial, e a mercadoria se destinar a seu uso, consumo, bem do ativo fixo ou insumo (matéria-prima ou material secundário), o ICMS é devido ao Estado em que está situado. Se, v.g., a Usiminas, sita em Minas Gerais, importa matéria-prima para utilização em seu estabelecimento fabril em Minas pelo Porto de Vitória, o ICMS é devido a Minas Gerais, já que a transferência interestadual é intributável.
- b) Agora, se a FIAT importa carros da Itália para revenda e se tiver estabelecimento comercial em São Paulo, tendo por ele sido processada a importação, a entrada no Porto de Santos gera ICMS em favor do Estado paulista.

O art. 12 pretende estatuir os aspectos temporais do fato gerador do ICMS. C inciso I, ao estatuir que ele se dá no momento “I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, “chove no molhado”, reeditando regras anteriores já desconsideradas pelo STF, como vimos de ver. As meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular são intributáveis pelo ICMS.

Os arts. 13 a 18 dispõem sobre as bases de cálculo do imposto. Quando forem estas o valor ou preço de mercadorias, bens, serviços e direitos, os dispositivos permitem, inclusive, seu arbitramento “sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

A seu turno, os arts. 19 e 20 versam sobre o princípio da não cumulatividade (compensação entre débitos e créditos). É importante dedicar especial atenção a este último, que minudencia as regras para o aproveitamento dos créditos do ICMS e nesse mister, impõe, v.g., sejam os oriundos da aquisição de bens para compor o ativo permanente do contribuinte fruídos na razão de 1/48 por mês:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a $\frac{1}{48}$ (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que

corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I – produtos agropecuários;

II – quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.”

A Lei Complementar nº 87/96 tem méritos e deméritos e suscita enormes problemas perante o Judiciário. Assim, por ser complementar da Constituição (art. 68, § 1º, CF), toda matéria que delegar ao legislador ordinário *será inconstitucional*. Esta é, sem dúvida, uma macroquestão. Outras estão nos pormenores. Podemos arrolar algumas à guisa de exemplificação:

- A) os serviços de transporte internacionais ou destinados ao exterior (transporte intermodal, tendo por objetivo a exportação de mercadorias) não são tributados. Segundo cremos, não se cuida nem de imunidade, nem de isenção; é não incidência mesmo, caso contrário os Estados interiores ou distantes das fronteiras seriam prejudicados (isonomia, esforço de exportação). É ver o art. 155, II, da CF;⁴⁷
- B) as leis ordinárias não podem instituir *terceiros* como contribuintes, ou substitutos, ou responsáveis (art. 155, § 2º, XII, “a” e “b”); somente a Lei Complementar poderia fazê-lo. Esta, no entanto, diz que o legislador “poderá” fazê-lo. Com razão, negando possa, Edvaldo Brito, pois matéria de lei complementar é indelegável;⁴⁸

- C) a atribuição aos armazéns-gerais de uma responsabilidade por substituição ou por transferência é injurídica. O negócio deles é contratar depósito de coisas, não têm nada a ver com as movimentações por conta e ordem de terceiros, estes, sim, contribuintes do ICMS. Até porque prestam serviços sujeitos ao ISS (administram e cuidam dos bens postos em depósito);
- D) na substituição tributária para frente, os Estados, ante uma má compreensão do LC nº 87/96, estão incluindo o IPI na base de cálculo do ICMS, contra o art. 155, § 2º, XI, da CF/88 e prejudicando o FAF dos Municípios que transferem produtos;
- E) o art. 21 da Lei Complementar sob comento cria regras de estorno de créditos legítimos que excedem a Constituição (art. 155, § 2º, II, “b”). Entre os estornos, o relativo a bens derivados ou extraviados, conforme preceitua o inciso IV, que, com razão, o nosso particular amigo Dr. José Eduardo Soares de Melo considera inconstitucional;⁴⁹
- F) o art. 24 “delegou” à “legislação tributária” (*rectius*: regulamento) fixar o período de apuração do imposto. Só a lei pode fazê-lo, pois o dia de pagar em direito obrigacional *ex lege* só pode advir *da lei*;
- G) a antiga redação do art. 25 da Lei Complementar nº 87/96 dizia que a lei estadual *poderia* determinar que se levasse em conta, para fins de pagamento do imposto, o *conjunto de débitos e créditos de todos os estabelecimentos* do contribuinte (dentro de cada Estado). O problema aqui era que os Estados tendiam a acionar o dispositivo tão somente para *cobrar impostos*, nunca para “desacumular” créditos estruturais “presos” em dado estabelecimento de um mesmo titular. É de ver, contudo, que, após a mudança redacional promovida pela Lei Complementar nº 102/2000, tornou-se inquestionavelmente obrigatória a compensação dos saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado, não mais se cogitando sobre ser mera faculdade dos entes estaduais;
- H) o art. 26 faculta aos Estados, contra a Constituição, apurar *débito e crédito*

“por mercadoria” ou “por serviço”.

E por aí vamos...

Derradeiramente, cumpre relatar que, quando da promulgação da Lei Kandir, o aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de bens de uso e consumo do estabelecimento estava previsto para a partir de 1º de janeiro de 1998. A Lei Complementar nº 92/97, de 24.12.1997, porém, alterou o art. 33 da Lei Kandir para que passasse a dispor nos seguintes termos: “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 01 de janeiro de 2000”. Não bastasse, sucessivas Leis Complementares – nº 99/1999, 114/2002, 122/2006 e 138/2010 – postergaram o aproveitamento desses créditos, cuja possibilidade, hoje, possui termo inicial fixado em 1º de janeiro de 2020. A tendência, todavia, é “eternizar”.

Como se vê, o legislador da Lei Complementar desautoriza a doutrina que vimos de expor sobre a matriz constitucional do direito de crédito irrestrito (mercadorias, insumos, produtos intermediários, matérias-primas, bens de uso e consumo e os destinados ao ativo fixo).

Para nós, referidas Leis Complementares excedem, mas o País é tão inculto que sua aceitação foi pacífica. Aceitaram-nas os juízes e os contribuintes. Continuamos vencidos, mas não convencidos. Um princípio constitucional vale como tal; se puder ser posto, restringido pelo legislador infraconstitucional, já não há falar mais em supremacia da Constituição.

As Leis Complementares que diferiram o aproveitamento do crédito de ICMS sem embargo, são rotundamente inconstitucionais. A demonstração é fácil.

- ↘ O princípio da não cumulatividade do ICMS é de raiz constitucional (art. 155º, I, da CF). Está lá, sempre esteve...
- ↘ A Lei Complementar nº 87/96, ao explicitar o comando constitucional, esclareceu, ou, se se quiser, até mesmo adotou o regime do crédito financeiro (matérias-primas, produtos intermediários, mercadorias de revenda, material de uso e consumo, bens do ativo fixo). Com fazer isso, integrou a Constituição, de uma vez por todas, supondo-se que era *not self-*

enforcing.

- ↘ Ditas Leis não podem impedir que um princípio constitucional já integrado tenha atuação. *Ex absurdo*, se uma lei pode postergar por dois, sete, treze ou vinte e dois anos (este último o prazo que terá decorrido caso de fato se permita o creditamento em 2020) a eficácia de um princípio constitucional, poderá fazê-lo, igualmente, por mais trinta, quarenta anos, ou mesmo *ad aeternum*, estiolando a Constituição...
- ↘ À lei complementar foi deferida a tarefa de regular o regime de compensação do ICMS, não de impedi-lo (art. 155, § 2º, XII, “c”). Não compete, portanto à lei complementar alterar a eficácia de princípios constitucionais plenos, dotados de autoaplicabilidade.
- ↘ Trata-se à evidência de excesso legislativo, no dizer de Canotilho,⁵⁰ implicar clara inconstitucionalidade, por resistência à Constituição, e incongruência com a Lei Complementar nº 87/96.

7.14. A tributação dos combustíveis e da energia elétrica

A tendência, como vimos de ver ao cuidar desses assuntos no presente livro, na parte dedicada à Constituição, é conferir a tais insumos básicos o regime a que estavam antes sujeitos. Ou seja, o regime de impostos únicos (*excise tax*). Ocorre que a monofasia há de respeitar o princípio da não cumulatividade ou não haverá mais ICMS e, pois, haverá inconstitucionalidade.

7.15. A tributação do transporte de passageiros

O STF afastou a incidência do ICMS sobre o serviço de transporte aéreo de passageiros pelo expressivo *quorum* de oito a três. Estranhou a Suprema Corte – corcarradas de razão – que dito transporte não se enquadrasse nos preceptivos legais da LC nº 87/96. Antes a Corte dispensara a tributação sobre o transporte aéreo de passageiros à falta de lei complementar. Desta vez averbou que não se lhes aplicavam os princípios atinentes ao ICMS constantes da LC nº 87/96. Não havia como aplicá-los.

Urge comparar e comentar os votos, que conduziram a decisão do STF na ADI nº 1.600/DF,⁵¹ reconhecendo a não incidência do ICMS, nas atuais circunstâncias legais sobre o transporte aéreo de passageiros. Asseveraram os Ministros da Corte Suprema que a regulamentação da matéria pela Lei Complementar nº 87/96 não satisfazia os princípios constitucionais regentes do ICMS, notadamente o da repartição de receitas entre os estados da Federação e o da não cumulatividade, razões suficientes para concluir que o tributo estadual não se encontra em condições de ser exigido.

A decisão daquela Corte não abrangeu o transporte rodoviário de passageiros, que somente anos mais tarde foi discutido na ADI nº 2.669/DF. Segundo cremos, o entendimento em ambos os casos deveria idêntico: a semelhança entre as espécies – transporte aéreo e rodoviário de pessoas – é fácil de ser constatada, daí decorrendo os mesmos problemas, em um e outro setor, resultantes da insuficiência de lei complementar. O STF, porém, não enxergou de tal modo: consoante veremos, o Tribunal houve por bem tratar as modalidades diversamente no tocante à incidência do ICMS, argumentando que as facetas próprias de cada uma assim demandariam.

Podemos sintetizar o exposto na ADI nº 1.600 concentrando as considerações mais relevantes nos seguintes pontos das fundamentações dos votos, que conduziram a decisão do STF:

- a) **ofensa ao princípio da não cumulatividade:** “Como a pessoa jurídica, adquirente do bilhete para o passageiro, poderá se creditar do valor do imposto para abatimento futuro? Não há resposta na lei...”, argumenta o Ministro Celso de Mello; e, alertando para a impossibilidade de se fazer valer o princípio da não cumulatividade, pondera o Ministro Ilmar Galvão: “Por outro lado, considerando que incumbe ao tomador do serviço, em sendo contribuinte, o crédito pelo imposto embutido no preço da passagem (4% em voos interestaduais e 12% em voos intermunicipais), faz-se mister a sua identificação no próprio bilhete, de molde a possibilitar o lançamento do crédito [...]”. Ocorre que o passageiro não tem inscrição estadual e nem pode ter. Não é contribuinte.
- b) **ofensa ao critério de repartição do imposto na Federação:** “No transporte

passageiro, quem é esse personagem constitucional – ‘destinatário’ do serviço – denominado de ‘consumidor final localizado em outro Estado’, cuja qualificação – contribuinte ou não – define a alíquota incidente? Digo eu: o passageiro – pessoa física – é o único personagem que integra o bilhete de passagem. Será ele o ‘consumidor final localizado em outro Estado’? Parece-me que não. O passageiro não tem localização. Tem domicílio ou residência. Quem tem localização é o estabelecimento de empresa. Se for assim, fica inconsistente, para o caso, a regra constitucional. O bilhete tem o nome. E só. Nada, absolutamente nada, que identifique a relação do passageiro com o fisco. Qual a consequência dessa constatação? Tal passageiro só poderá ser considerado não contribuinte? Se assim o for, não haverá possibilidade alguma da incidência da alíquota de 4%, fixada pelo Senado Federal, para o transporte interestadual de passageiros. A alíquota será sempre a interna de 12%. E, mais. O Estado onde for adquirido bilhete e onde se iniciar o transporte ficará com todo o valor do tributo, mesmo que haja conexões. A estrutura e as regras da LC nº 87/96, para a hipótese, não viabilizam a aplicação do art. 155, § 2º, VII, alínea *a*. Pelo contrário, impedem, no caso, a adoção da alíquota interestadual, que é o mandamento constitucional”, exemplifica o Ministro Celso de Mello. Todavia, é de se consignar que, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, descabe o argumento em tela, pois seja o consumidor final contribuinte ou não do ICMS, será aplicada a alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a outros Estados (art. 155, § 2º, VII, da CF).

- c) **insuficiência dos aspectos temporal, subjetivo e espacial da hipótese, em face da peculiaridade do transporte de pessoas:** “De um lado, a lei define a ocorrência do fato gerador como sendo o ‘... início da prestação de serviço de transporte’ (LC nº 87/96, art. 12, V). De outro, define, como contribuinte, a ‘... pessoa, ..., que realize ... prestações de serviços de transporte... (LC nº 87/96, art. 4º). A conclusão é: a alíquota será – sempre – a interna e o imposto competirá ao Estado do embarque – onde se iniciou o

transporte”, pondera o Ministro Celso de Mello, evidenciando a impossibilidade de identificação do real momento da ocorrência do fato gerador, exceção feita ao início da prestação. Ainda, quanto ao **local da prestação**: “A lei define, para os efeitos da cobrança do imposto e fixação do estabelecimento responsável, como local da prestação o: ‘... do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese ... (de) utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente’ (LC nº 87/96, art. 11, II, *c* e art. 12, XIII). Como saber, com o bilhete de passagem, qual ‘o estabelecimento destinatário do serviço’ – que não pode ser o passageiro porque ele não é um estabelecimento? Como saber, com o bilhete, que a prestação, iniciada em outro Estado, não está ‘... vinculada a ... prestação subsequente’? Não encontrei resposta na lei”..., argumentações do Ministro Celso de Mello.

É de ver, nesta oportunidade, que os argumentos expendidos pelos doutos ministros, no histórico julgamento ora mencionado, aplicam-se à maravilha às demais modalidades de transportes de passageiros *intuitu personae*, como o rodoviário ou fluvial. A Lei Complementar nº 87/96, em verdade, é insuficiente com relação a todos eles.

Nada obstante, o STF concluiu, contraditoriamente, analisando a questão do transporte terrestre, pela possibilidade de este se sujeitar à cobrança do ICMS. A posição foi exarada quando do julgamento da ADI nº 2.669/DF, Rel. Ministro Nelson Jobim, *DJe* 06.08.2014, em que se pretendia conferir ao transporte terrestre o mesmo tratamento antes reconhecido ao transporte aéreo pela ADI nº 1.600/DF, e resultou da divergência aberta pelo Ministro Marco Aurélio nos seguintes termos:

“Se estendermos aquela decisão [da ADI nº 1.600/DF], teremos simplesmente o afastamento de boa parte da receita dos Estados em situação concreta que, repito, não tem gerado conflito de interesses, surgindo uma casta empresarial. Por que surgindo uma casta empresarial? Porque não estará ela compelida ao recolhimento do ICMS e não estará também, por exclusão em cláusula constitucional – refiro-me ao artigo 156,

inciso II –, compelida a satisfazer o imposto sobre serviço.

A exclusão quanto ao imposto sobre serviço pressupõe justamente a cobrança considerado o ICMS. Presidente, fico com receio de posar de juiz fazendário, o que nunca fui, mas assusta-me muito a situação porque em jogo o interesse coletivo – não vejo o interesse dos Estados propriamente ditos, o interesse secundário dos Estados, vejo o interesse primário das unidades da Federação, no que se afastará, e não se sabe quando virá uma lei complementar que se mostre perfeita, e o conceito de perfeição não é absoluto, jamais é absoluto, principalmente no campo normativo”.

Dissentimos do argumento, com a devida vênia. Em razão de eventual impacto financeiro aos cofres estaduais é de se admitir a tributação pelo ICMS sobre o serviço de transporte terrestre mesmo que os aspectos essenciais de sua incidência não estejam bem colmatados em lei complementar? Ora, decerto que não, sob pena de se ferir um sem número de normas constitucionais – v.g., o art. 146, III, “a” e o art. 150 – consoante a própria Corte reconheceu na ADI nº 1.600/DF. Não colhe a defesa de que este último julgado se dera envolvendo situação excepcional e que, por isso, aceitaria desfecho igualmente extraordinário: aqui como alhures, válidos os mesmos fundamentos.

-
- 1 Em que pese os Estados exerçam competência legislativa plena em matéria de IP, haja vista a inexistência de lei de normas gerais editada pela União, não lhes é conferida liberdade absoluta para regular o tema, eis que se sempre devem guardar observância à Carta de 1988. Assim sendo, não podem os Estados, por exemplo, cobrar alíquotas diferenciadas em razão da procedência do veículo (se nacional ou importada), porquanto tal conduta vai de encontro ao art. 152 da CF bem como representa uma nova tributação pelo fato gerador da importação, este atribuído à esfera de competência da União Federal. É isso, em verdade, o que tem entendido nossos Tribunais Superiores.
 - 2 Note-se que o STF discute atualmente, com repercussão geral, acerca da “possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário” (Tema nº 708).
 - 3 Vale ressaltar que tanto a transmissão oriunda de morte real quanto aquela decorrente de morte presumida sujeitam-se à cobrança do imposto, conforme já reconheceu o STF ao editar a Súmula nº 331: “É legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida”.
 - 4 TORRES, Ricardo Lobo. A incidência do imposto de renda na transferência de direito de propriedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 32, p. 78-85, maio 1998, p. 82.
 - 5 Súmula nº 112 do STF: “O imposto de transmissão ‘*causa mortis*’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.
 - 6 A própria Suprema Corte assim o reconhece, conforme restou claro no julgamento RE nº 562.045/RS, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, DJe 27.11.2013, com repercussão geral (Tema nº 021): “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD”.
 - 7 Súmula nº 113 do STF: “O imposto de transmissão ‘*causa mortis*’ é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”.
 - 8 Súmula nº 114 do STF: “O imposto de transmissão ‘*causa mortis*’ não é exigível antes da homologação do cálculo”.
 - 9 COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei complementar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978, p. 71.
 - 10 BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos

autônomos. **Revista de Direito Administrativo (RDA)** Rio de Janeiro, n. 103, p. 33-48, jan./mar. 1971.

- 11 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- 12 ATALIBA, Geraldo. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**, São Paulo, n. 250, p. 114-120, abr./maio/jun. 1975.
- 13 BROCKSTEDT, Fernando A. **O ICM (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias): legislação federal unificada, comentários interpretativos e críticos**. Porto Alegre: Rotermond, 1972.
- 14 CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICM** – tese. São Paulo: Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, p. 170.
- 15 MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Editora Dialética, 2009.
- 16 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, São Paulo: Malheiros Editores, 1994.
- 17 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Direito tributário e empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.
- 18 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 260.
- 19 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 535.
- 20 COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei complementar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978, p. 96.
- 21 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Direito tributário e empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.
- 22 Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 25/26, p. 101-119, jul./dez. 1983, p. 104-105.
- 23 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 25/26, p. 101-119, jul./dez. 1983, p. 111.
- 24 BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo (RDA)** Rio de Janeiro, n. 103,

p. 33-48, jan./mar. 1971, p. 35.

- 25 “As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias.” (MENDONÇA, J. X. Carvalho de **Tratado de direito comercial brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960. v. 5, parte I p. 76).
- 26 STF, AgR-ARE nº 764.196/MG, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 07.06.2016.
- 27 CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICM – tese**. São Paulo: Faculd de Direito da PUC-SP, 1981, p. 207.
- 28 Por seu caráter didático, sem perder a objetividade, transcrevemos mais uma vez seguinte julgado da Suprema Corte: “o critério constitucional da não cumulatividade adota o regime do crédito físico. Assim, somente gera direito a crédito a mercadoria associada, empregada ou integrada fisicamente no processo de industrialização ou comercialização. Para que seja reconhecido o crédito na hipótese, sob o regime financeiro, é imprescindível que haja previsão em legislação infraconstitucional” – STF, AgR-AI nº 848.516/PB, Rel. Mir Roberto Barroso, *DJe* 31.03.2014.
- 29 TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 408.
- 30 Cf. LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. Paris: La Villeguérin, 199 (Collection La Villeguérin-”La Revue fiduciaire”); no mesmo sentido, LAMORLETTE, C.; LAMORLETTE, **Fiscalité française**. 15ème Paris: Economica, 1994.
- 31 Remetemos o leitor ao item 5.15 do Capítulo V da Parte II desta obra.
- 32 STF, RE nº 635.688/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 13.02.2015.
- 33 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **ICM competência exonerativa: convênios de estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.
- 34 CABRERA FERNANDES, José Manuel. **Nuevo impuesto sobre el valor añadido** Valencia: CISS, 1993, p. 123.
- 35 LAMORLETTE, C.; LAMORLETTE, **Fiscalité française**. 15ème Paris: Economica, 1994, p. 424-447.

- 36 TRONCOSO Y TRONCOSO, João. **ICM: princípio da não cumulatividade**. Rio de Janeiro: Jovelli, 1983, p. 10-11.
- 37 “Ainda, temos dois métodos para se alcançar o valor agregado: o de adição e o de subtração. No que tange ao primeiro, está representado pela soma dos pagamentos dos componentes utilizados na obtenção dos produtos onerados pela tributação. O de subtração consiste em deduzir os custos necessários para se lograr o produto final. O método de subtração é adotado pela maioria dos países, embora o primeiro, sob o enfoque econômico, se apresente mais correto. Campet, cotejando os dois métodos, assinala que ‘o segundo método (subtração) é menos satisfatório para o espírito que o primeiro, porém não apresenta sua complexidade, nem os seus perigos’ (Cf. ‘Quelques Aspects Économiques de la Taxe sur la Valeur Ajoutée’. *Finances Publiques*, nº 1, p. 22, *apud* de Luiz, Félix. *In XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, p. 116)”. (TRONCOSO Y TRONCOSO, João. **ICM: princípio da não cumulatividade**. Rio de Janeiro: Jovelli, 1983, p. 10).
- 38 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 88-89.
- 39 Os bens de uso e consumo somente poderão ser creditados (crédito financeiro) a partir de 2007 (LC nº 114/2002) e os bens do ativo permanente são creditados de forma proporcional (1/48 avos/mês).
- 40 Não bastasse, explicitando o alcance da limitação temporal para aproveitamento de créditos de ICMS encampada pela Lei Kandir, a Corte disserta com igual relevância: “Tratando-se o combustível de insumo, não se lhe aplica a limitação prevista no art. 33, I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, que só alcança as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento”. STJ, REsp nº 1.435.626/PA, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJe* 16.06.2014.
- 41 BRITO, Edvaldo. Hipótese de incidência e fato gerador do ICM *In*: MARTINS Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do I.C.M.** São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978. p. 145-174, p. 171. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 3).
- 42 COSTA, Alcides Jorge. **Revista de Direito Público (RDP)**, São Paulo, v. 45, p.
- 43 A rigor, o comando legal nada mais faz do que ressoar o entendimento do STJ plasmado na Súmula nº 163, *in verbis*: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da

operação.”

44 Súmula Vinculante nº 32: “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras”.

45 Confirma-se o teor da Súmula Vinculante nº 48: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarque aduaneiro.” O momento da cobrança no lugar do desembarque não determina que o ICMS pertença ao Estado onde a aduana situa-se e cobra. Por exemplo grandes operações de circulação são feitas com mercadorias paradas nos armazéns gerais à beira do mar, rios e estradas.

46 Proclama o STF: “1. A Corte firmou entendimento no sentido de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS na operação de *importação é o estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria*, pouco importando onde o desembarque aduaneiro tenha ocorrido. [...]” (grifo nosso). AgR-ARE nº 1.009.521/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 27.03.2017.

47 Em sentido fundamentalmente semelhante está o STJ: “1. O art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias. [...] 4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação”. EREsp nº 710.260/RO, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* 14.04.2008.

48 BRITO, Edvaldo. ICMS: inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96 Substituição tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68 (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 16, p. 59-75, jan. 1997, p. 69.

49 MELO, José Eduardo Soares de. **O ICMS e a Lei Complementar nº 87/96** São Paulo: Editora Dialética, [s.d.], p. 86.

50 “[...] Contra uma concepção tão absoluta de lei como acto livre no fim, movem-se hoje poderosas críticas que tendem a assinalar dois momentos teleologicamente relevantes nos actos legislativos: (i) em primeiro lugar, a lei é tendencialmente uma função de execução, desenvolvimento ou prossecução dos fins estabelecidos na Constituição, pelo que sempre se poderá dizer que, em última análise, a lei é vinculada ao fim constitucionalmente fixado; (ii) por outro lado, a lei, embora tendencialmente livre no fim, não pode ser contraditória, irrazoável,

incongruente [...]”. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1989, p. 740).

51 STF, ADI nº 1.600/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* 20.06.2003.

8.1. Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis a título oneroso (exceto doações). 8.2. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU. 8.3. Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS.

8.1. Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis a título oneroso (exceto doações)

“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

[...]”.

O CTN está superado. Aqui, diferentemente do imposto sobre heranças e doações de quaisquer bens ou direitos, o fato gerador cinge-se às *transmissões* entre vivos de bens imóveis e de direitos a eles relativos (excluem-se, portanto, as formas originárias de aquisição). A competência já não é dos Estados. A transmissão, a seu turno, é só a entre vivos.

Portanto, a transmissão cogitada é de uma classe apenas do patrimônio das pessoas, o qual é, como já visto, em sentido estrito, uma *universalidade de bens e direitos* (*universitas rerum*). Em sentido amplo, o *patrimônio* comportaria elementos negativos, tais como ônus, deveres, dívidas e obrigações, daí falarem os contabilistas em *patrimônio negativo* quando os elementos negativos superam os positivos.

Devemos notar outra dessemelhança com o imposto sobre heranças e doações. É que a tributação estadual sobre as heranças e as doações exclui a tributação pelo imposto de renda. Com efeito, o recebimento de quaisquer bens ou direitos pela morte de outrem ou doação acresce o patrimônio das pessoas, e este acréscimo a teoria dos impostos considera *renda*. O legislador pode tributá-lo com o imposto de renda ou com outro imposto, como ocorre no caso brasileiro. Criou-se aqui um imposto específico sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes das heranças e das doações, que foi atribuído aos *Estados da Federação*.

O ITBI, ao revés, não repele o imposto de renda, e por isso mesmo andou bem c constituinte de 1988 ao separar a tributação sobre a transmissão não onerosa de bens imóveis em razão da morte e doações (junto com outros bens e direitos) da tributação sobre a transmissão de imóveis em razão dos negócios jurídicos entre vivos.¹ A transmissão tributada pelos Municípios atinge o valor venal do bem imóvel objeto do negócio jurídico, tenha ou não havido acréscimo patrimonial para as partes. O Município participa com um percentual sobre o valor do negócio, como se fora um vero corretor. A sua tributação é sobre o valor da transmissão. A União, entretanto, só tributará a mais-valia que porventura o vendedor obtiver (o chamado lucro imobiliário), pois aí, na hipótese de haver lucro, terá ocorrido um acréscimo patrimonial imediato (no caso da pessoa jurídica, o lucro da transação eventual terá que ser tributado no ajuste anual junto com os resultados operacionais). Evidentemente, o imposto pago a título do ITBI é dedutível, pois entra no custo da transação, embora o acréscimo possa sumir no resultado geral (prejuízo).

Para o Município, o aspecto temporal do fato jurígeno é o do negócio jurídico que o ocasiona, porém apurável no momento da transcrição do instrumento translativo do domínio no Registro Imobiliário, pois o nosso sistema é *institucional e público* para valer contra terceiros. Para a União, o IR incide sobre o valor positivo real (lucro) obtido pelo vendedor com a transação. A base de cálculo do ITBI, noutro giro, é o valor venal, real, do negócio, obtido mediante lançamento direto ou misto. O Fisco municipal reserva-se o direito de avaliar os imóveis e os direitos imobiliários e de dizer o “preço fiscal” dos mesmos, o qual não poderá nunca exceder o valor venal (real), sob pena de confisco. Muitos autores entendem que o lançamento na espécie é

por declaração, cabendo ao Fisco, após feita esta, aceitar ou não o valor declarado ou simplesmente aceitá-lo num primeiro momento, cabendo-lhe o direito de exercitar lançamentos suplementares. A tese do lançamento por homologação é de ser rejeitada, salvo se a lei ordinária expressamente dispuser, por dois motivos:

Primus – O valor da transação declarada pelas partes, é a regra, nunca corresponde ao valor real (se a compra e venda possui três elementos estruturais: coisa, preço e consenso, é óbvio que, abusando da forma, as partes falseiam o preço);

Secundus – O escrivão ou o tabelião, o oficial do Registro, até por temor a sua responsabilidade tributária subsidiária (art. 134, VI, do CTN), ao fazer o registro solicita ao Fisco que fixe o valor do ITBI. Então, só depois de pago o tributo, é feito o *registro* da transação no cartório competente. Prevalece a segurança jurídica. No momento do registro cabe atualizar a base de cálculo remontando-se à data do negócio jurídico subjacente.

O “lucro imobiliário” da competência da União, este sim, comporta o impropriamente chamado *lançamento por homologação*. O contribuinte faz o pagamento pelo valor que estiver sobejando o valor de compra, conforme previsto na escritura. Não fica livre, no entanto, de lançamentos suplementares. Em qualquer hipótese deve prevalecer a verdade real.

A promessa de compra e venda, irretratável e irrevogável, se registrada no Cartório de Registro de Imóveis, caracteriza negócio real (Direito das Coisas, art 1.417 do CC), daí o porquê de o Direito pátrio conferir ao promissário comprador prerrogativas que são próprias do *proprietário*. A rigor, se lhe reconhece, por exemplo, (a) o direito de pleitear a outorga compulsória da escritura substituindo a vontade da outra parte pela do juiz; (b) os direitos de sequela; e (c) a utilização dos interditos possessórios, que são prerrogativas de suposto ou verdadeiro dono (direito de propriedade).

Nessa toada, segundo entendemos, a promessa irretratável e irrevogável, provado o pagamento do preço ou da maior parte dele, com oferta do restante, devidamente averbada à margem do registro, assim como a procuração em causa própria irrestrita, já caracteriza a transmissão do bem imóvel, por equiparação, permitindo desde logo a

cobrança do imposto. É de ver, destarte, que não sufragamos a posição dos Tribunais Superiores, para quem apenas a *efetiva* transmissão da propriedade imobiliária se constitui no fato gerador do ITBI, e esta ocorre tão só mediante a transcrição do título no registro de imóveis, não por meio de promessa de compra e venda, ainda que irretratável.

De todo modo, a discussão, mais uma vez, demonstra que o Direito Tributário é um Direito de superposição que se funda, em grande parte, no respeito às formas, institutos e conceitos de Direito Privado (art. 110 do CTN). O alerta procede, ainda para as considerações que agora serão feitas.

Topicamente, os direitos reais sobre bens imóveis sujeitados ao imposto são aqueles revelados pelo Direito Civil nos arts. 1.378 (servidão), 1.390 (usufruto) e 1.412 (uso), em seus prolongamentos e conexões, exceto os direitos reais de garantia, hipoteca e anticrese, como indicados na lei civil, pois o que se dá em garantia não se transmite.

O ITBI tampouco incide sobre as transferências de imóveis envolvidos nas mutações das sociedades mercantis e pessoas jurídicas do Direito Civil, a teor do art. 156, § 2º, I, da CF/88 (imunidades). São os casos de colação de bens imóveis no capital das sociedades (integralização ou aumento de capital), fusão, incorporação, transformação, cisão e extinção, exceto se a sociedade se dedicar preponderante ou totalmente a negócios imobiliários, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. O art. 37 do CTN volta-se ao regramento dessa ressalva, sendo oportuna no momento a sua transcrição:

“Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou

menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.”

Por outro lado, as mutações societárias são reguladas na Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (lei das sociedades por ações), aplicável a estas sociedades e, no ponto em destaque, às demais sociedades.

O CTN diz que o contribuinte é qualquer das partes no negócio. Parece-nos que este dispositivo não se sustenta mais em face do art. 146 da Constituição da República, que defere à lei complementar tributária *definir os contribuintes* dos impostos nela discriminados. Ora, se é verdade incontestemente que a lei complementar completa a Constituição (e somente ela), as matérias que lhe foram atribuídas em sede constitucional não podem ser delegadas, sob pena de o legislador ordinário poder, ele próprio, *pro domo sua*, alterar a Constituição.

A Constituição de 1988 reforçou o poder das normas gerais de Direito Tributário sobre as ordens jurídicas parciais que formam a ordem jurídico-tributária total, i.e., forçou a supremacia do Código Tributário sobre as legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios.

8.2. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

“Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei

municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”

“Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.”

“Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

O imposto é pessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica, como de resto predica a Constituição. Ora, os impostos sobre a renda e o patrimônio são os que mais se prestam ao princípio da pessoalidade e da capacidade contributiva (*renda ganha pelas pessoas e patrimônio das pessoas*).

A propriedade tributada é a de terrenos e edifícios localizados na área urbana dos Municípios, excluídos os terrenos e prédios rústicos sitos na área rural, cuja propriedade, no concernente aos terrenos, dá suporte ao imposto territorial rural. No

IPTU repete-se a temática da consonância do CTN com a Constituição quanto à *definição* dos seus contribuintes. A CF/88 fala em *propriedade*, e, pois, numa acepção estrita, somente seriam os proprietários os únicos contribuintes do imposto. Todavia, o CTN estende aos titulares do domínio útil de imóvel aforado (enfiteuse) e aos possuidores *ad usucapionem* a condição de sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. Estamos acordes com o CTN, pelas razões já expostas na segunda parte deste curso, para onde remetemos o leitor (parte dedicada à Constituição).

A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, ou seja, o seu valor atual, real, de mercado. Determinar dito valor é questão tormentosa. Em rigor, quando é dada a “baixa” na construção, fazem as prefeituras a avaliação do imóvel e o inserem no Cadastro Imobiliário. Nesta primeira avaliação são utilizados critérios especiais voltados ao tamanho do imóvel, área construída, sua localização, tipo de acabamento etc. A partir daí, mediante *decretos*, os prefeitos *atualizam* dito valor para contrabalançar a desvalorização da moeda (inflação). O STF e o STJ já firmaram a tese de que o Executivo só pode *atualizar* por decreto o valor dos imóveis até o limite oficial do índice inflacionário do ano anterior. O *decisum* é extremamente justo, porque protege os contribuintes contra os exageros da Administração. Contudo, não é suficiente, porque o próprio STF admitiu que a revisão dos critérios abstratos que presidem a feitura das “plantas genéricas de valores” pode ser feita apenas por *lei municipal*.

O que ocorre não é difícil de entender. Nas grandes cidades é praticamente impossível avaliar, anualmente, imóvel por imóvel. Então são feitas “plantas genéricas” que cobrem as áreas urbanas, contendo múltiplos critérios de valoração e enquadramento dos imóveis. Basicamente o *valor tributável* é extraído a partir desses critérios genéricos a que o STF *atribuiu o caráter de lei*. A solução ainda é precária, por se tratar de *arbitramento do valor venal*, com *imprecisos fatores de concreção*. Dinamicamente, as zonas de uma cidade sofrem fenômenos que valorizam ou desvalorizam os imóveis, de difícil apreensão pela municipalidade. E cada imóvel, *de per se*, forma sempre uma realidade única, incomunicável. Resta ao contribuinte, discordando do valor venal, solicitar a reavaliação, até mesmo contraditória, do seu imóvel, perante a Administração ou no Judiciário.

No tocante ao lançamento do tributo, deve-se observar a Súmula nº 397 do STJ, a qual consagra: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.”

Outrossim, no IPTU as alíquotas podem e devem ser *progressivas*, para realizar o princípio da capacidade contributiva, malgrado a Súmula nº 589 do STF³ que só admite a progressividade se for a extrafiscal, para os fins da política urbana. A Súmula está superada pelo art. 156, § 1º, incisos I e II, que foram inseridos na Carta pela Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000.

Pela leitura dos novéis dispositivos, facilmente se conclui que a Emenda Constitucional derruiu a posição do STF. Agora, o IPTU deve ser necessariamente progressivo.⁴ Confirma-se:

“Art. 156 [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

[...]”.

Ao ensejo da menção pelo dispositivo ao art. 182, § 4º, II, da Lei Maior reproduzimos seu texto, que versa sobre a política de desenvolvimento urbano e, nesse mister, atribui ao legislador municipal competência para estabelecer alíquotas progressivas *no tempo* para obrigar os proprietários de terrenos urbanos a se adequarem às *diretrizes do Plano Diretor* (política de reorganização urbana).

“Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de

desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

No art. 182, § 4º, II, da Carta, a lei federal ali referida não é de índole tributária mas sim a que tratar de normas gerais de política urbana a serem seguidas pelo Distrito Federal, pelos Estados e pelos Municípios, do tipo do Estatuto das Cidades (Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001). Nos termos do art. 146, III, da Constituição somente lei complementar pode dispor sobre as normas gerais de Direito Tributário. O Direito não aceita antinomias. Toda exceção em Direito Tributário há de ser expressa, sob pena de caos legislativo, caos jurídico. Ademais disso, não cabe à União meter-se em tributo de alheia competência por lei ordinária. A CF/88 admite dois instrumentos de intromissão nas três ordens de governo. Um deles é a lei complementar tributária, sobranceira às três ordens jurídicas parciais. O segundo instrumento é a resolução senatorial. É porque a resolução do Senado vem da Câmara Alta, a que justamente representa os Estados Federados, fala por eles e para eles relativamente a tributos estaduais ou dos Municípios neles imbricados.

Questão de suma importância diz respeito à delimitação da zona urbana, cujos lindes marcam o perímetro em que é possível tributar com o IPTU. É que os municípios tendem sempre para a *expansão da zona urbana*, buscando tributar imóveis industriais, comerciais e prestadores de serviços situados fora dos núcleos urbanos municipais e distritais.

O CTN contém regras gerais específicas sobre as matérias que devem ser necessariamente observadas pelos legisladores e administradores. Foi por isso, inclusive, que o STF chegou a declarar a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei nº 5.868/1972 sob a justificativa de que estabeleceram critério distinto do constante do CTN para fins de qualificar um imóvel como urbano ou rural. O *decisum* reforça o caráter da lei sobre como fazer leis (*lex legum*) do CTN.

Para ser zona urbana, tal como definida pela lei municipal, manda o CTN, no art 32, § 1º, que nela existam pelo menos dois melhoramentos *construídos ou mantidos pelo Poder Público*:

- ↘ meio-fio *ou* calçamento, *com* canalização de águas pluviais;
- ↘ abastecimento de água;
- ↘ sistema de esgotos sanitários;
- ↘ rede de iluminação pública, com ou sem posteamento (dutos) para distribuição domiciliar;
- ↘ escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

O § 2º desse mesmo artigo dispõe que a lei municipal pode considerar urbanas as áreas “urbanizáveis” ou de “expansão urbana” constantes de *loteamentos aprovados* pelos órgãos competentes, destinados à *habitação, indústria ou comércio*, fora da área propriamente urbana. As leis que regulam os *loteamentos* e o *meio ambiente* são de observância obrigatória. Não basta a lei municipal declarar que esta ou aquela área é urbanizável. É preciso existir efetivamente loteamento aprovado de acordo com os rigores da lei específica. Havendo lei local definindo como urbanizável ou de expansão urbana determinada área do território, dispensa-se, para a incidência do

IPTU, a existência dos melhoramentos listados no § 1º do art. 32, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça manifestado em sua Súmula nº 626.

Prática deveras abusiva, verificada em vários lugares, está na cobrança do IPTU juntamente com *taxas*, tudo numa mesma guia, dentre elas ainda a de limpeza pública⁵ e a de iluminação pública,⁶ que, a rigor, são indivisíveis. Fica o contribuinte obrigado a satisfazer várias obrigações, embora queira discutir, por exemplo, a questão da legitimidade jurídica das taxas que estão sendo exigidas. O caminho é o da consignação em pagamento da parte incontroversa (não o depósito cautelar, nos encerrros de uma ação qualquer).

8.3. Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS

O imposto sofreu na Constituição vigente uma *mutação substancial* ainda não percebida, na profundidade desejável, pela doutrina e pela jurisprudência. Com efeito, dispõe a Lei Maior no art. 156, III, que cabe aos Municípios cobrar imposto sobre “III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II definidos em lei complementar”.

A seu turno, o art. 155, II, põe na competência dos Estados-Membros a tributação de *dois serviços* pelo ICMS, quais sejam:

- ↘ os serviços de transporte, a princípio por qualquer via, de pessoas e cargas, *mas não sejam estritamente municipais*;
- ↘ os serviços de comunicações, irrestritamente, ainda que de âmbito municipal.

A lógica deôntica aplicada à espécie nos leva inevitavelmente às seguintes conclusões:

- a) *todos os serviços*, excluídos os de transportes interestaduais e intermunicipais e os de comunicação, *são tributáveis pelo ISS*;
- b) o conceito de serviço tributável deve ser feito por lei complementar, como do resto já previsto no art. 146, III, “a”, da CF, relativamente a todos os impostos discriminados na Carta.

Definir é conceituar, e não “listar”, “discriminar”, pois a técnica do conceito se

opõe à técnica da *lista*, dispensando-a.

O ISS é sucedâneo, por primeiro, do Imposto de Indústrias e Profissões, que tinha por fato gerador o exercício de atividade econômica com o fito de contrapartida remuneratória e que na Constituição de 1891 era da competência do Estado-Membro. A Constituição de 1934 manteve dita competência, mas determinou que a metade do imposto fosse dada aos Municípios em que se exerceu a atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviços.

A Constituição de 1946 instituiu uma melhor repartição de competências e de atividades tributadas. A Emenda nº 18 à Constituição de 1946 reduziu o âmbito de incidência do ISS ao feitiço até hoje predominante: *serviços*. A circulação de mercadorias, industrializadas ou não, restou repartida entre a União (IPI) e os Estados (ICM) na Constituição de 1967 emendada em 1969. Rezava o art. 24, II (Emenda Constitucional nº 1/69), que competia ao Município instituir o imposto sobre serviços *não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados*, entregando à lei complementar a função de defini-los (e não de listá-los).

Nada obstante, foi uma lista o que surgiu depois com o Decreto-Lei nº 406/68, embora com o *fito de dirimir os conflitos de competências que as operações mistas estavam causando*, envolvendo prestação de serviço e fornecimento de mercadorias (obrigações de dar e de fazer amalgamadas, ora com a predominância de *fazer o serviço*, ora com a predominância de *vender a mercadoria*). E de fato era necessário regular a “zona gris”. A venda de lajes pré-fabricadas por encomenda, v.g., levava os agentes econômicos a superfaturar a engenharia de cálculo. As peças fornecidas com serviços eram vendidas à parte, subfaturadas. Cumpria, no entanto, definir *serviços*, ainda que com fornecimento de mercadorias adquiridas pelos prestadores enquanto consumidores finais, o que se não fez.

A técnica de resolução legislativa dos conflitos competenciais entre o ISS, o ICMS e o IPI (em certas configurações) foi a da redação de lista taxativa a respeito dos serviços tributáveis pelos Municípios, com as seguintes variações:

- ↘ serviços relacionados ainda que implicando fornecimento de mercadorias – ISS;

- ↘ serviços relacionados implicando fornecimento de mercadorias com previsão de incidência do ICMS sobre estas – ISS sobre serviços e ICM sobre as mercadorias;
- ↘ serviços não mencionados na lista, mas com fornecimento de mercadorias – incidência do ICMS.

Esta técnica sentou praça no Decreto-Lei nº 406/68 originariamente.

A Constituição de 1988 reforça esta reserva de competência dos Estados sobre serviços não listados implicando fornecimento de mercadorias numa sub-regra competencial. Nesse sentido, basta observar que o art. 155, § 2º, IX, “b”, da Carta dispõe sobre a incidência do ICMS prevendo-o sobre “o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

Os que seguem, em sede doutrinária, a tese de que os serviços excluídos da competência municipal são apenas aqueles deferidos à competência dos Estados – transporte não estritamente municipal e comunicações – dão à questão uma solução simples. Contudo, como já observado, a jurisprudência considera excluídos da competência municipal *todos os serviços não listados*. Melhor teria sido definir os contratos escritos e verbais para a prestação de serviços com esforço no art. 594 do Código Civil.

Arranhando o imo mesmo da questão, Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁷ comenta:

“Não é fácil a interpretação deste preceito como revela a polêmica entre os tributaristas. O próprio autor muito hesitou a este respeito.

Da Constituição parece definir que, em princípio, a tributação dos serviços de qualquer natureza cabe ao Município. Entretanto a competência municipal é condicionada. Só ocorre quando o serviço está arrolado, definido em lei complementar.

Tal lei pode excluir a incidência do tributo sobre certos serviços, e o faz ao não definir o serviço como tributável. Todavia não pode transferi-los para a competência federal ou estadual. A competência federal ou estadual para tributar serviços não deriva senão da Constituição e nos casos nesta referidos, explícita ou implicitamente.

Note-se que a previsão de lei complementar remanesce da Emenda nº 18, de 01.12.1965, à Constituição de 1946 (art. 15, parágrafo único). O art. 15 dispunha: ‘Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza.’ E o parágrafo acrescentava: ‘Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.’ Este art. 12 se referia ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Assim, a lei complementar era vista como necessária para distinguir, na zona cinzenta que a realidade cria, o que é serviço (tributável pelo Município) do que é operação de circulação de mercadorias (tributável pelo Estado).

Essa continua a ser, na Constituição, a tarefa cometida à lei complementar.”

O imposto incide, sobre *prestação de serviços de qualquer natureza* realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, o que exclui de saída:

- ↘ os serviços prestados em regime celetista (relação de emprego);
- ↘ os serviços prestados em regime estatutário (serviços públicos prestados pelos órgãos da Administração Pública);
- ↘ os autosserviços.

A escorar as prestações de serviços tributáveis, subjazem contratos escritos ou verbais (negócios jurídicos).

Em nosso entendimento doutrinário – o que não significa dizer que a jurisprudência assente adota o mesmo entendimento – os serviços tributáveis são todos, excluídos os mencionados acima, bem como os que foram entregues, em sede constitucional, aos Estados-Membros da Federação para serem tributados pelo ICMS.

A cláusula constitucional “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II”, ao nosso sentir, definiu por inteiro e por exclusão a área tributável posta à disposição dos Municípios. Ora, a lei complementar não pode restringir o poder do constituinte. Se o fizesse, estaria a alterar a Constituição. O poder de tributar é derivado da vontade do povo, por seus representantes, reunidos em Assembleia Constituinte, que o *reparte* entre as pessoas políticas. Destarte, os entes políticos, em

posição isonômica, recebem da Constituição suas respectivas competências. O Município recebeu competência para tributar os serviços de *qualquer natureza*, não compreendidos no art. 155, II (os serviços de transporte não estritamente municipais e comunicações). Conclui-se que a *área tributável* do ISS está *perfeitamente delimitada* pela própria Constituição.

Às luzes da nova Constituição, a questão deve, necessariamente, ser interpretada de modo diverso. É que na CF de 67, o seu art. 24, inciso II, dizia competir aos Municípios instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

A redação falava genericamente em serviços, sem nomeá-los. E mais, dava prevalência a serviços tributados, antes, pela União e pelos Estados, que podiam recortar a área dos serviços à disposição dos entes municipais. É o que não ocorre com a redação da Constituição de 1988, como visto. O art. 156, III, *apropria em prol dos Municípios todos os serviços* (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do Município). A técnica da lista bloqueia o ditado constitucional e permite à excrescente e contraditória regra do art. 155, § 2º, IX, “b”, ter sobrevida, ainda que como aleijão.

Por isso pensamos que a missão do legislador, já que o dispositivo em análise fala em “serviços definidos em lei complementar”, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competência entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF).

Nesse caso, conviria que a lista fosse *exemplificativa (numerus apertus)* para evitar o defeito de restringir, contra a Constituição, a competência do Município.

Em suma, com o fito de prevenir conflitos, poderá o Congresso, se quiser: (a) definir os serviços como obrigações de fazer; (b) precisar os casos em que, nas operações mistas, é possível separar (e só quando possível) mercadorias e serviços, como na hipótese de concessionária de veículos que venda peças (ICMS) e presta serviços (ISS); e, por decorrência; (c) não fechar a lista, deixando ao Município a

possibilidade de legislar para exaurir os seus fatos jurídicos; e (d) enunciar o mais minuciosamente possível os serviços tributáveis, mas a *título exemplificativo*.

O professor Igor Mauler Santiago, com rigor formal, pensa de modo diverso. Para ele, o art. 155, § 2º, IX, “b”, da CF/88, ao devotar aos Estados todos os serviços em que há fornecimento de mercadorias sem que antes sejam tidos como fato gerador do ISS, depõe em favor da *lista numerus clausus* para definir que serviços são os tributados. Os de fora da lista, se houver fornecimento de mercadorias, ficam sujeitos ao ICMS. Bem, a tese não é propriamente nova e vem de técnica utilizada desde o Decreto-Lei nº 406/68, só que agora a *lista teria escora na Constituição*, o que não impede o STF de excluir da lista o que não seja serviço (*leasing* operacional,⁸ locação de coisas móveis⁹ *et cetera*).

Por intermédio da Lei Complementar nº 116/2003, o Congresso Nacional ativou a competência que lhe foi outorgada – é ver o art. 146 da Constituição Federal de 1988 – para traçar o perfil do ISS e prevenir os conflitos de competência que podem ser engendrados pela sua proximidade com os fatos jurídicos do ICMS e do IPI. Paralelamente, ao seu lado, estão a vigor – por isso que recepcionados pela Carta Magna, segundo o dizer dos tribunais, inclusive o do STF – determinados dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68 (lei complementar *ratione materiae*).

Mas, o que o legislador até hoje não fez foi exatamente definir o *nomen juris* dos serviços, o que, ao nosso sentir, resulta em inaplicação da Constituição. O ICMS recebeu as primícias do legislador complementar. E só a esta altura se está cogitando do assunto, ante a importância das finanças municipais, mormente as das megalópoles. A técnica imperfeita da lista ainda continua.

A doutrina, a respeito da lista, ao mesmo tempo que a ironiza, defende-a. Outros procuram, “por interpretação extensiva”, dilatar a incidência do imposto, permitindo o alvedrio da Administração, o que é contraditório. E não são leguleios, senão autores de tomo e renome. Ora, distinguir, dentro da lista, o que é analogia e o que é interpretação extensiva é trabalho de chinês com os seus sutis “distínguos”.

Tavares Paes¹⁰ nos faz uma boa resenha do assunto, entremostrando as suas dificuldades:

“Baleeiro entende que a lista é taxativa: ‘Tributáveis são os serviços nela mencionados, embora cada item comporte interpretação ampla e analógica’ (*Direito Tributário*, cit., p. 270). Ruy Barbosa Nogueira ressaltou que: ‘Embora taxativa limitativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva para as diversas atividades que anuncia’.

[...]

Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever ‘médicos’, a lista está abrangendo com tal termo todas as atividades exercidas pelo médico, inclusive as especialidades (cardiologista, psiquiatra, neurologista etc.). Ao prever a ‘lubrificação’, está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceite a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os itens ali estabelecidos podem se referir, quando assim for proposto, a uma generalidade de serviços. São os serviços ‘congêneres’ e ‘correlatos’ a que alude a própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (na lista de serviços), jamais ele poderá constituir fato impositivo do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração. (*Direito Tributário*, cit., p. 271).”

Nada obstante, árduo reconhecer que a doutrina não está sozinha nessa excêntrica ideia de interpretação extensiva dos itens que compõem a lista de serviços sujeitos ao ISS; também a jurisprudência embarcou nessa nau. É de ver, por exemplo, que o STJ sedimentou, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 132), a legitimidade da incidência do imposto sobre os serviços bancários *congêneres* da lista anexa ao DL nº 406/1968 e à Lei Complementar nº 56/1987¹ aduzindo estes exatos termos como fundamento para tanto: “[...] é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.”¹²

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (regra geral). Na espécie da construção civil, quando da sanção à Lei Complementar nº 116/2003, foi vetada a

possibilidade de dedução do valor das subempreitadas já tributadas pelo ISS (não cumulatividade restrita), aceitando apenas a dedução do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, pois já tributados os materiais pelo ICMS.

A liberdade que os Municípios possuem para fixar, evidentemente por lei, as alíquotas do imposto, aliada à regra que considera devido o imposto ao Município onde estabelecido o prestador do serviço (salvo às exceções trazidas pela própria Lei Complementar nº 116/2003, nos incisos de seu art. 3º), tem provocado intensa guerra fiscal, mormente nas regiões metropolitanas, entre Municípios limítrofes ou avizinados, o que, se é bom para os contribuintes, gera severas disfunções fiscais. A Lei Complementar nº 116 definiu a alíquota máxima e, após a inserção promovida pela Lei Complementar nº 157/2016, também a alíquota mínima; portanto, a guerra fica entre 2% e 5%.

Atualmente a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é o assoalho do ISS, enquanto texto de normas gerais do imposto. É um diploma jurídico batido de discepções interpretativas, legislativamente imperfeito e eivado de algumas inconstitucionalidades, o que tem lhe rendido vida extremamente conturbada enquanto a jurisprudência lhe fixa os conceitos e os rumos definitivos.

O seu defeito mais profundo é basear-se em lista de serviços tributáveis. Entram muitos serviços, outros tantos ficam de fora, mas, em compensação, negócios jurídicos, como é o caso da locação de coisas móveis e da franquia, passam a ser tributados, contra a orientação já firmada do STF, que, v.g., nos casos de locação, repeliu a incidência do ICMS.

Os problemas da lista são dois:

- a) nela podem ser postos fatos que não são ou não caracterizam serviços (implicando *fazer* algo). Exemplos podem ser dados de negócios que não são serviços, já incluídos na lista: compra de faturamento (*factoring*), franquia (*franchising*), o arrendamento mercantil (*leasing* operacional), a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (*streaming*),¹³ as cessões de uso de um modo geral, que implicam obrigações de não fazer, eis que a cessão, neste aspecto, é neutra. Cede-se o

uso, não se presta serviço;¹⁴

- b) dela podem ser tirados serviços verdadeiros, fraudando o querer constitucional, que atribui aos municípios *todos os serviços*, exceto os de transportes não municipais e de comunicações.

Urge, portanto, definir o conceito de *prestação de serviços*, até para evitar atritos com fatos jurídicos de outros impostos, já que na lista, em tese, tudo pode ser posto ou dela tirado.¹⁵

O STF vem manifestando tendência, já seguida pelo STJ, de erradicar da lista os negócios jurídicos ou contratos por não serem serviços, casos do arrendamento mercantil (*leasing* operacional), da compra de faturamento (*factoring*) e da locação de coisas. À falta de um conceito legal de serviços, o Judiciário começa a dizer o que não é serviço para fins fiscais.

Em verdade, o Tribunal foi mais além, em vista da inércia do legislador. Com efeito, recentemente, ao assentir com a tributação pelo ISS do serviço de administração de planos privados de saúde,¹⁶ após declarar insuficiente para fins tributários a tradicional distinção civilista entre obrigações de dar, fazer e não fazer, ofertou uma genuína definição para serviços:

“Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, *mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*” (grifo nosso).

Ficamos, de nossa parte, com Aires Barreto¹⁷ quando define que: “Dessa série de considerações, resulta forçoso concluir que serviço é a ‘prestação do esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial’. E ‘serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração’”.

O conceito está posto, mas a seguir a jurisprudência atual do STF que define pela taxatividade, restam dois requisitos para que se realize o fato gerador do ISS: deve estar na listagem anexa à Lei Complementar nº 116/03, cumulativamente, não estar no âmbito de incidência do ICMS e, finalmente, ser conceituado como serviço.

Os serviços nominalmente incluídos na lista que lhe segue anexa aumentaram exponencialmente, superando dramaticamente o número deles constantes das listas anexas à Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, e à Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

A Lei Complementar nº 116/2003 revogou *in totum* as seguintes leis complementares: nº 22, de 1974; nº 56, de 1987, e nº 100, de 1999, ademais da lei ordinária nº 7.192, de 1984. No entanto, em relação aos textos fundamentais que, por primeiro e sempre, deram corpo ao imposto, a revogação foi apenas parcial. Assim sendo, continuam a vigor, junto com a nova lei, de forma a formar o texto normativo de normas gerais do ISS, os seguintes preceitos:

- ↘ Do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, todos os artigos, exceto de nºs 8º, 10, 11 e 12.
- ↘ Do Decreto-Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, todos, exceto o art. 3º e seus incisos III, IV, V e VII, expressamente revogados. Aqui há que notar que o Decreto-Lei nº 834/69 apenas deu nova redação ao Decreto-Lei nº 406/68 e logo entrou em oclusão. Os livros e digestos sequer a ele se referem e nunca o publicam. Daí a revogação deveria ser total, dada a sua inutilidade.

Estes decretos-lei foram recepcionados como leis complementares, pois à época em que foram editados, o Congresso Nacional estava em recesso forçado, em pleno regime castrense (Movimento Militar de 1964).

A revogação parcial desses diplomas, em que pese a inocuidade da Lei Complementar nº 834/69, coloca na berlinda a tributação especial e tradicional dos profissionais liberais e das sociedades de profissionais liberais.

A prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal, por razões evidentemente justas – já que a remuneração direta do profissional é *renda*, e como tal é tributada

pelo imposto de renda –, encontra no CTN uma forma atenuada de incidência pelo ISS, depois substituído pelo Decreto-Lei nº 406/68, que, no ponto, mais não fez que tratar diferentemente o *trabalho pessoal* e a *empresa*, a qual, embora também sujeitada ao imposto de renda, reúne capital, trabalho e organização, uma realidade bem diversa. De resto, o próprio imposto de renda trata diferentemente as pessoas *físicas* e *jurídicas* e até concede a certas pessoas jurídicas o atenuado regime do lucro presumido, livrando o sócio, já tributado na sociedade, de oferecer à tributação, como pessoa física, o que lhe foi distribuído pela sociedade civil ou mercantil.

As sociedades de profissionais possuem tratamento apartado, devendo cada profissional pagar o ISS em nome próprio, não se levando em conta a remuneração do próprio trabalho (teoria da desconsideração da pessoa jurídica ou *disregard* na dicção anglo-saxã). A regra é justa, pois também aqui o ISS é um duplo do imposto de renda da pessoa física, só que não haveria nenhuma dedução se ele fosse tributado pura e simplesmente pela renda bruta auferida. O STJ já definiu a questão.¹⁸

Pois bem. Todas essas conclusões promanam da leitura do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, ainda em vigor, eis que não expressamente revogado, o qual possui a seguinte redação:

“Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

Como se vê, são disposições relativas à modulação da base de cálculo do imposto

nos casos especiais que menciona.¹⁹ Há um problema inaugural que logo é solucionável. Alguns incisos do art. 9º – em vigor – relacionam-se com itens somente existentes na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406. Pois bem, devemos buscar os itens correspondentes na lista anexa à lei nova, considerados os acréscimos e decréscimos nela existentes. É como se dá o amálgama de disposições legais oriundas de textos legislativos diversos no tempo, mas igualmente vigentes, por expresse querer do legislador, que nenhuma ressalva houve por bem fazer. No caso em apreço, a lei nova é lacônica no que tange aos profissionais liberais e suas sociedades.

Consequentemente, sabedor de que o art. 9º contemplava a disciplina do contribuinte em tema de ISS, o legislador da lei nova preservou o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, revogando os seus vizinhos, antes e depois de sua numeração. Um tal proceder é certamente eloquente no sentido de vincar a intencionalidade voltada à preservação da tributação especial dos profissionais liberais e das sociedades de profissionais liberais legalmente regulamentadas, como é tradicional em nosso Direito, fruto de longa elaboração doutrinária e jurisprudencial. Aliás, a técnica legislativa utilizada faz coro com a Lei Complementar nº 95, de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, alteração e consolidação de leis, em observância ao art. 59, parágrafo único, da Constituição Federal. A Seção III, ao cuidar da alteração das leis, dispõe:

“Art. 12. A alteração da lei será feita:

I – mediante reprodução integral em novo texto, quando se tratar de alteração considerável:

II – mediante revogação parcial;

III – nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo, observadas as seguintes regras:

[...]”.

Como se vê, ao não dispor de modo novo e diverso sobre o assunto, nem incorporar expressamente os dizeres da lei anterior, o legislador da Lei Complementar nº 116/2003 valeu-se exclusivamente da técnica denominada de

revogação parcial. Ao não revogar, *incorporou a normatividade da lei anterior* existente na ordem jurídica (e que trata do assunto legislado). Aqui de realçar, pela enésima vez, a diferença entre lei, norma e proposição normativa.²⁰

De se concluir que o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 articula-se com a Lei Complementar nº 116/2003 para regular a tributação dos profissionais liberais e de suas organizações.

Outra fonte de controvérsia será o local da prestação. Inovando a matéria, dispõe a Lei Complementar nº 116/2003 que a regra é pagar o ISS no local do *estabelecimento* (matriz, filial, sucursal, agência etc., bastando se constituir uma unidade funcional), conceito assim enunciado pelo próprio diploma em seu art. 4º:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Inobstante, dados serviços, e logo a Lei Complementar nº 116/2003 os enumera em seu art. 3º, obrigam os prestadores a pagar o ISS à municipalidade onde estão sendo prestados. O primeiro critério é em razão da pessoa (local do estabelecimento do prestador). O segundo é em razão do ato (local da prestação). O STJ havia colocado em crise a noção de que, salvo as exceções previstas no Decreto-Lei nº 406/68, pagava-se o ISS no local da sede do prestador. O novel diploma procura racionalizar a controvérsia, operando uma divisão de critérios, por serviços.

O art. 5º diz que o contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

Mesmo assim, a matéria não está livre de discussões. Alterando o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, a Lei Complementar nº 157/2016 modificou uma série de serviços para os quais o ISS passou a ser devido para o município do domicílio do tomador de serviços, entre os quais destacam-se o oferecimento de planos de saúde, de seguros e os prestados por operadoras de cartões de crédito e de débito. O dispositivo que introduziu a modificação foi objeto de veto presidencial, que foi posteriormente derrubado pelo Congresso Nacional.

Na sequência, a questão foi posta em discussão na ADI nº 5.835, na qual o Ministro Alexandre de Moraes deferiu medida cautelar, *ad referendum* do Plenário, para suspender a eficácia dos dispositivos em comento. O fundamento residia na ausência de definição do que se entende por “tomador de serviços”, o que terminaria por acarretar dificuldade na aplicação da lei, insegurança jurídica e levaria a severos conflitos de competência. De fato, nos parece que a mudança, desacompanhada de uma definição de “tomador de serviços” pela lei complementar, incrementa de forma exacerbada a complexidade da apuração e do recolhimento do ISS. Basta imaginar que há empresas nesses ramos que têm atuação nacional, de modo que a mudança as obrigaria a recolher o imposto para, talvez, milhares de municípios diferentes. Nos resta aguardar o julgamento da ação pelo Plenário.

O mecanismo da substituição tributária, já previsto no CTN no art. 128, é expressamente consignado na Lei Complementar nº 116/2003. Vale dizer, o recebedor da prestação fica obrigado a reter o ISS (obrigação de fazer) e de pagar o imposto, por substituição. É uma curiosa e prática fusão de retenção na fonte e substituição tributária, permitindo ao substituto forrar-se economicamente do ônus financeiro do imposto, que o liame com o fato gerador econômico da obrigação tributária certamente possibilita. Dá-se que dois Municípios podem dissentir quanto à natureza do serviço e quanto à titularidade ativa para recebê-lo. Nesse caso, a substituição tributária garante o pagamento no local do estabelecimento receptor dos serviços, constrangendo o prestador a servir a dois senhores. A saída é a da ação de consignação em pagamento no foro do Município do substituto.

-
- 1 A transmissão de mercadorias e serviços sujeita-se ao IPI, ICM e ISS (renda consumida).
 - 2 Súmula nº 160 do STJ: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.
 - 3 Súmula nº 589 do STF: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.
 - 4 Súmula nº 668 do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.
 - 5 Súmula Vinculante nº 19: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.”
 - 6 Súmula Vinculante nº 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.” Vale lembrar que, em consequência desse entendimento do STF, o Congresso Nacional, sob pressão dos Municípios, aprovou a EC nº 39/2002 e introduziu em nosso sistema tributário a malhada Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP, a qual passou a ser exigida no lugar das antigas taxas, inconstitucionais.
 - 7 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira**. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 175.
 - 8 No julgamento do RE nº 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau DJe 05.03.2010, o Pretório Excelso reconheceu a existência de três modalidades de operações de *leasing*: 1) operacional; 2) financeiro; e 3) *lease-back*. Salvo o primeiro caso, cuja base é uma locação, os demais consubstanciam prestação de serviço e, por isso, estão sujeitos à cobrança do imposto municipal. Em verdade, a questão restou pacificada com, com repercussão geral (Tema nº 125), nestes termos: “É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro).”
 - 9 Súmula Vinculante nº 31 do STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

- 10 PAES, P. R. Tavares [Paulo Roberto Tavares]. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996, p. 224.
- 11 O entendimento foi convolado na Súmula nº 424 do STJ, *in verbis*: “É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DI n. 406/1968 e à LC n. 56/1987”.
- 12 STJ, REsp nº 1.111.234/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* 08.10.2009.
- 13 Incluído na lista pela Lei Complementar nº 157/2016.
- 14 As municipalidades vêm tentando exigir de artistas e esportistas o ISS nos casos em que a pessoa física cede o direito de exploração da sua imagem a uma pessoa jurídica. A exigência tem fundamento no item 3.02 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que fala em “cessão de direito de uso de marca e de sinais de propaganda”, mas, pelo que foi dito acima, é indevida, haja vista que a cessão comporta uma obrigação de dar, não de fazer, de modo que não constitui fato gerador do ISS.
- 15 Reza a antiga Súmula nº 588 do STF: “O Imposto sobre Serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários”, verbete editado sob o fundamento de que tais materialidades se sujeitariam, a princípio, à tributação federal.
- 16 STF, RE nº 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 26.04.2017. Na apreciação da matéria, feita com repercussão geral (Tema nº 581), fixou-se a seguinte tese: “As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88.” Em sede de embargos de declaração, porém, acabou a Corte por excluir a expressão “e seguro-saúde”, por entender que o Tema nº 581, ali apreciado em repercussão geral, apenas abrangia os planos, além de que o seguro-saúde seria tributado pelo IOF, o que representaria “um caso claríssimo de bitributação”, nos termos do voto do Relator, Min. Luiz Fux.
- 17 BARRETO, Aires F. ISS e IOF - estremação da incidência - descontos com elementos adjetivos (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 163, p. 109-131, abr. 2009.
- 18 “1. ‘A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68

somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. Por tais razões, o benefício não se estende à sociedade limitada, sobretudo porque nessa espécie societária a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social’ (AgRg nos EREsp 1.182.817/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/8/2012,*DJe* 29/8/2012).” AgR-AREsp nº 769.183/SP, Rel. Min. Diva Malerbi,*DJe* 21.03.2016.

- 19 Súmula nº 663 do STF: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.”
- 20 Ver o nosso **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária** 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

AS TAXAS NO CTN

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.”

“Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática do ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”

“Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.”

Na teoria das taxas duas aporias surgem: (a) a sua diferenciação dos preços públicos e (b) o seu caráter sinalagmático, em que pese a compulsoriedade de sua exigência. A Súmula nº 545 do STF estatui que: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.” A Súmula estava afinada com os princípios da anualidade (lei anual orçamentária) e da legalidade (lei específica sob o ponto de vista formal e material).

Prevalece a legalidade. No lugar da autorização orçamentária (anualidade) entra a anterioridade (anual). Lei que cria ou modifica taxa só entra em vigor, tem eficácia, no exercício que se seguir à lei instituidora ou modificadora, salvo se for para beneficiar (retroatividade benigna).

A questão do sinalagma aparentemente é obscurecida pela redação do art. 78, que cuida do poder de polícia. Com efeito, duas matrizes decorrem do art. 77:

- a) a matriz do poder de polícia (o Estado age, ainda que não solicitado);
- b) a matriz dos serviços de utilidades usufruíveis pelos contribuintes (o Estado, em princípio, só age se solicitado).

Os serviços específicos e divisíveis, quais sejam, os mensuráveis e atribuíveis a *dado sujeito passivo*, podem decorrer do *poder de polícia* ou não, mas o fato jurígeno nas taxas é sempre *serviço público prestado* ou *posto à disposição do contribuinte*.

Serviço público, baseado no poder de polícia ou fundado em atividade outra do Estado (fornecimento de esgoto sanitário ou de água), só pode dar origem à cobrança de uma taxa se puder ser traduzido em unidades de medida (ainda que a *forfait*) e atribuído ao sujeito passivo. Noutras palavras, o fato jurígeno das taxas é uma *atuação do Estado relativa à pessoa do obrigado*, que a frui, por isso mesmo, em caráter pessoal, aí residindo o sinalágma. O fato jurígeno é *receber o contribuinte, do Estado, uma prestação estatal* sob a forma de serviço. Veja-se que, justamente por não se referir ao contribuinte, mas sim à própria Administração Pública, cujo interesse no ponto é exclusivo, a emissão de guias ou carnês de recolhimentos de tributos não pode ser remunerada mediante taxa (de serviço ou, menos ainda, de polícia), consoante sufragou nossa Suprema Corte com repercussão geral (Tema nº 721).¹

A única valia da distinção entre taxas de polícia e taxas de serviço (estrito senso) está em tirar suporte para a cobrança de taxa de polícia em caráter potencial. O ato do poder de polícia existe ou não. Por outro lado, é admissível a cobrança de uma taxa de esgoto sanitário pela mera disponibilidade do equipamento de esgoto – posto à disposição do contribuinte. Aqui temos taxa de serviço, estrito senso, permitindo (se por lei a utilização do equipamento for considerada obrigatória) a cobrança pela mera disponibilidade do serviço. O mesmo não se pode dizer de uma suposta “taxa de diplomacia” ou de “forças armadas”, porque estes serviços são insusceptíveis de divisão e, portanto, inviabilizam o sinalágma, ainda que potencial. Não há como medir e atribuir aos sujeitos passivos a vantagem, ou o detrimento (caso de uma vistoria que obriga o dono do restaurante a manter limpa a cozinha, ainda que contra a sua irresponsável vontade).

A ação estatal esteve, no exemplo, baseada no poder de polícia. Em suma, o serviço deve ter como contraprestação individual a taxa. Aí o sinalagmático.

Sobre a divisibilidade nas taxas, escreveu Bernardo Ribeiro de Moraes:²

“Assim o serviço diplomático e consular, instituído no interesse nacional das relações com outros países é, à primeira vista, indivisível (interessa a todos indistintamente), mas tal fato não obsta a existência de um interesse pessoal, divisível

e individualizável. Quem quiser um passaporte ou uma autenticação consular tem, para si, um serviço específico e divisível.”

A cita descalva a tese de que serviços *uti universi* somente ensejam taxas se, por alguma forma, puderem ser apropriados *uti singuli*. De novo o sinalagma.

O Professor Edvaldo Brito, da Universidade Federal da Bahia, em trabalho apresentado em Natal, em 1997, sobre os *tributos sinalagmáticos*, observou sobre as expressões “exercício regular do poder de polícia”, “utilização efetiva ou potencial” e “serviço público específico e divisível”:

“Os elementos conceituais são tão abstratos que resultam em impossibilidade de concretização no âmbito da atividade administrativa. [...] Assim, a demanda de prestações administrativas é, cada dia, tão maior e de complexidade tal, em face da velocidade com que se multiplicam as carências humanas de natureza coletiva, que nem sempre se coadunam com esses elementos conceituais.”

A crítica procede. Não obstante, é extremamente perigoso quebrar o conceito de *divisibilidade* nas taxas. O caminho é outro e passa pelo reforço das finanças municipais na área dos impostos. As taxas são e devem continuar a ser tributos modestos e estritos, a financiar sobreprestações estatais em prol de pessoas determinadas. Parece-nos que o problema maior se situa na chamada “taxa de iluminação pública” – atualmente, após a EC nº 39/2002, travestida de Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) – que as prefeituras cobram dos proprietários urbanos para se ressarcirem das pagas feitas às concessionárias de energia elétrica. Talvez as leis que regem as tarifas públicas, mesmo depois da privatização, devessem estabelecer um *plus* nas contas de energia para custear a iluminação das cidades. Melhor do que dar elastério para a cobrança da “taxa de iluminação pública”, contra o princípio da divisibilidade.³

O conceito do que é poder de polícia, para fins tributários, está inteiro no art. 78, retrotranscrito: restrições a direito, interesse ou liberdade, em prol do bem comum.

Por último, a taxa não pode ter base de cálculo nem fato gerador de imposto, pelo simples argumento de ser a *taxa* a medida de um agir estatal: serviço específico

prestado ao contribuinte. Destarte, andou bem o STF ao editar a Súmula nº 595, de acordo com a qual “É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”. Vinque-se, no entanto, que o próprio Tribunal, tristemente, já andou a flexibilizar a proibição em verbetes mais recentes, consoante se pode perceber pela leitura da Súmula Vinculante nº 29: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”

-
- 1 STF, RE nº 789.218/MG, Rel. Ministro Dias Toffoli, *DJe* 01.08.2014.
 - 2 MORAES, Bernardo Ribeiro de **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 99.
 - 3 Súmula Vinculante nº 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

AS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA NO CTN

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

“Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea ‘c’, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.”

A Constituição de 1988, em seu artigo 145, III, adaptou-se maravilhosamente mais que a de 1967, ao conceito de contribuição estatuído no art. 81 do CTN.

Com efeito, a Constituição agora fala exclusivamente em “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”, sem ao menos mencionar a palavra valorização (e o faz corretamente).

O CTN não poderia exigir uma contribuição pela realização de obra pública que desvalorizasse o imóvel do particular (ex.: o “Minhocão” em São Paulo).

A valorização é erigida como a *vantagem* obtida pelo particular, mas, em contrapartida, o custo da obra não poderá nunca ser superado pelo somatório das contribuições de melhoria cobradas dos proprietários. Noutras palavras, a contribuição de melhoria é cobrada para cobrir o *custo da obra* valorizadora e não para captar a mais-valia imobiliária (uso extrafiscal), vez que as valorizações somadas poderiam superar o *custo da obra valorizadora*...

A base de cálculo geral é o custo da obra, e a individual varia segundo a vantagem de cada qual.

O sinalagma na contribuição de melhoria reside em o ente público – União, Estado-Membro ou Município – fazer *obra pública que beneficia o imóvel do particular*, o qual fica obrigado a pagá-la, proporcionalmente, até o limite global do custo da obra, exatamente como no Direito alemão (*Beiträge*).

Pelo CTN, a obrigação do pagamento tem como limite, para todos, o *valor total da obra*, dividido *pro rata* entre os pagantes. Para cada proprietário o limite é o *acréscimo de valor* incorporado ao imóvel. Cálculos matemáticos complicados se fazem necessários.

O Decreto-Lei nº 195, de 24.02.1967, dispôs, inconstitucionalmente, que a contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo de valor dos imóveis localizados nas áreas direta ou indiretamente beneficiadas por obras públicas. Alterou o critério do custo da obra do CTN. Diante da CF/88 e do CTN não tem com

se sustentar, em que pese a existência do acórdão unânime da 1ª Turma do STF (*RDA* 120/131) dando-o como *autoexecutável*, em havendo lei municipal autorizativa, o qual, evidentemente, encontrava escora na Constituição de 1967.

Lei complementar sobre o assunto se faz necessária. É que diante do sincrético texto constitucional e da existência na doutrina de dois tipos de contribuição de melhoria –

tipo custo e tipo valorização – com técnicas específicas e efeitos também diversificados, cabe ao legislador complementar da Constituição disciplinar o instituto, de modo que seja aproveitável pelos legisladores das três ordens de governo que convivem em nossa Federação. Ao propósito, ver a resenha do assunto feita no início desta parte (as espécies tributárias) e na parte do livro dedicada à Constituição. Pensamos, todavia, que, írrito o Decreto-Lei nº 195, a falta de lei complementar não deve ilaquear a competência das pessoas políticas (inconstitucionalidade por omissão do Congresso Nacional).

A esta altura, é absolutamente imprescindível rememorar a ideologia dos que fizeram o CTN. O Sr. Máximo Neto Rhea Silva, pseudônimo do Professor José Mari Dias, na monografia com que arrebatou o 1º lugar em concurso promovido pela OAB/MG, intitulada “A visão de Gerson Augusto da Silva, tributarista mineiro crítico do sistema de 1946 e idealizador da reforma de 1965 – Raízes Históricas do Tributo Brasileiro”, expõe o pensamento de Gerson Augusto da Silva, que, junto com Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa, formou a tríade de expertos: ensejadores do CTN. Sobre a contribuição de melhoria, em entrevista no “Diário de Notícias” (Rio de Janeiro, 08.01.1967), dizia Gerson:

“É revisto e revitalizado o conceito de contribuição de melhoria, que deixa de ser tributo sobre a *‘plus valia’* ou a valorização dos imóveis, para ser um tributo indenizatório dos custos dos investimentos públicos, que propiciaram valorização imobiliária. Reconhece importância ao cadastro imobiliário, de características dinâmicas para favorecer cobrança da melhoria.”

A transformação da contribuição de melhoria do CTN em tributo sobre as “mais-valias” se deveu à força doutrinária de nosso mestre Geraldo Ataliba e à

jurisprudência que se lhe seguiu. A CF/88 recolocou a questão de modo correto.

CONCEITO, VIGÊNCIA, INTERPRETAÇÃO, INTEGRAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

11.1. A compreensão da expressão “legislação tributária”. 11.2. O papel subalterno dos decretos do Executivo em matéria fiscal. 11.3. A proteção da confiança dos atos administrativos em matéria fiscal. 11.4. A impropriamente denominada coisa julgada administrativa e seus efeitos. 11.5. A natureza da correção monetária e das majorações indiretas dos tributos. 11.6. As práticas reiteradas das autoridades administrativas. 11.7. As questões relativas aos tratados internacionais. 11.8. Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal de 1988. 11.9. A União Federal na ordem jurídica internacional e na ordem jurídica interna. 11.10. A superioridade da Lei Complementar Tributária de normas gerais sobre os ordenamentos jurídicos parciais da União, dos Estados e dos Municípios. 11.11. A questão do ICMS e do ISS – Possibilidade de tratado internacional, celebrado pela República Federativa do Brasil, obrigar Estados e Municípios. 11.12. O controle prévio dos tratados e convenções internacionais pelo Supremo Tribunal Federal. 11.13. Isenção heterônoma e isenção convencional. 11.14. Os tratados na jurisprudência brasileira. 11.15. A vigência no tempo e no espaço da legislação tributária. 11.16. A extraterritorialidade da legislação tributária. 11.17. A vigência das normas complementares do art. 100. 11.18. O princípio da anterioridade no CTN. 11.19. A anterioridade da lei em relação ao fato gerador. 11.20. A retroatividade benigna ao contribuinte. 11.21. Regras de interpretação da legislação tributária. 11.22. Regras de integração da legislação tributária. 11.23. A recepção do Direito Privado e a dação de efeitos fiscais próprios – O abuso das formas de Direito Privado. 11.24. A rigidez do sistema brasileiro de repartição de competências tributárias – Observância do Direito Privado. 11.25. A interpretação literal em Direito Tributário – Quando é aplicável. 11.26. O *in dubio pro contribuinte*.

11.1. A compreensão da expressão “legislação tributária”

A expressão “legislação tributária”, anote-se de saída, está entre aspas. Em termos de técnica legislativa é um vero espanto, mas tem razão de ser. É que a palavra *legislação* expressa sempre coleção de leis, em sentido formal e material, se bem que, entre nós, em razão ora das ditaduras, ora da hipertrofia do Executivo nos períodos democráticos, a figura do Decreto-Lei sempre esteve presente como ente normativo com força material de lei.

Seja lá como for, *legislação* significa *coletânea de leis*, excluindo as *sentenças*, os *acórdãos* judiciais e os atos administrativos de caráter normativo, tais como, v.g., os *regulamentos*, os *decretos*, as *circulares*, os *avisos*, as *resoluções*, os *pareceres normativos et caterva*.

O Direito Tributário, mais do que qualquer outro, prima pela estrita *legalidade*, ou seja, é posto a vigor mediante *leis*, em sentido formal e material, como de resto vimos ao perflustrar os capítulos que trataram da matéria tributária no corpo da Constituição.

Em Direito Tributário o *princípio da legalidade é dogma*. Então, como explicar, no ditado do art. 96 do CTN, abaixo transcrito, simples decretos do Executivo fazendo parte da *legislação tributária*?

“Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

O codificador utilizou as aspas em cima da expressão *legislação tributária* como a dizer que não desconhecia o significado desse *nomen*, nem tampouco descurava do arquiprincípio da legalidade da tributação. O que pretendia com as inusitadas aspas? Atos administrativos existem com alto grau de generalidade e abstração. É o caso dos *decretos regulamentares* (o Regulamento do Imposto de Renda ou RIR, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados ou RIPI, os Regulamentos Aduaneiros, os Regulamentos do ICMS e assim por diante). Estes decretos regulamentares são densamente normativos e expandem o conteúdo material das leis fiscais, apresentando-se como verdadeiras “normas tributárias” para contadores, economistas, funcionários públicos do estamento fiscal e contribuintes em geral. Por isso que indutores de comportamentos, quis o legislador do Código incluí-los, entes normativos que são, como partícipes das *legislações sobre tributos* (da União, dos Estados e dos Municípios).

11.2. O papel subalterno dos decretos do Executivo em matéria fiscal

Aos decretos do Executivo em material fiscal, não se lhes atribui a dignidade de lei. O art. 99 do CTN põe os decretos no seu devido lugar.

“Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

Os decretos são entes normativos servos de lei. Se se apresentarem *contra legem* ou *ultra legem*, serão censurados pelo Judiciário como *ilegais*. E há fenômeno mais corriqueiro que o da Administração, a pretexto de *interpretar* ou *aplicar* a lei fiscal, lançar o dardo além da meta? O controle jurisdicional dos atos administrativos ganha, com isso, grande vulto. Os decretos do Executivo fazem parte da legislação tributária, mas não podem substituir as leis. Seria estúrdio que, à guisa de regulamentar, a Administração, num golpe de mão, se pusesse no lugar do legislador. Para obstar dito inconveniente, há o art. 97 do CTN *proibindo delegação de poder*, já que as exceções constam da Constituição.

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

[...]”

É o princípio da reserva de lei impondo-se ao administrador tributário.

11.3. A proteção da confiança dos atos administrativos em matéria fiscal

Para proteger os contribuintes da inconstância das *orientações* baixadas pela Administração fiscal, mediante os variados instrumentos de que dispõe, foi redigido, com grande sabedoria, o art. 100 do CTN e seu importantíssimo parágrafo único, de incomensurável serventia na clínica fiscal.

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Noutras palavras, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando os atos administrativos normativos mencionados no art. 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força da orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas *normas complementares*.

Reforçando a proteção da confiança dos atos administrativos, ainda que sem se restringir à matéria fiscal, a Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018,¹ introduziu no Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, o art. 24, voltado a resguardar os atos praticados pelo contribuinte que tenham se baseado nas orientações gerais à época vigentes.

“Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.”

O que a norma faz é simplesmente assegurar a observância do princípio da segurança jurídica, estabelecendo que a revisão de atos cuja produção já estiver completa levará em consideração as orientações gerais à época, sendo vedado que a mudança das referidas orientações tenha como resultado a declaração de invalidade do ato. Com efeito, o princípio da segurança jurídica, como corolário do Estado Democrático de Direito, exige a proteção das expectativas legítimas criadas sobre os contribuintes em face de uma atuação do Estado, não apenas no texto das normas, mas na interpretação e na aplicação destas.

A norma deixa claro, ainda, que ela se aplica à revisão feita na esfera administrativa e que entre as orientações gerais inclui-se a jurisprudência administrativa majoritária, com o que se afasta eventual dúvida sobre se ela seria aplicável ao contencioso administrativo tributário federal. Até mesmo porque seria inimaginável que não se aplicasse ao CARF a própria lei que introduz as normas de direito brasileiro. Basta verificar, por exemplo, que é corriqueiro para o CARF aplicar critérios de resolução de antinomias, sendo que tais regras estão previstas no art. 2º da LINDB. A Lei, portanto, é de observância obrigatória pelo órgão.

11.4. A impropriamente denominada coisa julgada administrativa e seus efeitos

Uma observação importante não pode deixar de ser feita. Entre as normas complementares referidas no art. 100, algumas são expedidas em razão de casos

particulares. É o caso das decisões nos *contenciosos fiscais*. Significa que além do efeito *erga omnes* que a publicidade dos mesmos acarreta para todos os contribuintes que estiverem em situação análoga à da parte que suscitou o ato, dá-se o efeito *inter partes* entre o Fisco e aquele específico contribuinte que gerou o painel da controvérsia dirimida pelas autoridades administrativas competentes e que, portanto, exararam o ato e o deram a conhecimento da comunidade dos contribuintes.

Pois bem, em relação ao contribuinte que tem o seu caso julgado definitivamente num *tribunal administrativo de impostos e taxas* ou num *Conselho de Contribuintes*, a decisão é imodificável, ainda que eivada de erro de direito. Di-lo o art. 103 do CTN, *verbis*:

“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I – os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação;

II – as decisões a que se refere o inciso II do art. 100 quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III – os convênios a que se refere o inciso IV do art. 100 na data neles prevista.”

Trata-se de efeito *pro futuro*. A irretroatividade reforça a tese do art. 146 do CTN:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

É impróprio falar em jurisdição administrativa e em coisa julgada administrativa. Estaremos a falar assim por didática analogia com os *institutos judiciais*.

Pois bem, prolatada uma decisão administrativa última e final (definitiva) contrariamente à tese do Fisco, dá-se o trânsito em julgado da mesma. Esta decisão, por suposto, não pode ser mais objeto de ação anulatória, já que o contribuinte que

poderia aforá-la é justamente o vencedor na lide administrativa, portanto destituído de interesse jurídico. A decisão, nesse caso, extingue o crédito e, evidentemente, a obrigação que lhe dava suporte jurídico, consoante dispõe o art. 156, IX, do CTN (“Art. 156. Extinguem o crédito tributário: IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”).

Pouco importa que decisão tenha sido prolatada contra a lei ou a Constituição. Para o contribuinte envolvido na lide há *coisa julgada administrativa*. Nesse caso o codificador prestigiou a segurança. Para os outros contribuintes que se valeram da decisão para firmar seus comportamentos não há coisa julgada administrativa, mas ficam obrigados ao pagamento do tributo, simplesmente, sem juros, multas e correção monetária, caso mude a orientação do Fisco (art. 100, parágrafo único, CTN). O ideal seria fixar a irretroatividade *erga omnes* das decisões administrativas e dos atos normativos das autoridades administrativas. Infelizmente, o sistema do Código preferiu a legalidade da tributação contra a certeza e a segurança, apenas mitigando os efeitos das alterações de entendimento da Administração relativamente aos seus atos normativos e decisões administrativas, em decorrência da impropriamente denominada *jurisdição administrativa*.

A expressão é imprópria porque o Poder Judiciário é quem, entre nós, detém o monopólio da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF/88).

11.5. A natureza da correção monetária e das majorações indiretas dos tributos

O art. 97, transcrito a pouco, dispõe em seus parágrafos o que se segue:

“§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

É que a Administração pode vir a dizer que tais e quais tributos, mais despesas financeiras, mais “isso e aquilo” compõem a *base de cálculo* de determinado tributo.

Com isto estará majorando o valor do objeto tributável, contra o CTN. Isto só pode ser feito por lei, mesmo assim sujeitada a testes de constitucionalidade.

A simples atualização da base de cálculo do tributo (correção monetária para compensar a desvalorização da moeda) não constitui majoração, pois não tem natureza de juro ou de multa. É pura atualização do poder de compra da moeda (valor real *versus* valor nominal do dinheiro), que pode ser feita inclusive mediante decreto.²

11.6. As práticas reiteradas das autoridades administrativas

Causa espécie que atos funcionais, sequer normativos, possam vir a ser considerados como padrão indutor de comportamentos humanos. Um exemplo prático esclarecerá a questão. A antiga Acesita, siderúrgica mineira hoje denominada Aperam South America, tinha estabelecimento de carvoaria no Espírito Santo. O carvão era tributado. Na cidadezinha de Imbiruçu não havia banco. Quem recebia mensalmente o então ICM era um exator capixaba.

Por dificuldades de caixa e de transporte do numerário, a Acesita pagava o ICM devido sempre mediante transferência de malotes, com um ou três dias de atraso. O exator recebia assim mesmo, contra a legislação do Espírito Santo, e passava o recibo de quitação. Fez isso por longos 16 meses. Depois disso, o exator tornou-se fiscal. A Acesita foi autuada para pagar a multa de mora pelos atrasos. O Judiciário entendeu que o art. 100 do CTN, na espécie, fazia o funcionário fiscal parecer um locador que recebe reiteradamente com atraso, sem nota ou advertência ao devedor, configurando no seu espírito a ideia de que o dia de pagamento fora novado...

Novação tal e qual no Direito Privado.

Acertado o CTN ao dar às práticas reiteradas da Administração caráter normativo no interior de uma determinada relação jurídico-tributária. Não devemos olvidar a importância desse dispositivo.

11.7. As questões relativas aos tratados internacionais

Diz o art. 98 do CTN:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Em verdade não se trata de revogação, mas de paralisia parcial da parte regradada diferentemente pela legislação interna.

O art. 98 *autonomiza o tratado como fonte autônoma de Direito Tributário*, desnecessária a sua *introjeção no sistema jurídico interno* por ato legislativo específico, contrariamente ao que pensam o Prof. Paulo de Barros Carvalho e seus numerosos epígonos. O art. 98, voltado para o interior do sistema jurídico interno, faz abstração da fonte externa que agrega normas jurídicas ao sistema tributário, defluentes de tratados e acordos internacionais. O legislador distingue fontes *internas* e *externas* ao confrontar os tratados e as convenções com a legislação tributária interna, conferindo àqueles preeminência e domínio normativo nos pontos por eles regradados.

Heleno Torres nos dá a exata importância dos tratados³ como fator absolutamente necessário às tarefas da harmonização fiscal, integração econômica e combate à evasão, justificando-os a partir do caráter articulador que ostentam.

“Entre as normas de Direito Internacional Tributário, encontram-se as normas convencionais que introduzem conceitos próprios e específicos (como exemplo, o de estabelecimento permanente), certos critérios típicos para o tratamento das categorias de rendimentos e impostos previstos, o princípio da não discriminação, as prescrições que regulam o procedimento amigável e assistência administrativa, os métodos adequados para eliminar a bitributação internacional etc. De fato, é um grupo muito restrito de normas, as que são exclusivamente de Direito Internacional Tributário, porque a maioria das normas convencionais são, necessariamente, dependentes dos respectivos sistemas internos.

Como diz Garbarino, o Direito Internacional Tributário, em sua acepção mais correta, é o que se poderia chamar de direito dos tratados internacionais em matéria tributária.

Mas bem entendido: não são normas internacionais porque dotadas de uma

hipótese de incidência impositiva, cujo critério material possibilite o surgimento *in concreto* de um fato-evento gerador de tributos que, formando uma “obrigação tributária internacional” (*sic*), possa vir a ser cobrado internacionalmente, onde quer que ocorra; mas, outrossim, porque dizem respeito às relações entre Estados em matéria tributária, particularmente para o tratamento coordenado das atividades impositivas, distribuição harmônica do Poder de Tributar entre si e resolução dos concursos impositivos e dos problemas de fraudes internacionais.⁴

Somente estas normas, presentes nas convenções de Direito Internacional Tributário, em seu ambiente de princípios e normas de Direito Internacional, em matéria fiscal, possuem o condão de resolver tais concursos, porque ofertam critérios de decisão que não pertencem ao direito interno de certos Estados, limitadamente, na medida que são oriundas de relações bilaterais que se estabelecem em parte limitando, em parte modificando as normas de direito interno de ambos, em função dos elementos de estraneidade que as mesmas disciplinam.”

11.8. Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal de 1988

Constituição Federal de 1988, art. 5º, § 2º:

“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos *tratados internacionais* em que a República Federativa do Brasil seja parte” (Grifamos).

Saber se os acordos sobre bitributação, matéria aduaneira e outros de índole fiscal firmados pelos governos centrais obrigam ou não os Estados-Membros e os Municípios, ou, noutro giro, se tais acordos atingem ou não os tributos de competência dos Estados-Membros e Municípios, é o objeto de nossas preocupações. Dado que o federalismo brasileiro apresenta denotações muito especiais, certo que a nossa Constituição reconhece os tratados como fonte de direito e que o Código Tributário Nacional impõe a prevalência dos tratados sobre a legislação interna, a matéria há de ser discutida.

Por outro lado, o ISS dos Municípios e o Imposto sobre Circulação de Bens

Serviços (ICMS), principal imposto dos Estados-Membros (com feitiço de imposto sobre o valor agregado, à semelhança dos IVAs europeus), apresentam decisiva importância na formação dos custos e dos preços de mercadorias, com incidência nas importações e exportações do País. Portanto, repercutem nos acordos subscritos pelo Brasil. O assunto passa a interessar diretamente ao mercado comum dos países do cone sul da América (Mercosul), bem como aos acordos sobre tributação do imposto de renda, sem falar na Organização Mundial do Comércio (OMC).

Há no Brasil vozes abalizadas que restringem os efeitos dos tratados e acordos internacionais à esfera jurídica da União, desobrigando os Estados-Membros, sem falar nos pregoeiros da prevalência da legislação interna sobre a derivada dos acordos e convenções.

11.9. A União Federal na ordem jurídica internacional e na ordem jurídica interna

A União representa, na ordem jurídica internacional, o Estado brasileiro, uno e indivisível. Para o Direito das Gentes existe apenas o Estado brasileiro como sujeito de direitos e deveres. Para o chamado Direito Nacional, a União, simples pessoa jurídica de Direito Público interno, ao lado de Estados e Municípios, expressa uma ordem jurídica parcial. A conjunção das ordens jurídicas parciais da União, dos Estados-Membros e dos Municípios forma a ordem jurídica total, sob a égide da Constituição.

Geraldo Ataliba⁵ aduz com propriedade que: “A relação de oposição se estabelece entre a União e Estados Federados e não entre estes e o Estado Federal. É que o Estado Federal não se opõe a Estados Federados mas, pelo contrário, é associação, união sem síntese destes.” E prossegue: “Explicitando o que está explícito na melhor doutrina, distinguimos a pessoa jurídica de direito público interno (União) de Estado Federal, àquela reconhecendo paridade às unidades federadas, enquanto o Estado federal sobre todos se põe eminente.”

José Afonso da Silva é enfático:⁶

“O Estado Federal, a República Federativa do Brasil, é que é a pessoa jurídica de

direito internacional.

Na verdade, quando se diz que a União é a pessoa jurídica de direito internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: (a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incisos I – IV; (b) os Estados Federados não têm competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente direito interno.”

É imperioso, pois, distinguir a União Federal quando representa o Estado brasileiro na ordem internacional e a União como pessoa jurídica de Direito Público interno. Assim, quando o art. 151, III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de *instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*, não está limitando a competência do Estado brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67, aspecto, dentre outros, da hipertrofia brutal da União no quadro federativo, em paralelo com a hipertrofia do Executivo federal nas relações entre os Poderes. A isenção oriunda de lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado...

De resto, a proibição de isenção pela União em tributos de alheia competência não é absoluta como parece. A regra geral é a vedação (art. 151, III, da CF/88). Contudo, em nome do interesse nacional, a Constituição permite, em dois casos, que a União, na qualidade de pessoa jurídica de Direito Público interno, conceda, mediante lei complementar, que exige *quorum* qualificado de votação, isenção de imposto estadual (ICMS) e municipal (ISS). A isenção heterônoma é permitida nos arts. 155, § 2º, XII, “e” e 156, § 3º, II. Por aí se vê que, nas hipóteses de exportação de bens e serviços, a União pode determinar a isenção dos impostos sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de qualquer natureza.⁷ A mensagem do legislador visa a favorecer o *export-drive*, política intimamente ligada ao interesse nacional (e, por isso, geral) cabente à União como pessoa jurídica de Direito interno, porém com

projeção internacional. O adminículo bem demonstra que o interesse nacional no plano internacional (*jus gentium*) sobrepuja o interesse meramente estadual ou municipal, a projetar para a exegese dos tratados internacionais uma visão ampla em favor dos interesses do Estado brasileiro, enquanto totalidade jurídica e política perante o concerto das nações.

Discordamos, *data venia*, de Alcides Jorge Costa,⁸ quando afirma não mais poder a União “conceder isenção de impostos estaduais, como não pode celebrar tratados que sejam contrários à Constituição”, ao que tudo indica querendo dizer que os acordos internacionais em matéria tributária só poderiam versar tributos de competência da União. O tratado celebrado por quem pode fazê-lo, a União, uma vez referendado pelo Congresso Nacional, não fere nem a teoria nem a prática do federalismo. A *uma*, por isso que a celebração do tratado é feita pelo Estado brasileiro (o todo) envolvendo todas as partes (União, Estados e Municípios). A *duas*, porque a Constituição, como vimos de ver no pórtico do presente trabalho, acolhe o tratado válido como fonte de direitos para os justicáveis (art. 5º, § 2º). A *três*, em razão de o Código Tributário Nacional, nesta parte recepcionado pela nova Constituição, dispor, no art. 98, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. E dispõe assim exatamente para dar credibilidade e garantia aos terceiros países acordantes. Seria inútil o Estado brasileiro celebrar acordo sem um *minimum* de estabilidade jurídica.

11.10. A superioridade da Lei Complementar Tributária de normas gerais sobre os ordenamentos jurídicos parciais da União, dos Estados e dos Municípios

A disposição legal supratranscrita (art. 98 do CTN) está posta em texto de lei complementar da Constituição, na parte em que cuida da interpretação e vigência no tempo e no espaço da legislação tributária da União, dos Estados-Membros e dos Municípios. É um dispositivo sobre como interpretar e aplicar leis fiscais, sejam federais, estaduais ou municipais, que, ao lado de outros, mostra que os destinatários desses preceitos são os intérpretes e aplicadores das leis tributárias. São *normas*

gerais aplicáveis às três ordens de governo indistintamente.

A lei complementar, evidentemente, complementa a própria Constituição, conferindo-lhe eficácia plena. Portanto, põe-se eminente, como diria Ataliba. E, por isso, obriga a União, os Estados e os Municípios. Quando o art. 98 do CTN – que se pode ser mudado por outra lei complementar e que, portanto, sob o ponto de vista material, é lei complementar – dispõe que o tratado revoga a legislação tributária interna e não pode ser revogado pela que lhe sobrevenha, não está se referindo apenas à legislação federal. Refere-se às legislações parciais da União, dos Estados e dos Municípios, que juntas formam a ordem jurídico-tributária total do Estado brasileiro, como é da índole do Estado Federal. Não menos do que por isso, o Ministro Rezel pôde dizer que o art. 98 construiu, no Direito Tributário, uma regra de primado do Direito internacional sobre o Direito interno.⁹

A Constituição de 1988 reforçou o poder das normas gerais de Direito Tributário sobre as ordens jurídicas parciais que formam a ordem jurídico-tributária, i.e., reforçou o caráter de supremacia do Código Tributário sobre as legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios.

11.11. A questão do ICMS e do ISS – Possibilidade de tratado internacional, celebrado pela República Federativa do Brasil, obrigar Estados e Municípios

A proibição de isenção heterônoma na ordem interna (art. 151, III, CF/88) não deve ser utilizada como argumento para impedir que a República Federativa do Brasil disponha sobre o regime tributário de bens e serviços tributados pelo ICMS e ISS em encerramentos de tratado internacional. De tudo quanto vimos, sobraram as seguintes conclusões:

- A) a Constituição reconhece o tratado como fonte de direitos;
- B) o tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e autorizado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do Estado em que residam;
- C) o CTN assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos

Estados e dos Municípios;

- D) a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial, e não como pessoa jurídica de Direito Público externo. Procurou-se evitar a hipertrofia da União, e não a representação da Nação na ordem internacional;
- E) o interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais e orienta a exegese dos tratados;
- F) a competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo (se é que existe, ante as diversidades históricas das federações) nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988;
- G) o federalismo brasileiro é concentracionário, depositando na União a condução dos princípios políticos de coordenação com os demais países.

De fato, o art. 1º da Carta Política atesta que a Nação brasileira é uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Esta República tem como um dos seus fundamentos básicos a soberania, atributo cabível apenas aos sujeitos de Direito Internacional. O desenho constitucional diz competir à União manter relações com outros Estados (art. 21, I) em nome da República, na pessoa do seu Presidente (art. 84, VII), a quem foi atribuída a específica competência para celebrar tratados, atos e convenções internacionais (art. 84, VIII), com o beneplácito do Congresso Nacional (art. 49, I).

A jurisprudência da nossa Suprema Corte, em matéria tributária, vem se mantendo inalterada neste ponto, prestigiando a supremacia do tratado internacional sobre o Direito pátrio, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal, sem embargo de opiniões minoritárias relativamente à inconstitucionalidade do art. 98 do CTN. Confirmam-se, *interplures*, o RE nº 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJe* 11.04.2008; AgR-RE nº 543.943/PR, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* 15.02.2011; e AgR-AI nº 764.951/BA, Rel. Min. Rosa Weber, *DJe* 13.03.2013.

O federalismo brasileiro é tal que centraliza na União a condução das políticas mais importantes, mormente no plano externo. Quem tem os fins deve ter os meios. No

âmbito da Organização Internacional do Comércio ou do Mercosul, a previsão, em tratado multilateral, de isenção de produto ou serviço, vale juridicamente. Caso contrário, seria a inabilitação da União para as políticas de harmonização tributária, justamente ela que detém a representação da República Federativa do Brasil, embora sejam o ICMS e o ISS impostos de competência estadual e municipal.

11.12. O controle prévio dos tratados e convenções internacionais pelo Supremo Tribunal Federal

Ao STF compete a guarda da Constituição (CF/88, art. 102). Cabe-lhe o controle jurisdicional, difuso e concentrado, em rito sucessivo (também denominado repressivo), da constitucionalidade das leis e atos normativos (art. 102, I, “a”, e III “a”, “b”, “c” e “d”). Por oportuno, o STF exercita o controle misto de constitucionalidade (diferente do controle exclusivamente concentrado exercido pelas Cortes Constitucionais europeias e diferente, também, do controle difuso exercido nos EUA, por isso que a convivência dos dois tipos de controle é que caracteriza o sistema misto). Estamos propondo que, antes do decreto legislativo, pronuncie-se a Suprema Corte sobre a sua constitucionalidade, como faz a Corte Constitucional alemã de moto próprio, embora não exista uma palavra sequer na Lei Fundamental de Bonn conferindo-lhe tal prerrogativa. O exame prévio decorre exatamente da cláusula geral de guarda da Constituição. A razão é simples. Evitar que tratados referendados pelo Congresso venham depois a ser inquinados de inconstitucionais, gerando dúvidas e prejuízos às partes e aos seus nacionais. Está claro que esta competência, já a possui o STF. Estamos apenas predicando o momento de sua intervenção. Que seja prévio (*de lege ferenda*), ao invés de sucessivo, mediante provocação. É o conselho da prudência.

11.13. Isenção heterônoma e isenção convencional

Uma coisa é vedar à União a utilização de lei para isentar imposto estadual e municipal. Outra coisa é recepcionar isenção derivada de tratado internacional (e não de lei complementar ou federal).

A isenção heterônoma decorre de lei. A isenção convencional, de tratado

internacional. Quanto a esta última, o Direito brasileiro o que prescreve é a sua obediência pela Nação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Alberto Pinheiro Xavier¹⁰ aborda o tema por ângulo extremamente interessante, elencando a princípio o procedimento de celebração dos tratados e ousando dizer, ao fim, que o nosso sistema é *monista*. Da fala que será transcrita é possível concluir que a fonte da isenção heterônoma é a lei. No caso das isenções convencionais, decorrentes de convênio de Estados soberanos, a fonte é o tratado internacional, que é prestigiado pela Constituição. Inexiste vedação à validade, em relação a Estados e Municípios, da isenção decorrente de tratado em matéria tributária.

“Com efeito, se o Estado brasileiro assegura, ao nível constitucional, a vigência de direitos e garantias decorrentes dos tratados internacionais em que seja parte (§ 2º do art. 5º da Constituição Federal), isso significa que ele próprio tem o dever de *conformar a sua ordem interna com o direito internacional convencional*, não podendo, assim, emitir leis infraconstitucionais contrárias às normas daquele. Dito de outro modo: o Estado brasileiro não quis deixar na disponibilidade do *legislador ordinário* a vigência de normas de origem não unilateral.

Daqui decorrem duas conclusões: (a) a de que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei; e (b) a de que, em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna.

Isto mesmo é confirmado, em matéria tributária, pelo art. 98 do Código Tributário Nacional que, em preceito declaratório, dispõe que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’. Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação*.

Observe-se, enfim, que o art. 98 do CTN, tendo natureza de lei complementar,

contém um comando adicional ao legislador ordinário que veda a este, hierarquicamente, qualquer desobediência ao tratado.

Note-se que a supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem como efeito exclusivo proibir a sua revogação por leis internas subsequentes, não sendo, porém, fundamento da sua ‘aplicação prevalente’ (Anwendungsvorrang). É que, ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de valor hierárquico, a aplicação prevalente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade.”

Celso de Albuquerque Mello não discrepa. Em passagens do seu livro,¹¹ tido e havido como exaustivo e exato, ele deixa transparecer a tese de que o tratado, fonte protegida e prestigiada de direito, sobreleva o Direito interno.

“Por outro lado, parece-me contraditório afirmar como fazem certos autores (Brownlie) que uma lei posterior ao tratado revoga este e passa a ser aplicada, mas que o Estado é responsável por ter violado norma internacional. Ora, por esta afirmação o mesmo ente (Estado) se encontra sujeito a duas normas contraditórias; o que me parece violar um princípio básico de que ninguém pode estar obrigado a cumprir duas normas com o mesmo valor e contraditórias entre si ao mesmo tempo. Tal fato na verdade só surge por falta do entrosamento entre o Poder Executivo e o Legislativo em matéria internacional, geralmente por causa de questões de política interna, e esta deve se subordinar à ordem internacional.

Se o tratado fosse equiparado realmente à lei interna, o *Executivo não poderia revogá-lo por meio de denúncia*. Em outras palavras, se existe a equiparação, como justificar que uma lei interna (o tratado em vigor) seja revogada apenas pelo Executivo. Até mesmo dizer apenas que o tratado produz efeito de lei também já que não é correto nos Estados que formam a CEE, vez que o próprio direito comunitário se sobrepõe à Constituição. Ou ainda uma lei necessita de veto do Executivo, e este não impede que o Legislativo venha a derrubá-lo, já um tratado aprovado pelo Congresso, basta o Executivo ratificá-lo e o Legislativo nada poderá fazer.

A Corte de Justiça das Comunidades Europeias tem lutado para que o direito

comunitário tenha um regime especial, que é o de sua superioridade sobre o direito interno, como obrigatório para os juízes dos tribunais internos. Caso contrário, haveria uma variação do direito comunitário para cada país. Os tratados institutivos das comunidades estabelecem que os atos emanados dos órgãos comunitários têm aplicação direta nos estados e a sua Corte de Justiça considera que eles se impõem aos órgãos jurisdicionais dos estados. O primado do direito comunitário está também consagrado no tratado de Maastricht.”

Em sentido semelhante, Kiyoshi Harada¹² argui no que toca à superação das normas decorrentes de tratados internacionais devidamente internalizados no ordenamento jurídico pátrio: “Como já disse, tratado não é lei. Por tal razão não se aplicam as regras de revogação de leis, previstas no direito intertemporal brasileiro. Os tratados e convenções devem vigorar até que sejam revogados com observância das regras que regem o direito das gentes.”

Vamos, então, fixar pontos:

- A) a Constituição brasileira concede primazia aos tratados internacionais e manda observá-los e aplicá-los, bastando que o Brasil os tenha subscrito;
- B) a lei complementar da Constituição em matéria fiscal, o art. 98 do CTN assegura a supremacia da norma convencional tributária em face da legislação interna, vedando sua alteração pelo legislador ordinário, em harmonia com a Constituição;
- C) a proibição de isenção heterônoma da União sobre Estados e Municípios (art 151, III, da CF) refere-se tão somente à isenção decorrente de lei. A União mesmo por lei complementar, não pode conceder isenção de tributo estadual ou municipal, salvo nas hipóteses de exportações de bens e serviços (ICMS e ISS), que, para tanto, e só neste tanto, está ela autorizada a isentar de forma heterônoma. A vedação visa preservar o federalismo na trama intrafederativa. Inobstante, não abrange as isenções decorrentes dos tratados internacionais de que o Brasil seja signatário. Inexiste na Constituição proibição de sua aplicação a Estados e Municípios, ou seja, a tributos

estaduais e municipais;

- D) três são as fontes de normas isencionais em nosso sistema jurídico: I – as leis federais, estaduais ou municipais, no âmbito de suas respectivas competências, concedem isenções autonômicas (autolimitação). Na isenção estadual em matéria de ICMS, a lei deve se fazer preceder de autorização de “Convênio entre Estados-Membros”; II – leis complementares da União, nas hipóteses de exportação de mercadorias e serviços, concedem isenções em impostos de alheia competência, o ICMS dos Estados e o ISS do Municípios. Trata-se de isenções heterônomas (heterolimitação), obviamente incidentes sobre mercadorias e serviços que já não sejam imunes; III – tratados internacionais isentam situações, atos, negócios, operações e pessoas, abrangendo tributos federais, estaduais e municipais, por força da prevalência do Direito dos tratados sobre a legislação interna, em matéria tributária;
- E) os tratados não são transformados em legislação interna (teoria dualista). São internalizados (teoria monista), uma vez que, conforme aponta Alberto Pinheiro Xavier,¹³ a ordem jurídica brasileira não contempla um “específico instrumento de introdução” pelo qual se lhe incorporem as normas convencionais. Logo, os tratados são fontes de Direito Tributário, ao lado das leis (CTN, art. 96). Não há falar, nesse caso, em isenção heterônoma legal, esta vedada, salvo as exceções já consideradas neste trabalho.

Tanto é assim – e a legislação o reconhece, prestigiando o tratado como fonte autônoma – que a Constituição determina aos juízes federais a aplicação das normas dele dimanadas (art. 109, III e V), sem intermediação da legislação nacional. Igualmente, diz ser da competência do STJ o julgamento, em recurso especial, de decisão que tenha contrariado ou negado vigência aos tratados subscritos pelo Brasil (art. 105, III, “a”), comprovando a tese monista e a autonomia do tratado como fonte de direito diversa da lei do País, especificamente referida no dispositivo em apreço. Isto sem falar na competência do STF para decretar a nulidade de tratado que contrarie a

Constituição ou os direitos fundamentais, ou que tenha desobedecido ao devido processo legal (art. 102, III, “b”). Ora, já compete ao STF o controle difuso e concentrado de constitucionalidade das leis e dos atos normativos. Se a CF lhe agrega uma competência específica para verificar a constitucionalidade de tratado internacional, em técnica sucessiva (repressiva) e não prévia (preventiva), é porque reconhece o tratado como fonte autônoma e diversa de normas jurídicas internas, inclusive isencioneis, prestigiando a teoria monista, com prevalência do Direito internacional, em reforço ao CTN, que se antecipou à Constituição de 1988, como predicado pelo Ministro Rezek.

11.14. Os tratados na jurisprudência brasileira

Ad nauseam, vamos continuar a vincar o núcleo central da tese. A isenção decorrente de tratado, não a concede a União, senão que o próprio tratado, pela adesão da República Federativa do Brasil (a União apenas a representa, a teor da Constituição). Logo, a proibição de isenção heterônoma não colhe a República, só a União. Nada disso é cerebrino, mas lógico, pragmático, conforme o tempo e o modo. E tudo com o respaldo da doutrina, da jurisprudência e até das pessoas políticas da Federação brasileira em diversas manifestações de seus órgãos mais eminentes.

É de clareza meridiana que não se pode confundir *República Federativa do Brasil* com *União*, que não é sujeito de Direito Internacional, assim como não o são os Estados e os Municípios.

Em matéria de relações internacionais, o sujeito é sempre a República Federativa do Brasil, que apenas e tão somente é representada pela União, executora de sua política internacional, nos termos da distribuição de competências operada na Carta Política. Mas, repise-se, quem celebra um tratado ou uma convenção internacional, quem participa de uma organização internacional não é a União, mas sim a República, o Brasil.

De acordo com a Constituição da República, é a União a pessoa jurídica de Direito Público interno competente para representar a República, o Brasil (art. 21, I) nas relações internacionais. E a União é representada pelo Presidente da República

(art. 84, VII e VIII).

A esse respeito, é oportuno invocar a lição do saudoso jurista Pontes de Miranda,¹⁴ que serve perfeitamente à compreensão do atual Texto Magno, com conceitos e modelos inalterados. Quando examina a atuação do Brasil no campo das relações interestatais ou internacionais, Pontes destaca:

“2) Relações interestatais – Compete à União, e só a ela, manter relações com os Estados estrangeiros e com eles celebrar tratados e convenções. Os incisos I e II do art. 8º reportam-se à *estrutura externa do Brasil, à sua atividade no plano interestatal*, e, para o direito constitucional, significam corolários de se tratar de Estado único, posto que federal.

Se passássemos ao plano do direito das gentes, veríamos que o inciso I corresponde aos direitos *relativos* de manter relações, de ter embaixada e de concluir tratados, direitos que dependem do outro Estado com o qual mantenha relações, no qual haja embaixada e com o qual conclua tratados. O direito das gentes é indiferente à íntima estruturação do Estado [...]. *A estruturação interna dos Estados Unidos da América, desde o ano de 1787 (Convenção de Filadélfia), a da Suíça, desde 1848, e do Brasil, desde 1889, a da Argentina, a do México, a da Venezuela, respectivamente desde 1860, 1857, 1893, não interessam ao direito das gentes*” (grifos nossos).

O grande jurista Miguel Reale alerta para a distinção em comento:¹⁵

“Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos internos do Estado brasileiro. Para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão somente a pessoa jurídica unitária do Estado brasileiro.”

A Suprema Corte e o Superior Tribunal de Justiça, depois da Constituição de 1988, de maneira mansa e pacífica estão afirmando a tese de que o regime fiscal acordado em tratado atinge os tributos estaduais e municipais, especialmente e principalmente em matéria de isenções, soterrando a doutrina minoritária que predicava o contrário. O STF, na ADI nº 1.600-8/DF, relator para o acórdão Ministro

Nelson Jobim, referendou a tese esposada no presente livro. Não obstante, por todos os pronunciamentos, veja-se o AgR-RE nº 543.943/PR, Rel. Min. Celso de Mello DJe 15.02.2011, julgado ao mesmo tempo pedagógico e objetivo; sua ementa vale ser transcrita:

“A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional. [...]”.

De mais a mais, não se deve olvidar a regra de Direito Internacional Público insculpida no art. 27 da Convenção de Viena, pela qual: “Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno como justificativa para o inadimplemento de um tratado”.

Outra questão que merece destaque é a do posicionamento dos tratados internacionais em matéria tributária em relação às outras normas que compõem o ordenamento jurídico nacional. O caso das regras brasileiras de *Controlled Foreign Corporations* elucida bem o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto.

O art. 25 da Lei nº 9.249/1995 determina a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ao lucro real das pessoas jurídicas, sendo que o art. 74 da MP nº 2.158-35 (posteriormente revogado pela Lei nº 12.973/2014) estabelecia que tais lucros deveriam ser considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual fossem apurados, por meio do

método de equivalência patrimonial. Na prática, o IRPJ e a CSLL incidiam sobre o lucro da controlada sediada no exterior logo quando da sua apuração em balanço, independentemente da sua efetiva distribuição à controladora no Brasil.

Na hipótese, contudo, de a controlada estar sediada em país com o qual celebrou acordo para evitar a dupla tributação, estabelece o art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE (adotado pelo Brasil) que a competência para tributar os lucros é do estado em que sediada a pessoa jurídica. Nesse cenário, existia aparente antinomia entre a norma que determinava a incidência do imposto de renda brasileiro sobre o lucro da controlada no momento da sua apuração no balanço e a norma do tratado que reserva a competência para tributar esse mesmo lucro para o país de residência da sociedade.

O Superior Tribunal de Justiça debruçou-se exatamente sobre esta questão ao julgar o REsp 1.325.709/RJ, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Mais Filho, cuja ementa parcialmente se reproduz:

“3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados

Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente (RESP 1.161.467 RS, Rel. Min. Castro Meira, *DJe* 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80) disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.”

Em síntese, a Corte entendeu pela supremacia das convenções externas sobre a legislação doméstica em razão do critério da especialidade e do disposto no art. 98 do CTN, solidificando o entendimento adotado anteriormente. A decisão aponta que existe uma controvérsia acerca do alcance do art. 98 do CTN, já que o que ocorreria não seria a revogação da legislação interna, mas a suspensão da eficácia da norma tributária doméstica especificamente em relação às hipóteses abrangidas pelo tratado. Traçando relevantes considerações sobre as funções dos tratados, em especial o afastamento da dupla tributação internacional e o combate à evasão fiscal, a decisão termina por atribuir a eles a responsabilidade da hierarquia de lei complementar.

Por último, registre-se que os convênios internacionais em matéria tributária

objetivam alguns desideratos: evitar a pluri tributação do capital e da renda; troca de informações; combate articulado à elisão fiscal internacional (*Treaty Shopping*, subcapitalização etc.), regras tributárias convencionais sobre o comércio internacional e sobre integração econômica entre países e blocos, envolvendo os impostos aduaneiros e os incidentes sobre circulação e consumo de mercadorias e serviços. Neste último caso, comum, sem necessidade de tratado, é a desoneração das exportações e a tributação das importações (princípio da tributação no destino).

Por outro lado, a técnica da isenção articulada em convênio para vigorar em dado país inexistente nesta área de comércio exterior. A uma, porque o convênio ou acordo internacional não é, na espécie, adequado para isentar, sobrepondo-se à soberania das nações e a direitos internos. A duas, porque a isenção, nestes termos, é desnecessária. Nos impostos sobre circulação de bens e serviços, os países exportadores não os tributam nas saídas para o exterior, e os importadores aplicam na entrada os impostos que gravam as mercadorias e serviços nacionais, sem necessidade de acordos ou convênios internacionais. O que ocorre é algo diverso e que não interfere na competência dos Estados-Membros da Federação brasileira. Os convênios e acordos internacionais nesta área simplesmente predicam a regra da isonomia reflexa: os produtos e serviços importados devem seguir o mesmo *regime fiscal* adotado para os nacionais. Isto não tem nada a ver com a concessão de isenção de imposto estadual ou municipal.¹⁶

11.15. A vigência no tempo e no espaço da legislação tributária

Dispõe o art. 101 do CTN:

“Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.”

O codificador remeteu o Direito Tributário brasileiro às regras que regulam, de modo geral, as leis no tempo (Direito intertemporal) e no espaço (vigência extraterritorial, no âmbito interno da Federação e no âmbito internacional). Ressalvou, porém, as regras específicas previstas no Capítulo II do Livro Segundo

Título I, do CTN.

Prevalecem, pois, entre nós, os preceitos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, destacando-se o art. 1º, *caput* e § 3º, e os arts. 3º, 4º, 5º, 6º e parágrafos. A Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998, alterou em parte a disciplina da Lei de Introdução quanto às técnicas de revogação.

Contudo, não se pode olvidar de modo algum que a vigência com sentido de eficácia, isto é, com o sentido de produzir *efeitos jurídicos*, subordina-se no Direito Tributário brasileiro aos princípios da *anterioridade anual e nonagesimal*, repelindo ademais a retrospectividade. A lei só produz efeitos relativamente ao fato gerador da obrigação tributária no 1º dia do exercício seguinte àquele em que foi promulgada (anterioridade anual) e noventa dias após a data de sua publicação (espera nonagesimal).

Prevalece, sobranceira, a Constituição da República, que se põe acima das leis.

Os tratados já possuem outro regramento. Entram em vigor tão logo os promulga o Presidente da República, tornando-os públicos. O ato de promulgação é publicado no Diário Oficial da União, produzindo efeitos *ex tunc*. Não se confunde a promulgação com a ratificação, que é ato predecessor daquele. Segundo Hildebrando Accioly, é “o ato administrativo, mediante o qual o chefe de Estado confirma um tratado firmado em seu nome ou em nome do Estado, declarando aceito o que foi convencionado pelo agente signatário. Geralmente só ocorre a ratificação depois que o tratado foi devidamente aprovado pelo Parlamento, a exemplo do que ocorre no Brasil, onde esta faculdade é do Congresso Nacional”.¹⁷

Na ADI nº 1.480-3, em cujos autos se discutia a legitimidade constitucional dos atos normativos que incorporaram a Convenção OIT nº 158 ao ordenamento brasileiro (Decreto Legislativo nº 68/1992 e Decreto nº 1.855/1996), o Ministro Celso de Mello, com rara felicidade, averbou:

“Sistema constitucional brasileiro – que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada) – satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de *iter* procedimental que *compreende* a aprovação congressional e a

promulgação executiva do texto convencional (visão dualista moderada).”

E arrematou o nobre Ministro dizendo que, tendo havido dita aprovação congressional por meio do Decreto Legislativo nº 68/1992, esta secundada pela promulgação executiva mediante o Decreto nº 1.855/96, percorrido restava todo o caminho necessário para se incorporar ao ordenamento pátrio a Convenção nº 158 da OIT, doravante, então, parte de nosso sistema jurídico.

O tratado deixa de obrigar quando é denunciado, nunca porque uma lei interna que lhe seja posterior dispõe de modo diverso.

O art. 56 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados dispõe:

“1. Um tratado que não contém disposição relativa à sua extinção, e que não prevê denúncia ou retirada, não é suscetível de denúncia ou retirada, a não ser que:

a) se estabeleça terem as partes tencionado admitir a possibilidade da denúncia ou retirada; ou

b) um direito de denúncia ou retirada possa ser deduzido da natureza do tratado.

2. Uma parte deverá notificar, com pelo menos doze meses de antecedência, a sua intenção de denunciar ou de se retirar de um tratado, nos termos do parágrafo 1.”

Quem denuncia? O Presidente ou o Congresso Nacional? Quatro são as correntes Inclino-nos pela mais lógica, com Pontes de Miranda, que consideramos uma excelente companhia: “Aprovar tratado, convenção ou acordo, permitindo que o Poder Executivo o denuncie, sem consulta nem aprovação, é subversivo aos princípios constitucionais. O presidente da República pode apresentar projeto de denúncia ou denunciar o tratado *ad referendum* do Poder Legislativo.”¹⁸

11.16. A extraterritorialidade da legislação tributária

Prescreve o art. 102 do CTN:

“Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que

disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Sendo o Brasil uma República Federativa dividida em Estados-Membros, em cujos territórios aninham-se inúmeros Municípios, e sabendo-se que Estados e Municípios possuem competências constitucionalmente outorgadas, fica fácil entender que as leis estaduais e municipais somente vigoram e produzem efeitos jurídicos nos respectivos âmbitos territoriais (âmbito espacial de validade das leis).

Poderão, todavia, produzir efeitos fora dos respectivos territórios na medida em que se lhes reconheçam extraterritorialidade os convênios que entre si celebrem. As leis federais, por suposto, vigoram *em todo o território nacional*. Em relação a elas, só cabe falar de extraterritorialidade na ordem internacional por efeito dos *tratados internacionais*.

11.17. A vigência das normas complementares do art. 100

O art. 103 contempla as seguintes regras:

“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I – os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação;

II – as decisões a que se refere o inciso II do art. 100 quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III – os convênios a que se refere o inciso IV do art. 100 na data neles prevista.”

As disposições são de meridiana clareza e se articulam com o art. 100 do CTN, principalmente com o seu parágrafo único, cuja descomunal importância vimos de ver linhas atrás. Ficou esclarecido o *conteúdo normativo* desses especiais atos administrativos, a ponto de serem considerados como que “legislação” (com aspas) pelos peculiares efeitos que produzem, atraindo a efetivação dos princípios da certeza e da segurança jurídicas.

11.18. O princípio da anterioridade no CTN

O art. 104 traz a redação que se segue:

“Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.”

O dispositivo está, em parte, superado. O CTN é de 1966, anterior à Constituição de 1967. Naquela época o *princípio da anterioridade* não tinha a abrangência de hoje, reduzindo-se aos impostos periódicos e anuais sobre o patrimônio e a renda. Pela Constituição de 1988, o princípio é pleno, com as exceções parciais já estudadas na Constituição Tributária (impostos de importação, exportação, IPI, IOF, empréstimo compulsório por motivo de guerra ou calamidade pública e imposto de guerra). Ver o tratamento dispensado ao princípio da anterioridade na Parte II deste livro.

Portanto, as leis fiscais que instituem e majoram quaisquer impostos ou que definem novas hipóteses de incidência (fatos geradores) devem obedecer ao *princípio da anterioridade*, salvo os excepcionados pela própria Constituição, como já observado.

No que diz respeito às isenções, o dispositivo continua em pleno vigor e com âmbito de validade material intensificado. Estranhíssima, portanto, para não dizer desavisada, a jurisprudência que admite vigência imediata para as leis revocatórias de isenções sem prazo e sem condição (já que as de prazo certo e condicional são irrevogáveis enquanto não chega o termo ou dure a condição) relativas a impostos outros que não os sobre a renda e o patrimônio.

Ao cabo, a lei que revoga isenção é lei que reinstitui, para o isento, a *tributação*.

E o princípio da não surpresa? São protegidas pelo princípio *todas as pessoas*, sem exceção (*isonomia jurídica*).

Ora, nos impostos sobre a renda e o patrimônio, já por serem periódicos e anuais, a surpresa já fica, em parte, afastada. É justamente nos *outros impostos* que o princípio deve atuar, por isso que suas hipóteses de incidência se dão a qualquer

tempo.

A jurisprudência que só não admite a vigência imediata da lei revocatória de isenção nos impostos sobre a renda e o patrimônio está equivocada, *concessa venia*. A uma, por não atender ao princípio da anterioridade na exoneração tributária. A duas, precisamente por desatender ao princípio, estribada no CTN já alterado pela *Constituição*, que ampliou a abrangência do princípio para além dos impostos sobre a renda e o patrimônio.

É de se comemorar, pois, a tendência existente no STF de reversão desse infeliz entendimento. De fato, no AgR-RE nº 564.225/RS, Rel. Min. Marco Aurélio *DJe* 18.11.2014, a Primeira Turma do Pretório Excelso consignou expressamente que: “Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso III do artigo 150, da Carta.”

O princípio da anterioridade presentemente ostenta redação constitucional (art. 150, Emenda nº 42/2003), que o torna ainda mais efetivo.

11.19. A anterioridade da lei em relação ao fato gerador

O art. 105 do CTN prescreve:

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.”

O artigo usa a expressão “fato gerador pendente” de maneira ambígua, já que o aparta dos fatos geradores futuros e abre ensanchas a que se considere plausível a retroatividade imprópria ou retrospectividade no Direito Tributário brasileiro. Duas defecções perigosas.

Em verdade, não existe “fato gerador pendente”. É mera força de expressão. Impossível, por outro lado, a lei aplicar-se a um fato gerador que *não está completo nos termos do art. 116*, ou seja, que ainda *não se realizou* ou que ainda está *por realizar-se*. Ora, é com a realização do fato gerador que ocorre a obrigação. A lei

aplicável é a que estiver em vigor à data da realização do fato gerador, 90 dias antes e no ano anterior.

Que sejam, então, logo transcritos os artigos 116 e 117 do CTN, pois é com base nos mesmos que vamos esclarecer o alcance do artigo que se está examinando. Ao cuidar da obrigação tributária, dos seus fatos geradores, o assunto será examinado com mais vagar, devendo o leitor remeter-se aos comentários que foram feitos aos arts. 116 e 117 do CTN. De resto, também recomendamos um breve retorno ao ponto 8.7 da parte II desta obra, onde tecemos comentários sobre a matéria ao tratarmos da periodicidade no imposto de renda.

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

De volta ao art. 105, cabe fazer registros à luz dos artigos transcritos.

Em primeiro lugar, o CTN classifica os fatos geradores em situações de fato,

como, por exemplo, ganhar um prêmio lotérico (ganho de capital), e em situações jurídicas, como, por exemplo, transmitir a propriedade imóvel mediante transcrição do título aquisitivo no *registro imobiliário*, conforme o Direito aplicável, o Direito Civil (impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos por ato entre vivos).

Em segundo lugar, partindo dessa distinção, dessa dualidade, que vários autores julgam dispensável, pois muito dificilmente se encontram situações normatizadas que sejam estritamente *de direito* ou *de fato*, o CTN diz que, quando a *situação jurídica* for um ato jurídico bilateral ou *negócio jurídico* (contratos de um modo geral), pode ocorrer que ao negócio esteja aderida uma *condição* que, se for suspensiva, impede que o mesmo fique perfeito e acabado, isto é, *completo*. Noutras palavras, se a condição não ocorre, o negócio não ocorre. Não ocorrendo o negócio, a *situação jurídica* eleita como fato gerador igualmente não ocorre. A lei não incide, e, portanto, inexistirá obrigação. Assim sendo, o fato gerador pendente é uma modalidade, quando muito, do fato gerador futuro. Ao exemplo: alguém promete vender dentro de dez meses uma loja, desde que o comprador lhe entregue um indivíduo macho, filho de um touro reprodutor afamado, que ainda está por nascer. Trata-se de um ato jurídico, de um contrato, sujeito a uma condição suspensiva, que é um evento futuro e incerto, a entrega do tourinho, sem o qual o negócio não se perfaz. O negócio, a seu turno, foi averbado à margem do Registro Imobiliário, no cartório próprio, para valer contra terceiros e garantir a sua própria efetivação, dentro do período combinado, até o *dies ad quem* (termo).

Temos aí o tal fato gerador pendente. *Será um fato gerador do imposto sobre a transmissão de bem imóvel se o negócio ficar perfeito e acabado pela realização da condição suspensiva.*

Nada mais, nada menos.

É o negócio que está pendente, e não o fato gerador.

O fato gerador ocorre ou não ocorre. Não há, nem poderia haver meio-termo.

A lei aplicável é a que estiver a vigor no exercício anterior àquele em que ocorrer o implemento da condição suspensiva do negócio eleito como fato gerador do imposto em questão.

11.20. A retroatividade benigna ao contribuinte

O art. 106 do CTN ostenta redação luxuosa:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Trata-se da introjeção no Direito Tributário da retroatividade benigna na sua formulação mais vetusta.

- ↘ A lei somente retroage se for para beneficiar o contribuinte, jamais o Estado.
- ↘ A lei interpretativa (interpretação autêntica, feita pelo órgão que a gerou com ambiguidade) *traduz e esclarece* a lei interpretada, mas da interpretação fica excluída a aplicação de penalidade às supostas infrações dos dispositivos interpretados.

Aqui, mesmo quando a lei interpretativa confirma o entendimento do Fisco e, portanto, confirma a infração praticada pelo contribuinte ao dispositivo da lei interpretada, ainda assim a penalidade é excluída. Alfim, se o próprio órgão legislativo viu-se obrigado a esclarecer o seu entendimento por reconhecer imprecisão nele, teria o contribuinte uma clarividência que o fautor da norma demonstrou não ter?

Além das ponderações acima, cabem algumas considerações sobre o preocupante alcance das leis interpretativas, preocupação crescente com a edição da Lei Complementar nº 118/2005.

Com efeito, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional, adaptando o mesmo à recente promulgação da nova *Lei de Falências*, como comentaremos mais a seguir. Contudo, fugindo de seu assunto principal, seu art. 3º veio determinar que, *para efeito de interpretação*, a contagem do prazo de decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação não deve se iniciar a partir da extinção do crédito tributário (na forma do § 4º do art. 150 do CTN). Não bastasse, seu art. 4º, invocando o art. 106 do CTN, pede a aplicação do art. 3º de forma retroativa, atingindo, assim, todos os casos em andamento.

Carlos Maximiliano¹⁹ demonstra, de forma magistral, os perigos que rondam as chamadas *leis interpretativas*:

“A interpretação autêntica foi outrora a de maior prestígio, talvez a única em certas épocas. O Imperador Justiniano repelia qualquer outra exegese, isto é, a que não procedesse dele próprio. Generalizou-se o preceito seguinte: ‘Interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei’ – *Ejus st interpretari legem cujos est condere*.

[...]

Em França existia o apelo, obrigado, ao legislador, para resolver as dúvidas ocorrentes na prática (*référé au législateur*), interrompido, para aquele fim, o andamento da causa. A lei de 1º de abril de 1937 aboliu a consulta forçada e restabeleceu a autonomia da magistratura no interpretar e aplicar o Direito. Prosseguiu a evolução no mesmo sentido, de dilatar dia a dia o campo da exegese doutrinal e restringir o da autêntica; esta ‘filha do absolutismo’ é hoje uma exceção, rara e antipática exceção, em todos os países cultos: assim declara a torrente unânime dos civilistas.

Justifica-se esse desprestígio crescente. Compõem-se mais de políticos do que de jurisconsultos as Câmaras de senadores e deputados; raramente os propósitos de justiça orientam as duas deliberações; quando se empenham em dar o sentido a um texto, não observam as regras de Hermenêutica, atendem antes a sugestões de interesse regional, ou pessoal. Os próprios hábitos do Poder Legislativo predispõem-no mais para atender a considerações gerais do que para buscar a verdade em sua

essência. A política intervém em todos os atos e pensamentos dos parlamentares; [...]

O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário), interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral.

Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.”

Pois bem, a Lei Complementar nº 118/2005, a pretexto de *interpretar* o inciso I do art. 168 do CTN – mesmo depois de quase 40 anos de vigência do digesto tributário e entendimento consolidado no Poder Judiciário a respeito da norma em tela –, em seu art. 3º veio determinar que, para os efeitos daquele dispositivo, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se iniciada a contagem do prazo prescricional não mais após o decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, e sim na data do pagamento a maior que se pretende restituir.

Pelo que foi exposto, o fato de a lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto à matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário.

Portanto, dois pontos devem ser realçados:

Primus – não basta a edição de uma lei dita *interpretativa* se ela tem a intenção de atropelar o entendimento pacificado do Poder Judiciário. Como todas as leis, a lei interpretativa deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Se a interpretação é dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, o Poder Legislativo não pode interferir, sob pena – aí sim – de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao STJ, onde se

consolidara a chamada “tese dos cinco mais cinco anos” para se pedir a repetição do indébito).

Abrir-se-ia perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento *ex absurdo*, teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas, o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias dos julgados, quando e se admitida a tese da retroação, encabrestando o Poder Judiciário (*pro futuro*) na medida em que fossem consideradas, as leis novas.

Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito – art. 1º, CF/88), e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º), não há como dar aplicação retroativa a texto de lei interpretativa já interpretada pelo Poder Judiciário.

Secundus – além do acima exposto, mesmo se vier com uma interpretação nova, alterando o entendimento então dado pelo Poder Judiciário, não poderá ela se projetar também facilmente para o futuro, pois estará vazia de comando normativo.

Diante de todo o exposto, podemos concluir:

- ↘ As denominadas *leis interpretativas* podem existir em nosso Ordenamento Jurídico;
- ↘ Contudo, tanto lei interpretada como lei *interpretativa* estão submetidas ao crivo do Poder Judiciário, uma vez que esta é uma premissa básica da jurisdição constitucional e baliza maior do Estado Democrático de Direito (arts. 1º, 2º, 5º, XXXV, da CF/88);
- ↘ Não pode ser admitida a novel interpretação dada pela Lei Complementar nº 118/2005 com efeitos retroativos (pois fere a divisão dos poderes e a segurança jurídica) nem tampouco, em nosso sentir, *pro futuro*, pois vazio o texto legal de comando normativo.

A questão trazida pelo comando da Lei Complementar nº 118/2005 chegou, como

era inevitável, ao Poder Judiciário, onde finalmente restou debelada pelo STJ e pelo STF. De fato, aquele Tribunal, ao examinar o AI-EREsp nº 644.736/PE, Rel. Min Teori Zavascki, *DJe* 27.08.2007, fez ver que o diploma não apenas interpretou a legislação, mas antes, inovou no plano normativo, “[...] pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal”. Por conseguinte, tratando-se de preceito modificativo da ordem jurídica, *a aplicação do malfadado art. 3º somente poderia se dar para os casos posteriores à sua vigência*, sob pena de – admitindo-se a retroatividade preconizada pelo art. 4º da Lei – ofensa ao princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e à garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).²⁰

11.21. Regras de interpretação da legislação tributária

O art. 107 do CTN apresenta a seguinte redação:

“Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.”

O art. 107 do CTN introduz a questão da interpretação e da integração da legislação tributária. Melhor seria dizer da norma tributária, bem como de sua integração no *ordo juris*.

A experiência jurídica do Ocidente gerou duas escolas: a da lei e a da experiência. Pela primeira, a lei é a fonte por excelência do Direito. Mas a lei é genérica, abstrata, geral, não abarca toda a vida. O intérprete é obrigado a *reduzi-la* para cobrir toda a realidade, os casos ricos em minúcias. A escola da experiência parte do *case* para criar normas generalizantes, que no limite tampouco conseguem aprisionar a realidade, abrindo uma jurisprudência de princípios, sempre inovada por um novo caso. *Judge made law*, mas limitadamente. A primeira escola sentou praça na França, a segunda gerou o *Common Law* na Inglaterra.

Interpretação e integração da norma são processos diversos, mas interligados. A primeira procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. A segunda busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita

dúvidas quanto a sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa (em sua formulação genérica).

A integração do Direito nos sistemas jurídicos que adotam a lei como ponto de partida apresenta dificuldades de monta em face do princípio da legalidade. “Nenhum tributo ou crime, nenhuma pena, sem que, antes, a lei os estabeleça.”

Nos sistemas que adotam a sentença do juiz como o veículo por excelência de revelação do Direito, o processo de integração praticamente não existe, eis que a maneira de aplicar os princípios jurídicos aos casos concretos, levando em conta as peculiaridades de cada caso, constitui, por assim dizer, o próprio processo de aplicação do Direito à vida, daí as coleções de “precedentes” estudados minuciosamente para verificar se se adaptam ao *case* que está em exame, favorecendo a *criação do Direito*, numa elaboração interminável (o *Common Law* é praticado pela Inglaterra e pelos povos que colonizou ou criou, como, v.g., a Nova Zelândia, a Austrália e os EUA).

Vimos já com Kelsen que as leis são puros veículos que contêm *normas jurídicas*, e que as normas nelas contidas podem comportar vários sentidos, dependendo de como as compreendam os órgãos incumbidos de sua aplicação. A norma é o *espírito* da lei, e esta, um ente corpóreo, escrito. Eros Roberto Grau, parece-nos, houve-se com extrema felicidade ao se referir à problemática da interpretação da norma jurídica.

Dele as asserções que damos transcritas:²¹

“A interpretação do direito opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular: isto é, opera a sua inserção na vida.

A interpretação, pois, é um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas linguísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. É atividade voltada ao discernimento de enunciados semânticos veiculados por preceitos (enunciados, disposições, textos): o intérprete desvencilha a norma do seu invólucro (o texto); neste sentido, o intérprete “produz norma”. Dizendo-o de outro modo: a interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (texto, enunciados) em normas,

meio através do qual o intérprete desvenda as normas contidas nas disposições.

Aparecem de modo bem distinto o texto (enunciado, disposição) e a norma. Texto e norma não se identificam: o texto é o sinal linguístico; a norma é o que revela, designa.

Concluindo: a interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (textos enunciados) em normas.

As normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado [isto é, norma] é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete.

Isso contudo – note-se bem – não significa que o intérprete, literalmente, crie a norma; o intérprete a expressa. O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a norma) preexiste, potencialmente, ao invólucro do texto, invólucro do enunciado.”

No final da exposição, note-se como o autor se protege da possibilidade de o intérprete *criar a norma*. É o dogma da lei como única fonte do Direito a pairar sobre as nossas consciências, pois pertencemos ao sistema da *lei escrita e estrita*, vigente na Europa Continental e na América Latina (*Civil Law* na terminologia inglesa).

A lei, entre nós, a faz o Poder Legislativo. Todos nós, entretanto, interpretamo-la formulando “proposições” a respeito da norma criada pelo legislador (involucrada na lei). Assim fazem os funcionários públicos, os advogados e os juízes. Contudo, somente os juízes possuem o poder de dizer o que a norma realmente significa. E não apenas o poder de dizer (*juris dicere*), mas o poder de aplicá-la aos casos concretos de conformidade com o significado que adotam. A lei tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional. As relações da interpretação com a norma se dão em três níveis: o declarativo, o corretivo e o integrativo. A interpretação leva sempre em conta a *norma* e o *fato que deve sofrer* a normatização.

- A) Nível Declarativo – o intérprete busca o sentido da norma para declará-la tal como pensa que ela é, utilizando-se dos métodos já consagrados de exegese, quais sejam, o gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático. Em certo sentido, o intérprete recria o ambiente da lei e do legislador (*mens legis e mens legislatoris*).
- B) Nível Corretivo – nele, dependendo do que apurou no nível interpretativo, o intérprete opera em vários estágios: dá à norma interpretação restrita, ou extensiva, ou corretiva (completando o dizer do legislador), ou ab-rogante (neste último situa-se a lei declarada inconstitucional).
- C) Nível Integrativo – verifica o intérprete que a norma não se presta a reger o caso. Detecta omissão ou lacuna normativa. Buscará, então, colmatá-la, socorrendo-se da equidade, da analogia, dos costumes, da doutrina, da jurisprudência e dos princípios gerais do Direito.

No Direito Tributário brasileiro são aplicáveis os conceitos que vimos de explanar. O art. 107, com dizer que a legislação tributária é interpretada conforme o disposto no capítulo da *interpretação e integração da legislação tributária*, não quis reduzir o processo interpretativo geral, empobrecendo-o, mas apenas colocar algumas regras pontuais, tendo em vista as peculiaridades do Direito Tributário. Assim sendo, no art. 108 impôs ordem e sucessividade ao processo integrativo e fixou, tendo em vista o princípio da legalidade, os limites da equidade e da analogia. Esta última não poderá jamais atingir fatos que não tenham sido expressamente referidos pelo legislador como jurígenos. A equidade, bondosa, a seu turno, não pode, jamais, dispensar o pagamento de tributo devido. Não é perceptível o princípio da legalidade formal e material guiando a mão do codificador nesta passagem?

11.22. Regras de integração da legislação tributária

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

O que é a analogia? O que é a equidade?

Inicialmente, para haver analogia é preciso existir uma norma aplicável a uma situação prevista e uma situação que refoge à previsão por um *minimum*. A lei dispõe que o imposto sobre circulação de mercadorias incide sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares. Que similares são esses? Certamente *boites*, botequins e quaisquer estabelecimentos que pratiquem tais atividades com fins lucrativos, pouco importando a denominação formal, bastando a identidade situacional. Neste exemplo não temos analogia, mas interpretação extensiva tão só. O fato gerador é um só. A enunciação dos sujeitos passivos, por não ser *numerus clausus*, permite extensão.

Seria exemplo de analogia o intérprete oficial do Executivo tributar com o ICMS pelo valor total, quando há o exercício da opção de compra, o valor do contrato de *leasing* (arrendamento mercantil), ao argumento de que, economicamente, tem os mesmos efeitos de uma compra e venda em prestações. A equiparação seria arbitrária porque no *leasing*, antes do exercício da opção, *inexiste* transmissão da propriedade, e tampouco se trata de mercancia o aluguel de um bem.

Na analogia, os fatos abduzidos da realidade formam, digamos, um conceituário com os seguintes elementos: A, B, C, D. Toda vez que um fato contendo os elementos A, B, C, D ocorrer, a norma incide (o fato foi descrito e previsto como jurígeno). Para se dar a integração analógica, teríamos que aplicar a um fato com os elementos A, B, C, mas sem o elemento D, ou com o elemento E, a norma prevista para a primeira situação. Análogo é o bem parecido, nunca o igual.

A equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei (*dura lex sed*

lex), mas não pode dispensar o pagamento do tributo devido.

A empresa *Beta*, no último dia do prazo para pagar o ICM, emitiu o cheque e mandou o contador adjunto pagar. No caminho, o funcionário é atropelado. Ao entrar na ambulância pede aos circunstantes que avisem à sua empresa o ocorrido. Entre estes estava um fiscal de rendas, que, no dia seguinte, às oito horas em ponto, adentra o estabelecimento e lavra auto exigindo o imposto com multa moratória de 100% por decorrer a mesma de ação fiscal, conforme previsto na legislação. Pois bem, aplicando os princípios gerais de Direito Tributário (art. 112 do CTN) e os princípios gerais de Direito (a ninguém é lícito valer-se da própria torpeza, bem como merecer valoração equidosa a impossibilidade de adimplir obrigação por motivo imprevisível de força maior), o *Judiciário* relevou a multa abusiva e *por equidade* permitiu o pagamento com multa de apenas 3% (um dia de atraso).

Agora façamos três apontamentos relevantes:

- A) no Direito Tributário material ou substantivo (obrigação tributária) não há espaço para a *analogia* e nem tampouco para a *equidade*. Há, porém, vasto campo para a aplicação desses institutos integrativos no Direito Tributário adjetivo e infracional, como verificado há pouco. A dispensa das multas fiscais nos processos falimentares é outro exemplo de jurisprudência sensata e equidosa;
- B) a enumeração pela ordem dos meios integrativos no CTN é destituída de razão e eficácia. Comumente o processo integrativo reúne analogia, equidade, jurisprudência, doutrina e princípios gerais do Direito no momento de suprir as lacunas jurídicas, em se tratando de Direito Tributário administrativo e infracional, *pro contribuinte*;
- C) se uma lei tributária é incompleta (falta alíquota, isto ou aquilo), restará inaplicável e inaplicada. Somente outra lei – em tema de obrigação tributária – poderá suprir a lacuna (princípio da legalidade).

Autores civilistas, conspícuos, mais rigorosos que os publicistas, reforçam este último entendimento. É ver Oswaldo de Moraes:²²

“Carlos Maximiliano – É representativo de uma fase histórica por que passou a interpretação da norma tributária. Ao Estado é permitido exigir, em matéria de tributos, aquilo que expressamente estivesse previsto na lei.

Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho – Nos seus comentários à Lei de Introdução ao Código Civil aderem à opinião de Carlos Maximiliano dizendo ‘Também é prescrito o emprego da analogia, para a matéria de finanças, as leis instituidoras de impostos, taxas, multas e outros ônus fiscais, regulando apenas, os casos de que tratam.’

No seu *Comentário Teórico e Prático da Lei de Introdução ao Código Civil*, Serpa Lopes partilha da opinião de Carlos Maximiliano: ‘As leis de finanças, as disposições instituidoras de impostos, taxas, multas e outros ônus fiscais, só abrangem os casos que especificam; não comportam o emprego do processo analógico.’

Oscar Tenório – Nos seus comentários à *Lei de Introdução ao Código Civil*, na esteira de Carlos Maximiliano, veda a integração analógica no direito tributário. Pois se assemelham às normas penais. Não há lacunas penais preenchíveis por analogia; também não há lacunas fiscais.

Há um pensamento diretor do direito público moderno, consequência de lutas incessantes entre a Realeza e o Parlamento, de que taxas e impostos promanam da vontade exclusiva do legislativo, sem que se admita a interferência de qualquer outro poder em sua discriminação.”

11.23. A recepção do Direito Privado e a dação de efeitos fiscais próprios – O abuso das formas de Direito Privado

O art. 109 traz redação cuidadosa.

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Para evitar o abuso das formas de Direito Privado, permite-se ao legislador, por exemplo, equiparar a um contrato de locação, para os fins do imposto de renda (em

que o aluguel é tributado), um contrato de comodato (cessão de uso gratuita), salvo se entre parentes próximos. O dispositivo visa a evitar que, através de “negócios jurídicos indiretos”, os particulares elidam a tributação, dizendo “comodato” onde, v.g., existe locação. Outro exemplo é a realização de um contrato de sociedade em que um dos sócios entra com um imóvel e outro com dinheiro, na integralização dos respectivos capitais, seguindo-se o distrato, saindo com o imóvel o sócio que entrou com dinheiro, e com dinheiro o que entrou com o imóvel. A *intentio facti* era vender imóvel. O contrato de sociedade (*intentio juris*) foi feito somente para elidir o pagamento do imposto sobre transmissão de bens imóveis, que, no caso de formação e extinção de sociedades, não incide em razão da imunidade constitucional.

O art. 109 muniu o legislador de meios para enfrentar o *abuso das formas de Direito Privado* não significando, conclusivamente, permissão para a “interpretação econômica dos fatos geradores” pelos intérpretes (juristas, funcionários do Executivo e juízes).

De notar que o legislador fiscal não *deforma* o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, podendo apenas atribuir-lhes *efeitos fiscais*.

A regra endereça-se ao legislador, nunca aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário).

O art. 109, no mais, coloca a dramática questão do uso das ficções e presunções no Direito Tributário. Vimos já que historicamente os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da igualdade se afirmaram como *padrões contra o arbítrio dos governantes*. A entrega ao legislador, com exclusividade, do poder de fazer as leis teve como inspiração a crença de que os parlamentos representavam o povo, e, portanto, as leis seriam justas e obedeceriam estritamente à capacidade contributiva e à igualdade. Por outro lado, o contribuinte, que no dealbar da era liberal era vítima do poder dos reis, da aristocracia e do clero, reduzia-se ao *burguês* emergente. Ultrapassada esta fase histórica, passou a ser visto de modo diferente. Verificou-se que, com perturbadora frequência, nas modernas sociedades de massa, tornara-se, nas ordens internas e internacional, agente da elisão fiscal (em si lícita) pelo abuso das formas do Direito Privado, quando não de evasão fiscal (ilícita), mediante fraudes e

manipulações dos dados da realidade fática, facilitadas pela globalização e complexidade da vida econômica moderna. A partir daí a doutrina e a jurisprudência passaram a justificar políticas legislativas e administrativas com o fito de evitar a elisão, justificando o uso das presunções e ficções para *simplificar* a aplicação do Direito à vida e tornar “praticável” a atividade do Fisco. Como subproduto ideológico, passou-se a dizer que a “praticabilidade” facilitava a “vida do contribuinte”, livrando-o de complexos sistemas informativos (obrigações acessórias), simplificando ademais os cálculos necessários ao recolhimento dos tributos.

Com o Constitucionalismo que no Ocidente marcou o último século do segundo milênio, dá-se prevalência aos *princípios constitucionais* sobre a legislação em geral e a administração, fazendo avultar o controle jurisdicional do poder de tributar, como que supervisionando e subordinando o afazer do legislador, eleito no século XVIII como o senhor absoluto da tributação (o povo tributando a si próprio através de legisladores eleitos). Passou-se a controlar o legislador e o administrador a partir da Constituição.

No Brasil, especialmente, o Direito Tributário está intensamente constitucionalizado e complementado por leis que, exatamente por serem “complementares da Constituição”, formam o *corpo do Direito Tributário*.

Saber em que medida pode o legislador atribuir “efeitos próprios aos institutos, formas e conceitos” do Direito Privado, bem como aos elementos estruturais dos tributos, postos e delineados na Lei Maior e nas leis complementares, constitui por isso mesmo um tormentoso e dramático problema para a doutrina e a jurisprudência.

É que o legislador, a pretexto de conferir os tais “efeitos próprios” aos institutos antes referidos, muitas vezes violenta não apenas a realidade, mas o próprio Direito, prejudicando *a verdade, a igualdade e a capacidade contributiva*, desfigurando o sistema tributário delineado na Constituição. Vejamos o que são a ficção e a presunção para então perguntar: até onde pode ir o legislador ao construir ficções e presunções em tema de tributação?

A doutrina tradicional costuma distinguir as presunções em legais e do homem (*homini*). As *legais*, por sua vez, seriam *absolutas* e *relativas*. As primeiras não

admitiriam prova em contrário (*juris et de jure*); as segundas, sim (*juris tantum*). As ficções seriam criações jurídicas sem fomento no mundo real, obra da imaginação criadora dos juristas, ou melhor, dos legisladores. O navio, como a mulher da opereta (*La donna è mobile*), é, por excelência, o que se movimenta. Por ficção, é considerado bem imóvel. A presunção, noutra gradação, seria *supor* fato, situação ou efeito com base no que comumente ocorre no plano da experiência, à luz do senso comum.

Com discordâncias escolásticas entre os civilistas, é esta a colocação clássica das ficções e presunções no campo da Teoria Geral do Direito Privado. Os lógicos e os publicistas, todavia, contribuíram com ideias inovadoras nesta área (Perelman, Bayart, Alessi *et alii*).

Em nosso modesto entendimento, a presunção legal tida por absoluta pouco se distingue das ficções. Liga-se ao ato de legislar. A presunção legal de que o maior de 18 anos é *sui juris* ou inteiramente responsável por seus atos é uma presunção absoluta do legislador (*juris et de jure*), embora subjetivamente nem sempre seja. Absoluta é a ficção; a presunção absoluta pode ser desfeita: o pródigo pode ser interditado. Por ficção atribui-se a uma sociedade anônima *direitos e deveres* como se fosse uma pessoa natural. Ora, as pessoas jurídicas de Direito Privado são ficções jurídicas inteiramente apropriadas à vida em sociedade.

A presunção *homini*, por sua vez, não passa de uma técnica jurídica de pensar. Por ilação, o jurista chega a conclusões jurídicas com esforço na experiência e no conhecimento *daquilo que comumente ocorre*. Se um comerciante em 31 de dezembro de 2016, tem cem carros no estoque e compra mais cinquenta e, se em 31 de dezembro de 2017, apresenta notas de vendas de cem carros, tendo no estoque somente vinte carros, supõe-se que ele vendeu trinta sem nota durante o ano de 2017. A presunção *homini* liga-se, portanto, ao ato de analisar situações que interessam à aplicação do Direito. É algo subjetivo, não tendo nenhum parentesco teórico com a presunção legal absoluta, que é técnica legislativa, juntamente com as ficções.

Finalmente a presunção legal relativa, aquela que admite prova em contrário, liga-se à teoria do processo no campo das *provas*. Liga-se, noutro giro, à técnica de comprovação do alegado. Presume-se, *ex vi legis, líquido, certo e exigível* o

quantum debeatur expresso em certidão de dívida ativa da Fazenda Pública (título executivo extrajudicial).

Desloca-se, assim, o ônus da prova, mas permite-se ao contribuinte, na discussão da *causa debendi*, fazer prova de que o crédito não é certo, ou não é líquido, ou não é nem uma coisa nem outra, e que, portanto, é inexigível ou até mesmo inexistente. *V.g.*, é o caso do crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa e até mesmo pago por efeito de uma execução forçada, que pode posteriormente ser declarado inconstitucional (gerando direito subjetivo à repetição do indébito).

Ex positis, o que mais interessa ao Direito Tributário, pela ordem, são:

- A) as presunções legais absolutas e ficções, por interferirem no processo de formação das leis em sentido formal e material; e
- B) as presunções legais relativas, por isso que podem gerar privilégios para a Fazenda Pública, sobrecarregando os contribuintes de ônus probatórios.



↘ Colocação moderna do tema:

Ficções e presunções absolutas – Processo de *criação* do Direito – função legislativa.

Presunções *homini* – Processo de *compreensão* do direito aplicável – função especulativa subjetiva (formação da certeza legal).

Presunções legais relativas – Processo de *valoração* probatória (*onus probandi* dispensado a uma das partes) – função jurisdicional.

Voltando ao tema dos limites, o primeiro princípio a considerar é o da *razoabilidade da lei*. O segundo é o da *proibição do arbítrio do legislador*. Se o CTN, embora permitindo a interpretação extensiva, nega a possibilidade de *analogia* na esfera do Direito Tributário material, pouca expressão e muitos limites haverão de ter as técnicas legislativas da presunção e da ficção, sob pena de antinomia no interior do sistema. O terceiro princípio é o da *igualdade*. Presunções legais e ficções não podem gerar desigualdades entre os iguais. As últimas coisas a considerar são a

praticabilidade e a *simplificação*. Não se pode satisfazer o Fisco sacrificando o contribuinte. A simplificação para propiciar a aplicação massiva das normas deve ser, sempre, opcional, salvo se benéfica. Mesmo nos dispositivos contraelisivos e contraevasivos, deve-se sempre permitir ao contribuinte provar que os seus objetivos são legais e fidedignos, não devendo submeter-se à disciplina geral. Citemos, como exemplo, a presunção de que o *comodato* é um contrato inoponível à Receita Federal, por isso que visa a ocultar a percepção de alugueres (renda tributável). Pode ocorrer de um tio de boa-fé dar em comodato à sua sobrinha do interior, por sinal, sua afilhada, um apartamento na capital, para que a juvenzinha possa cursar a faculdade de filosofia. Deverá pagar IR sobre um aluguel presuntivo sem a chance de provar sua boa-fé? Deverá pagar imposto sobre renda inexistente?

Não se pode negar, contudo, que o Direito Tributário está repleto de presunções e ficções, desde o seu ponto de partida, a lei.

É significativo até não mais poder o dizer de Alfredo Augusto Becker de que o legislador, para legislar, utiliza-se de *signos presuntivos de capacidade contributiva*. Alguém pode até não ter rendimentos tributáveis, mas, se possuir barco de recreação, casa ou automóvel, está obrigado a fazer declaração de rendimentos e bens, por projetar *signos presuntivos de capacidade contributiva*...

Certas presunções são inevitáveis e visam a simplificar a aplicação do Direito à vida dos contribuintes. É o caso, só para exemplificar, do pagamento do ICMS *por estimativa* para os pequenos contribuintes ou, ainda, do pagamento do imposto de renda, a critério dos próprios contribuintes, pessoas jurídicas, investidos do direito de opção, pelo regime do *lucro presumido* ao invés do lucro real, regra geral.

Por outro lado, na substituição tributária *para frente*, a presunção de fato gerador e de base de cálculo para oportunizar a antecipação do ICMS por operações ainda não ocorridas, em que pese a segurança da arrecadação prévia do imposto, não pode ser *absoluta*, sob a forma de *pautas de preços* inamovíveis, gerando tributo excessivo e vulnerando o princípio constitucional do não confisco. Evidentemente, tal presunção há de ser instrumental e provisória. A verdade, uma vez conhecida, assim que realizada a operação presumida, necessariamente deve ser corretiva da presunção utilizada pelo legislador e pelo aplicador administrativo da lei,²³ como de resto quis a

Emenda nº 3 à CF/88.

11.24. A rigidez do sistema brasileiro de repartição de competências tributárias – Observância do Direito Privado

O art. 110 nos chega com redação aparentemente conflitante com a do art. 109. Porém, tal não ocorre.

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Aqui, como no artigo anterior, o legislador não pôde *alterar* a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado. No art. 109, para evitar o *abuso das formas*, se lhe facultou atribuir efeitos tributários aos mesmos, embora limitadamente. No art. 110 se proíbe possa o legislador infraconstitucional alterá-los para o fim de alargar *pro domo sua* os fatos geradores previstos na Constituição. É dizer, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (e pelas Constituições dos Estados e Leis Orgânicas Municipais) para *estabelecer e limitar* competências tributárias não podem ser alterados. Tais conceitos, institutos e formas são *recebidos* pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado. O objetivo aqui é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação, segregando a partir de conceitos de Direito Privado já sedimentados as fontes de receita tributária dos mesmos. Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular os fatos geradores dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de *tributar* realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

11.25. A interpretação literal em Direito Tributário – Quando é

aplicável

O art. 111 fortalece o princípio da generalidade da tributação e da igualdade.

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Manda que os preceitos que cuidam de suspensão ou exclusão de crédito tributário, isenções e dispensa de obrigações acessórias sejam compreendidos estritamente, sem dilargadas complacências.

Interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical. Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva. Compreenda-se. Todos devem, na medida do possível, contribuir para manter o *Estado*. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.

Insta salientar que a jurisprudência dos Tribunais Superiores – STJ e STF – é pacífica no sentido de ser vedado ao Poder Judiciário estender benefícios fiscais a hipóteses não consagradas pelas normas instituidoras, mormente sob a alegação de isonomia. Isso porque, do contrário, estariam atuando como legislador positivo, a ferir o princípio da separação dos poderes.²⁴

11.26. O in dubio pro contribuinte

O art. 112 tem redação de inspiração juspenalista e consagra o *in dubio pro contribuinte* nas hipóteses que enumera.

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Ao contrário do que pensam os órgãos administrativos que processam os contenciosos fiscais, os preceitos do art. 112 se endereçam primeiramente a eles e só depois aos juízes.

Por outro lado, este artigo relativiza a *objetividade* do ilícito fiscal, que dispensa para a sua caracterização a pesquisa do elemento subjetivo. Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte. A decisão há de ser, necessariamente, em seu favor. É interessante perceber como na hora de apenar administrativamente entra-se na consideração do elemento subjetivo do ilícito, bem como das circunstâncias e efeitos do ato ilícito, de modo a fazer penetrar a equidade na consideração do mesmo. O art. 112 não confronta o art. 136. Aqui cuida-se do *ilícito*, ali do seu julgamento pelos órgãos administrativos e judiciais. Assegurada a ordem tributária pela objetividade do ilícito, abre-se uma oportunidade para que a justiça e a equidade, no momento do julgamento, façam-se presentes e atuantes. Nada mais justo.

-
- 1 Foi editado, com o objetivo de regulamentar os novos dispositivos acrescidos à LINDB, alguns dos quais têm pertinência para a matéria tributária – em especial o art. 24 –, o Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.
 - 2 A atualização de base de cálculo do imposto ocorre classicamente no IPTU, e a respeito desse caso já se manifestou tanto o STJ por meio da Súmula nº 160 (“É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”), quanto o STF com repercussão geral (Tema nº 211: “A majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária”).
 - 3 TORRES, Heleno [Taveira]. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 62-63.
 - 4 Não se pode falar na existência de uma tributação internacional, portanto, mas tão somente numa impositividade de fatos com elementos de estraneidade, porque se trata, sempre, de uma norma impositiva interna, na síntese fenomenológica que lhe é peculiar, cuja eficácia jurídica resulta na formação de uma obrigação tributária (constituída no interior do Estado pretensor).
 - 5 ATALIBA, Geraldo. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. In: PRADE, Péricles (org.). **Estudos jurídicos em homenagem a Vicente Ráo**. São Paulo: Editora Resenha Universitária, 1976. p. 131-164, p. 133.
 - 6 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 426.
 - 7 Embora esteja formalmente em vigor, o art. 155, § 2º, XII, “e”, da CF já não tem utilidade prática após a Emenda Constitucional nº 42/2003, que imunizou todas as exportações de mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS – antes, o benefício era restrito apenas aos produtos industrializados, cabendo ao legislador, mediante lei complementar, excluir da incidência do imposto outros que julgasse conveniente.
 - 8 COSTA, Alcides Jorge. O ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário (RDT)**, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 161-171, out./dez. 1988, p. 170.
 - 9 REZEK, José Francisco. Tratados e a legislação interna em matéria tributária. **AI**

Resenha, n. 22, p. 21-26, jul. 1987/1989.

- 10 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Direito tributário internacional do Brasil**. 2. ed. F de Janeiro: Forense, 1993, p. 95 *et seq.*
- 11 MELLO, Celso D. de Albuquerque [Celso Duvivier de Albuquerque] **Curso de direito internacional público**. 10. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. v. 1, p. 103, 107-109. E prossegue o autor citado, relatando as tendências internacionais: “De qualquer modo, os conflitos entre leis e tratados não são muito comuns, entretanto, com a internacionalização da vida econômica e social, eles tendem a aumentar. Alguns autores (Francescakis) assinalam a existência já de um ‘direito internacional estatal’ que ocorreria naqueles casos em que os juízes internos levam em consideração uma prática costumeira internacional. Tais casos são regulados por juízes internos que se referem a princípios supranacionais. Esta parece-nos ser uma tendência que deverá se acentuar. Por outro lado, distinguir tratado autoexecutável do que já não é autoexecutável é irrelevante, porque o tratado uma vez publicado passa a integrar o direito internacional e há uma obrigação seja de completar ou executar o tratado (Jorge Rodrigues Zapata)”.
- 12 HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 144.
- 13 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Direito tributário internacional do Brasil**. 2. ed. F de Janeiro: Forense, 1993, p. 95.
- 14 MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº de 1969**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. 2, p. 9 *et seq.*
- 15 REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 198 p. 235.
- 16 A previsão de que os produtos estrangeiros devem se submeter ao mesmo regime fiscal dos produtos nacionais uma vez que tenham sido internalizados – incluindo-se aí a extensão dos benefícios eventualmente concedidos – radica no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, tratado do qual o Brasil é signatário. Cuida-se de diretriz conhecida como *regra do tratamento nacional*, com base em que as Cortes Superiores firmaram os seguintes Enunciados: Súmula nº 20 do STJ: “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional” e Súmula nº 575 do STF: “À mercadoria importada de país signatário do GATT ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de

mercadorias concedida a similar nacional”.

- 17 ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 26.
- 18 MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970. v. 3, p. 109.
- 19 MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- 20 O STF, embora afirmando a inexistência de violação à autonomia e à independência dos Poderes pelo art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, chancelou o *decisum* ao apreciar o RE nº 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* 11.10.2011, senão observe-se: “Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.”
- 21 GRAU, Eros Roberto. A interpretação constitucional como processo. **Consulex: Revista Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 40-42, mar. 1997.
- 22 MORAES, Oswaldo de. **A analogia no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1965, p. 68-69.
- 23 Ver a obra de PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. O autor, desde o Paraná, produziu obra notável sobre o assunto, absolutamente imprescindível para quem nele queira se aprofundar, como bem disse o seu não menos talentoso apresentador, o Prof. Marçal Justen, da UFPR.
- 24 Entre outros, ver no STF o AgR-RE nº 606.171/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 03.03.2017, e no STJ o RMS nº 40.536/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 09.12.2013.

A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, SUJEITOS ATIVOS E PASSIVOS E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SEGUNDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

12.1. A obrigação tributária na terminologia do CTN – Obrigação principal e obrigação acessória. **12.2.** Tributo e multa – Crédito tributário comum. **12.3.** A natureza não patrimonial das obrigações acessórias – Deveres administrativos. **12.4.** A conversão da multa em crédito tributário. **12.5.** O fato gerador da obrigação principal. **12.6.** O fato gerador da obrigação acessória. **12.7.** O momento da ocorrência do fato gerador – Situações jurídicas e situações de fato – Fatos geradores “pendentes”. **12.8.** Aos tributos vinculados a atuações estatais não se aplicam as regras dos “negócios sujeitos a condições”. **12.9.** O fato gerador estremando as espécies e subespécies tributárias. **12.10.** A capacidade contributiva e o princípio da retribuição. **12.11.** Empréstimos compulsórios e contribuições especiais – Seus fatos geradores. **12.12.** O Direito Tributário brasileiro e a “interpretação econômica”. **12.13.** O sujeito ativo da obrigação tributária. **12.14.** Herança de competência tributária. **12.15.** O sujeito passivo da obrigação tributária – Contribuintes e responsáveis. **12.16.** O pretense sujeito passivo da impropriamente chamada obrigação acessória. **12.17.** A importância relativa das convenções particulares em face do dever de contribuir. **12.18.** A solidariedade obrigacional passiva. **12.19.** Os efeitos da solidariedade em matéria fiscal. **12.20.** Interpretação econômica ou pragmatismo fiscal? **12.21.** A tributação dos atos ilícitos. **12.22.** O domicílio em matéria fiscal. **12.23.** Sujeição passiva direta e indireta – Substituição tributária. **12.24.** Responsabilidade tributária por transferência e por substituição. **12.25.** O substituto tributário como sujeito passivo direto. **12.26.** A responsabilidade tributária na terminologia do CTN – Falta de precisão conceitual. **12.27.** A questão da transferência das multas aos responsáveis. **12.28.** Síntese sobre a responsabilidade tributária no CTN. **12.29.** Responsabilidade de terceiros e multas moratórias. **12.30.** Responsabilidade tributária e o dever de reter tributo alheio – Distinção. **12.31.** Substituição tributária “para frente”. **12.32.** Créditos tributários transferíveis – Extensão e compreensão. **12.33.** A chamada responsabilidade dos adquirentes de bens imóveis. **12.34.** A responsabilidade dos adquirentes, remetentes e sucessores *inter vivos* ou *causa mortis* e do espólio. **12.35.** A chamada responsabilidade dos agentes empresariais. **12.36.** A responsabilidade de terceiros. **12.37.** Os casos de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo – A responsabilidade dos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de Direito Privado. **12.38.** A tese da objetividade do ilícito fiscal. **12.39.** O erro de direito extrafiscal e o Direito Tributário punitivo. **12.40.** Tipos de sanção. **12.41.** Direito Tributário Penal ou Direito Penal Tributário? **12.42.** O ilícito fiscal e as considerações

subjetivas relativas ao agente – Atenuações. **12.43.** Multas confiscatórias. **12.44.** A personalização das multas fiscais. **12.45.** A “ponte de ouro” – Exclusão da responsabilidade pelo pagamento de multas decorrentes de infrações à legislação fiscal.

12.1. A obrigação tributária na terminologia do CTN – Obrigação principal e obrigação acessória

Dispõe o art. 113 do CTN:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

O Código adota a terminologia clássica e fala em *obrigação*, adjetivando-a de *tributária*, para dividi-la em principal e acessória. Contudo, rigorosamente, inexistem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não fazer diretamente estatuídas em lei, como, v.g., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública.

O CTN diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do *fato gerador* (§ 1º), mas que a acessória decorre apenas da *legislação tributária* (§ 2º). Assim, a principal exige o acontecer de um fato jurígeno, e a acessória, não (que esta decorre apenas de comandos legais). A construção é frágil. Vejamos a razão com auxílio de Kelsen. Para o mestre vienense, os *deveres jurídicos* – ele evita a Teoria das Obrigações – são *autônomos* ou *heterônomos*, conforme decorram de um acordo de vontades (contratos) ou de uma vontade estranha à do devedor (lei).

No primeiro *caso*, o dever (ou a obrigação) é *autônomo*, já que as pessoas

obrigadas, elas próprias, obrigam-se, ou seja, contraem *deveres* por vontade própria. No segundo *caso* – e o fenômeno ocorre tanto no Direito Privado como no Direito Público –, o obrigado o é não porque quis, mas porque outra vontade o tornou sujeito a um dado dever. É o caso do obrigado a pagar um tributo ou o do que paga alimentos no Direito Civil (fenômeno da heteronomia, revelando norma dada por outrem, quase sempre o legislador, ao contrário da autonomia, em que a pessoa se obriga dando norma a si própria). Tratando-se de Direito Tributário, a vontade que vem *ab extra* é a do *legislador* (princípio da legalidade).

Diga-se, todavia, a bem da verdade, que Kelsen minimizava a diferença entre obrigação contratual e obrigação legal, ou seja, entre deveres nascidos da vontade (*ex voluntate*) e deveres nascidos da lei (*ex lege*). Todos os deveres, dizia ele, nascem mediatamente da lei, que ora elege *atos jurígenos* para instaurar relações jurídicas, segundo o princípio da imputação (se “A” ocorre, “B” deve ser), ora, diretamente, *impõe às pessoas a observância* de certas condutas comissivas ou omissivas, segundo o princípio da imperatividade (“faça isso”; “não faça aquilo”). Para ele, os contratos só geram efeitos jurídicos porque a lei os prestigia como *fontes de obrigações*. O mesmo ocorre com os *atos jurídicos* acontratuais. O dever de indenizar, v.g., pela prática de ato ilícito decorre da lei que imputa efeito civil ao ato ilícito. O dever de pagar tributos, igualmente, somente surge porque a lei elege determinados eventos como *geradores* de obrigações tributárias se e quando ocorrem no mundo (“se fores proprietário de imóvel urbano, terás que pagar o imposto predial e territorial urbano ao Município da situação do bem”), tudo conforme o princípio da imputação, que vem a ser atribuir dadas consequências a certos fatos e atos *a priori* previstos. Coisas assim como: *matar alguém* (descrição do fato), *pena de X* (consequência do fato).

Na terminologia do Código, a obrigação tributária principal nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, acontratual e lícito. Trata-se de dever heterônomo, pela adoção do princípio da imputação condicional (“se fores proprietário de imóvel urbano, então pagarás IPTU ao Município”). Ao revés as chamadas obrigações acessórias não passam de condutas obrigatórias impostas imperativamente pela lei (“emita notas fiscais”; “preste declaração de rendimentos”

etc.).

Em suma, a obrigação de pagar tributos é heterônoma. Existirá toda vez que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei. As chamadas obrigações acessórias, a sua vez, não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações da lei. Enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não fazer.

De focar agora o conceito de tributo e de suas espécies, como estatuído nos arts. 3º a 5º do CTN, em conexão com o artigo ora comentado. Relata o art. 3º do Digesto Tributário que *tributo é toda prestação* (a cargo de uma pessoa em prol de outra) *pecuniária* (em dinheiro, jamais em gêneros ou bens) ou em valor que em *moeda se possa exprimir e converter* (denominado em índices como a UFIR ou especificado em selos e estampilhas), *instituída em lei* (ou seja, prevista pelo legislador; acontratualidade e, pois, heteronomia), que não seja *sanção de ato ilícito* (ou seja, decorrente de um fato jurígeno, acontratual, previsto em lei, marcado pela *licitude*; se o fato jurígeno for ilícito, a sua ocorrência no mundo ocasionará uma prestação em dinheiro a título de *multa* ou *indenização*) , *cobrada administrativamente* (denotando que o credor da prestação pecuniária de natureza tributária é uma pessoa jurídica de Direito Público ou uma sua instrumentalidade, ou pessoa privada exercente, por delegação, de função pública). Rico de conteúdo o art. 3º do CTN.

12.2. Tributo e multa – Crédito tributário comum

No § 1º do artigo, o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do *crédito tributário*). Para tanto cunhou o § 1º do art. 113. Mas o fez com desastrada infelicidade, passando a ideia de que *tributo* e *multa* se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo, eis que este último, conquante implique, juntamente com a multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente, porque *não é sanção de ato*

ilícito. Rigorosamente, a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo. O não pagamento do tributo é que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada a multa, pode esta ser exigida, como se fora *crédito tributário*, juntamente com o tributo.

A redação do § 1º está a exigir reforma urgente. Isso sobretudo ao considerarmos que a própria legislação diferencia o tratamento dispensado ao crédito tributário e ao valor devido a título de multa. O CTN mesmo estatui, v.g., no art. 186, tratamento distinto para um e outro no que concerne à preferência para seu recebimento em caso de falência do contribuinte.

12.3. A natureza não patrimonial das obrigações acessórias – Deveres administrativos

No § 2º cuidou das chamadas obrigações acessórias. Elas, vimos já, são destituídas de valor patrimonial. Não são pecuniárias. Substanciam deveres de fazer e não fazer previstos em lei. Ressalte-se, todavia, que deverão decorrer de previsões legais em estrito senso, ou seja, de leis em sentido formal e material, até porque ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, a teor da Constituição da República. A ressalva, fazemo-la por isso que o conceito de legislação tributária é elástico no CTN (art. 96), compreendendo não apenas as leis, eis que abarca também os decretos e outros atos administrativos e, destarte, conduz parcela da doutrina e da jurisprudência a compactuar com a criação de obrigações acessórias mediante tais instrumentos. Tome-se a legislação referida no parágrafo como sinônimo de lei.

12.4. A conversão da multa em crédito tributário

O § 3º, tão criticável como o § 1º, completa a miranda do fautor do CTN de dar ao crédito das multas o mesmo regime do crédito tributário. O *iter* procedimental da sanção se faz agora necessário. Por primeiro, há o dever de pagar o tributo e de fazer e não fazer determinados atos. O contribuinte não paga o tributo, não pratica ato devido ou viola abstenção obrigatória. Em qualquer dessas circunstâncias, há o cometimento de ilícitos (descumprimento de dever legal ou contratual). É-lhe, então,

aplicada uma multa (sanção pecuniária). Em não sendo paga a multa, o dinheiro dela decorrente “se integra” ao dinheiro decorrente do tributo. É isso o que se quer dizer com a redação do § 3º, predicando uma conversão (absurda) de multa em tributo, seres deonticamente distintos. Tudo para que ao débito dos tributos se ajuntasse o débito das multas fiscais, objetivo pragmático conseguido às expensas de uma péssima redação, incitadora de descaminhos doutrinários. Autores de Direito Tributário, por indução do próprio CTN, chegam a falar em “*tributação penal*” ou “*agravamento penal de alíquotas*”, numa algaravia conceitual inaceitável. Temos como certo que o artigo e os parágrafos ora sob crivo serão alterados para melhor na próxima revisão do CTN.

12.5. O fato gerador da obrigação principal

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

A redação é tautológica. O que se quis dizer foi que o *fato descrito em lei (legalidade)*, contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação (*fato-tipo* ou tipicidade), constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal. Uma vez que dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente. Pelo visto, duas acepções emergem da expressão *fato gerador* utilizada no artigo.

Primus – Fato gerador como *descrição de uma situação jurígena* feita pelo legislador (fato gerador abstrato).

Secundus – Fato gerador como *situação jurígena* que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas (fato gerador concreto).

Essa dupla acepção da expressão “fato gerador” tem levado muitos autores daqui e d’alhores a criticá-la e a propor nomes diversos para identificar as duas realidades, ou seja, o fato gerador como *previsão* (descrição de fato jurígeno) e o fato gerador como fato jurígeno que já se realizou no mundo. Geraldo Ataliba, por todos, no seu pequeno grande livro *Hipótese de Incidência Tributária*, propõe que se chame de

hipótese de incidência o fato gerador descrito nas leis e de *fato imponible* este mesmo fato quando já ocorrido no mundo. Grande é o rol de autores, e variada a terminologia que adotam. Importante é a percepção da questão. De resto, a imprecisão terminológica é praga antiga e universal a assolar a linguagem do objeto, ou seja, a linguagem das leis (objeto de nossos estudos, dos juristas de um modo geral). É rever a lição de Karl Engisch,¹ que anota polissemia também nas consequências normativas:

“Mas há algo que precisamos pôr em destaque antes de prosseguirmos na nossa indagação: é que tanto a hipótese legal como a estatuição (consequência jurídica) são, enquanto elementos de regra jurídica, representadas por conceitos abstratos. Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótase e apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a ‘hipótese legal’ e a ‘consequência jurídica’ (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, *não devem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra*. Para maior clareza, chamamos por isso ‘situação de fato’ ou ‘concreta situação da vida’ à hipótese legal concretizada. Infelizmente, porém, não existe qualquer designação para a consequência jurídica concreta” (grifos nossos).

Tenha-se em mente, agora, não as asserções doutorais, mas o mecanismo jurídico dos fatos geradores ocorrendo a todo instante (a fenomenologia da incidência tributária).

A incidência é dinâmica. O fenômeno se dá como a seguir.

Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo*. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica, como já vimos.

O preceito da norma incide toda vez que a sua hipótese de incidência se realiza no mundo dos fatos fazendo nascer a obrigação. Aqui, já estamos de volta ao conceito de

fato gerador realizado e de deveres tributários concretos.

12.6. O fato gerador da obrigação acessória

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

O artigo não possui densidade. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem “fato gerador”; decorrem de prescrições legislativas imperativas: “emita notas fiscais”, “declare rendas e bens” etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se que o fato gerador da obrigação acessória é “qualquer situação” que, na forma da “legislação aplicável”, impõe a “prática ou abstenção de ato”. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei. Cabe apenas reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material.

12.7. O momento da ocorrência do fato gerador – Situações jurídicas e situações de fato – Fatos geradores “pendentes”

De ver agora a redação do art. 116 e seus incisos.

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Os fatos jurídicos ou geradores de obrigações tributárias podem ser fatos jurídicos já regulados noutro ramo do Direito e podem ser fatos da vida valorados pela lei tributária. No primeiro caso, podemos citar o fato gerador do imposto sobre heranças e doações, com a abertura da sucessão pela morte do *de cujus*, e o instituto da doação, já regulados pelo Direito das sucessões e dos contratos, ou, ainda, o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos a eles relativos, tais como o usufruto e a enfiteuse, matérias fartamente reguladas pelo Direito das coisas. No segundo caso, podemos citar o fato gerador do imposto sobre ganhos de capital, simples fato econômico a que a lei atribui relevância jurídica.

O CTN, ao regular o momento em que se considera ocorrido o fato gerador e pois, nascida a obrigação tributária e seu correlativo crédito, distingue esses dois tipos de fatos jurídicos com o fito de resguardar a prática das condições dos atos jurídicos aderidas a negócios eleitos como geradores de impostos (as condições suspensivas e resolutivas previstas no Código Civil). Diga-se, para logo, que a sede desse assunto reporta-se ao aspecto temporal dos fatos geradores, cuja arquitetura vimos de ver ao tratarmos da norma tributária.

O inciso I diz que se considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Assim sendo, tomando-se por base o exemplo ofertado, desde que a pessoa realize um ganho de capital, seja porque ganhou um prêmio lotérico, seja porque comprou e vendeu ações num só dia (*day trade*) com lucro expressivo, ficará sujeita ao pagamento do imposto, vez que presentes as circunstâncias materiais necessárias à consumação do fato jurídico. A seu turno, o inciso II revela que se o fato jurídico for “situação jurídica”, considera-se ocorrido no momento em que dita situação esteja constituída nos termos do direito aplicável. Em que circunstâncias viabiliza-se o disposto neste inciso? Di-lo o art. 117, que passamos a comentar.

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e

acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Havendo, v.g., um imposto final sobre vendas de mercadorias, tem-se por ocorrido o fato gerador (já que o contrato de venda e compra é situação jurídica) no momento em que ocorre a tradição real ou ficta da coisa vendida. Antes terá havido contrato, acordes as partes quanto à coisa e ao preço (consentimento). Mas o art. 117 vai além. Prevê a possibilidade de fatos geradores que expressem negócios jurídicos (atos jurídicos bilaterais) sujeitados a condições suspensivas ou resolutivas. Diz a cabeça do artigo que os “negócios jurídicos condicionais” reputam-se perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição, desde o momento do seu implemento. Ao revés, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática ou da celebração do negócio.

Cabe agora perguntar o que são condições e como se relacionam com os negócios jurídicos, ou seja, com os contratos, tornando-os condicionais. As respostas estão no “direito aplicável”, i.e., no Código Civil pátrio.

“Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.”

“Art. 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.”

“Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.”

“Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.”

“Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.”

Fácil de ver que o contrato condicional, se a condição for suspensiva, somente se perfaz, torna-se perfeito e acabado, acontece, gerando efeitos jurídicos, se a condição que era incerta se tornar efetiva, certa. Neste momento, o negócio está perfeito, e, neste exato momento, ocorre o fato gerador tributário que tinha por suporte a realização do referido contrato (negócio jurídico). Ao contrário, se a condição é resolutória, o negócio ocorre, e, com ele, o fato gerador. Mais tarde, ocorrente a condição, o negócio se resolve, se desfaz. Mas, para que ocorra o desfazimento, é necessário ter sido feito o negócio. O desfazimento é irrelevante para o Direito Tributário. A condição resolutória, por não impedir o negócio jurídico, não impede, de igual forma, o fato gerador nele substanciado.

Podem, assim, as partes contratar uma compra e venda de imóvel sujeita a condição resolutória. Feito o negócio e logo registrado, dá-se o fato gerador do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato *inter vivos*, pois ocorreu a transmissão da propriedade. Se depois o negócio é desfeito pela ocorrência da condição resolutiva, para o Direito Tributário é irrelevante. O fato gerador já terá ocorrido nos termos do direito aplicável à espécie. Agora, se um negócio de compra e venda de bezerros ou de cereais fica a depender de uma condição suspensiva – evento futuro e incerto –, enquanto esta se não verificar não há negócio jurídico (que se iniciou, é verdade, mas não está perfeito nem acabado). Para tanto, depende de vir a acontecer a condição, por isso mesmo chamada de suspensiva. Um imposto, v.g., sobre vendas não incidiria, pois ainda não haveria fato gerador, já que o negócio jurídico estaria a depender de condição (ainda não ocorrida). Ora, não ocorrida a tradição da coisa móvel, não houve negócio, e fato gerador também não houve. É precisamente esta singular circunstância, aliás, que permite entender o significado do art. 105 do CTN, cuja redação é péssima e imprecisa.

Alude o art. 105 a um “*fato gerador pendente*”, assim entendendo aquele cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116 ora sob comentários. A bem dizer, inexistente fato gerador pendente. O que existe é fato gerador consistente em negócio jurídico sujeito a condição suspensiva. Pendente está o negócio jurídico, e não o fato gerador. Este ocorre ou não. E, portanto, a lei tributária só se aplica mesmo a fatos geradores futuros, pois o tal fato gerador pendente nada mais é do que uma possibilidade jurídica. Na espécie, se a condição jamais ocorrer, nunca haverá negócio jurídico, e, conseqüentemente, inexistirá fato gerador. Admitir a ideia de fato gerador pendente é como aceitar algo que teve início e poderá jamais ter fim. Pendência permanente. A ideia é absurda. Trata-se, apenas, de uma frase tentando dizer que os fatos geradores de impostos montados sobre contratos sujeitos a condições suspensivas somente ocorrem quando as condições se efetivam, tornando os negócios perfeitos e acabados “nos termos do direito aplicável”. Pelo esforço, o redator do CTN merece encômios. Pela redação, cabe-lhe a crítica ora feita, com o respeito de sempre.

A inclusão de um parágrafo no art. 116 teve por escopo alertar para a possibilidade de simulações relativas mediante o abuso das formas de Direito Privado, porquanto somente os fatos geradores que sejam situações jurídicas bilaterais as ensejam, por óbvio: um negócio de cobertura ocultando outro, o real. A novidade promete um processo especial para a desconsideração do negócio dissimulador, já que, como dito pelo grande Ferrara, na dissimulação o tormentoso é a prova. No ponto, sugerimos ao leitor o retorno ao tópico 6.14 do Capítulo VI da Parte II desta obra, onde se quedou aprofundado o estudo sobre o parágrafo único em comento.

12.8. Aos tributos vinculados a atuações estatais não se aplicam as regras dos “negócios sujeitos a condições”

A problemática ora tangida aplica-se tão somente aos fatos geradores dos impostos gerais ou especiais (empréstimos compulsórios). As taxas, as contribuições sinalagmáticas e as contribuições de melhoria, por isso que seus fatos geradores implicam necessariamente atuações do Estado, não se prestam a ser exigidas a partir

de “negócios jurídicos condicionais”, só possíveis entre contratantes. O fato gerador das taxas é a prestação aos contribuintes de serviços de utilidades e de polícia, que sejam específicos e divisíveis, isto é, que possam ser medidos e atribuídos a uma pessoa em particular. O fato gerador das contribuições de melhoria é a realização, pelo Poder Público, de obras de interesse coletivo que causem benefícios ou valorizações em imóveis de proprietários particulares. Em ambos os casos, temos *atos do Estado*, atuações deste, incompatíveis com as condições que aderem aos negócios jurídicos (atos jurídicos bilaterais ou contratos).

12.9. O fato gerador estremando as espécies e subespécies tributárias

Como se deduz, adotada a Teoria Tripartite das espécies tributárias, a obrigação tributária será de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria, de conformidade com o *fato* que estiver descrito na hipótese de incidência da norma de tributação, assim mesmo se este fato for confirmado pela base de cálculo da exação. É que a base de cálculo, além da função quantitativa, possui outra, veritativa ou confirmatória da natureza jurídica do tributo. Se o *fato* escolhido unilateralmente pelo legislador para ser jurígeno-tributário for um *fato* independente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do obrigado ao pagamento, tem-se que o tributo, *independentemente* do nome que tenha e do destino da arrecadação (*acidentalidade*), será um *imposto* ao fundar-se em fato do contribuinte (v.g., ter renda, ser proprietário de veículo automotor, realizar faturamento, adquirir gasolina, tudo nos termos do art. 16 do CTN). Entretanto, se o tributo ostentar como fato gerador uma *atuação do Estado*, específica e divisível, relativamente à pessoa obrigada ao seu pagamento, o tributo será:

- A) taxa de serviço, se o fato jurígeno for a prestação de unidades de serviço público ao contribuinte (art. 77 do CTN);
- B) taxa de polícia, se o fato jurígeno for a efetiva realização de um ato do poder de polícia do Estado – concessão de alvarás, atestados, permissões (art. 77 do CTN);

- C) contribuição de melhoria, se o fato jurígeno for a realização de uma obra pública que repercute no imóvel do contribuinte, beneficiando-o (contribuição de melhoria tipo “custo”), conforme o art. 145, III, da CF;
- D) contribuição especial retributiva, sinalagnática, como, v.g., a previdenciária se o fato gerador for a concessão de benefícios à pessoa do contribuinte e familiares.

12.10. A capacidade contributiva e o princípio da retribuição

A teoria dos impostos, no plano pré-legislativo, assenta-se na capacidade contributiva de cada um. A teoria das taxas e das contribuições de melhoria estriba-se no princípio da retribuição (“toma lá, dá cá”).

Os nomes da exação são desimportantes (sisal, empréstimo compulsório para a capitalização da Eletrobrás, tarifa aduaneira, contribuição para o fundo de garantia por tempo de serviço *et caterva*). São desimportantes também a destinação legal do produto da arrecadação dos tributos e outras características formais (a devolução no empréstimo compulsório e a afetação nos parafiscais).

Ao lume das normas conceituais acima transcritas e das digressões ora feitas, verifica-se que tanto os “empréstimos compulsórios” quanto as “contribuições parafiscais” – nomes de uso vulgar, consagrados pela tradição do jargão justributário – afiguram-se *tributos*. São “prestações pecuniárias” que se tornam “compulsórias” por força de “instituição em lei” (unilateralidade, heteronomia), que não “sancionam” a prática de atos ilícitos (não são multas, sanções pecuniárias) e são “administrativamente cobradas” pelo aparato fiscal-burocrático do Estado.

O *destino da arrecadação* nos empréstimos compulsórios (aplicação específica e posterior devolução) e nas contribuições parafiscais (aplicação em finalidades preestabelecidas) é *irrelevante* para caracterizar-lhes a natureza jurídica específica, ou seja, é irrelevante para indicar se são *impostos* ou *taxas*, porque a natureza específica de um tributo decorre da análise do seu *fato gerador* (ser ou não vinculado a uma atuação estatal), nunca do *seu nome*, a teor do CTN. Equipole afirmar que o legislador constituinte, tendo consagrado a teoria dos fatos geradores vinculados e

não vinculados, fechou-se a outras classificações e os submeteu à legalidade, à anterioridade, à irretroatividade, às normas gerais sobre tributos do Código Tributário Nacional.

Para diferenciar bem os impostos das taxas, a CF contém regra específica. O art 145, § 2º, da CF ostenta redação singela e objetiva, melhor que a da Constituição de 1967, que preceituava não poder a taxa ter base de cálculo idêntica à dos impostos previstos naquela Carta outorgada. Agora, a redação está cientificamente correta: “§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Correta sim, porque coloca a questão em campo abrangente. A taxa (qualquer taxa) não pode ter base de cálculo de imposto *enquanto* espécie. Qual a *ratio* da norma? Sem mais, a onipresente realidade da teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, a permear o sistema tributário da Constituição.

O STF, contudo, anda a estiolar tão importante separação entre tributos de fato gerador vinculado e aqueles de fato gerador não vinculado, permitindo uma atécnica e nada proveitosa combinação entre os institutos. A Súmula Vinculante nº 29 é a prova cabal do que ora dizemos ao revelar de maneira bastante evidente o posicionamento pretoriano; atente-se para o texto do enunciado: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”

12.11. Empréstimos compulsórios e contribuições especiais – Seus fatos geradores

Por último, as temáticas do fato descrito como jurígeno e da base de cálculo, em sua função veritativa, põem na berlinda a questão da natureza jurídica específica das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, que são entes constitucionais. Lê-se no art. 4º do CTN:

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Para saber, então, se algum empréstimo compulsório ou contribuição especial tem natureza de imposto, basta analisar o fato gerador e a base de cálculo adotados em cada caso pelos legisladores. Já se viu que o nome e o destino da arrecadação são irrelevantes. Dita irrelevância fica, no entanto, por aí, ou seja, fica restrita à qualificação ontológica do empréstimo compulsório e da contribuição especial como imposto ou como taxa. Em real verdade, ao lume da experiência brasileira e quiçá internacional, as contribuições especiais se apresentam como *impostos* tão logo procedemos à análise dos fatos jurígenos que lhes são atribuídos pelo legislador. Mas não significa sejam meros equívocos vocabulares. Os empréstimos compulsórios, que são impostos *causais, finalísticos e restituíveis*, e as contribuições especiais (corporativas, interventivas, sociais), que são impostos *afetados a finalidades específicas*, além de se submeterem ao regime jurídico geral dos tributos, possuem regramentos constitucionais e infraconstitucionais próprios. É dizer, existem *regras jurídicas* que lhes são específicas. Vamos fixar somente dois exemplos para ilustrar a assertiva:

- A) para se criar um imposto residual ou uma contribuição social residual, ambos da competência da União Federal, basta a vontade do legislador e a observância do processo legislativo constitucional (lei complementar, proibição de fato gerador idêntico aos já existentes, natureza técnica não cumulativa). Para serem criados empréstimos compulsórios (*rectius*: impostos restituíveis), há que existir causa/finalidade: guerra externa e calamidade pública exaurientes de recursos ou investimento público relevante, doutro modo não financiável. Inexistente a causa, o tributo será inconstitucional;
- B) enquanto os impostos discriminados às pessoas políticas – e a vedação é constitucional – a teor do art. 167, IV, da Constituição Federal não podem ter a receita deles advinda vinculada a órgão, fundo, programa ou despesa, as contribuições especiais (*rectius*: impostos, sejam interventivos, sejam sociais, sejam corporativos) necessariamente são afetadas a fins, fundos e programas específicos. Havendo adestinação ou tredestinação dos recursos,

ocorre a malversação de finalidade, fundamento para a decretação da inconstitucionalidade da cobrança dessas exações.

Os regimes constitucionais diversos são explicáveis. No caso dos impostos gerais, não convém que o Legislativo interfira em seara do Executivo, incumbido de aplicar os recursos tributários provenientes dos impostos, predeterminando sua aplicação nesta ou naquela finalidade. Está conforme a teoria da tripartição dos Poderes e da contenção do Legislativo, cuja função é legislar. No caso das contribuições (*rectius*: impostos finalísticos, especiais), a vinculação da receita decorre dos próprios objetivos do Estado Democrático de Direito. Existem áreas que precisam de fontes fiscais cativas, v.g., a assistência, a saúde, a previdência, a seguridade social, daí a vinculação constitucional das receitas das chamadas contribuições especiais no Direito pátrio. O que se deve ter em mente, contudo, é que os regimes constitucionais dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais, embora importantíssimos e conquanto marcos diretivos do comportamento estatal no tangente à política fiscal, *nada decidem sobre a natureza jurídica específica* dessas exigências tributárias. Saber se são impostos ou taxas (sempre se apresentam como impostos, até pela necessidade de serem produtivos em relação à arrecadação, mínima nas taxas) *depende* exclusivamente da hipótese de incidência e do fato gerador que ostentem a teor do CTN e da própria Constituição de 1988, que adotou a tripartição dos tributos em impostos, taxas e contribuições ao aderir à teoria dos tributos vinculados e não vinculados a atuações estatais para estruturar as técnicas de repartição das competências tributárias das pessoas políticas. Sobre este tema, de ver os nossos Comentários.²

12.12. O Direito Tributário brasileiro e a “interpretação econômica”

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Este artigo é, para os fins a que se propõe, algo imprestável. Com ele, ao tempo em que se fez o CTN, pretendeu-se dar escoras à chamada “interpretação econômica do fato gerador”. A evolução doutrinária e jurisprudencial, contudo, estiolou quase que por completo o seu conteúdo. Ficou solto dentro do sistema do Código. Deve desaparecer na primeira revisão sistemática do CTN, já que em estado de dessuetude. De resto, como poderão não ter validade jurídica os atos praticados pelos contribuintes para a definição legal do fato gerador se os arts. 116 e 117 precedentes dão-nos a exata dimensão da importância desses atos e dos seus efeitos para a efetivação dos *atos jurígenos tributários*? O descompasso é manifesto.

Quando muito – noutra área de considerações – pode-se aproveitar este artigo para desligar o fato gerador dos tributos da teoria das nulidades (art. 166 e seguintes do Código Civil) ou das solenidades e formalismos dos atos jurídicos privados (arts. 107 e 212 do Código Civil). Sabe-se, por exemplo, que a validade do ato jurídico depende de *sujeito capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei*. No entanto, um sujeito falido, com sentença proibindo-o de comerciar por cinco anos, pode, perfeitamente, ao largo das leis civis e comerciais, montar negócio na estrada Belém-Brasília e comerciar (estabelecimento comercial de fato). Deverá pagar ICMS, porque, como já se predicava desde a Roma Antiga, *pecunia non olet*. Não poderá, v.g., demandar a nulidade de seus atos de mercancia para furtar-se ao dever de pagar ICMS. Poderá, pelos seus atos, sujeitar-se, inclusive, à persecução penal mas não se evadirá da obrigação de contribuir. O artigo liga-se a outros de mesma índole, a saber, o art. 109 e o art. 126, ambos do CTN.

Parece-nos oportuno fazer aqui – decerto sem prejuízo do que dissemos nos pontos 6.13 e 6.14 do Capítulo VI da Parte II desta obra, para onde remetemos o leitor – certas observações a respeito das diferenças entre normas antievasivas ou antissimulatórias, que visam a controlar o abuso de formas de Direito Privado pelos contribuintes de forma ilícita, e normas antielisivas, que buscam evitar práticas lícitas.

O art. 116, parágrafo único, é norma antissimulatória genérica, implicando sempre a ilicitude (o contribuinte fraudula ou simula absolutamente ou encobre um negócio real por outro aparente, praticando a chamadas simulação relativa). A regra do art. 116,

parágrafo único, do CTN, permite ao Fisco *desclassificar* as formas simuladas, colocando-lhe os ônus da prova.

Por outro lado, no caso das práticas lícitas visando elidir impostos ou economizar impostos (*tax planning*), são pressupostos:

- a) a existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar;
- b) a possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal;
- c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou.

Nada obstante, para combater a elisão lícita, existem dois métodos:

- a) o método da colmatação legislativa, comum nos países cuja Constituição ou legislação proíbem a analogia. São as *special rules* do Direito inglês. Caso por caso, o legislador vai fechando as brechas. É o caso, ainda, do art. 109 do CTN, que permite ao legislador estender ao negócio ou ato extratípico o regime tributário do regime típico alcançado pela tributação.
- b) O método da desqualificação administrativa, a partir de uma permissão genérica (norma geral antielisiva ou *general rules*). Neste método, o uso da analogia e a prevalência do Estado-Administração são imprescindíveis. A partir de teses como a do Teste de Finalidade Negocial (*Business Purpose Test*), a da Desconsideração da Pessoa Jurídica (*Disregard*), a da fraude à lei ou de abuso de direito, confere-se aos fiscais o poder, independentemente de ser lícita a forma determinativa adotada, de *desqualificar e requalificar* o negócio extratípico e de lhe aplicar a tributação do negócio típico que, subjetivamente, entendem ser devido. Entre nós, os princípios da legalidade, tipicidade e proibição da analogia impedem a norma geral antielisiva.

12.13. O sujeito ativo da obrigação tributária

De ingressar agora no exame do sujeito ativo da obrigação tributária:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

A insuficiência do artigo é gritante. Por primeiro, ignora a diferença entre a *competência para legislar sobre relações jurídico-tributárias e a capacidade para lançar e receber tributos* na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária (que se instaura com a ocorrência do fato gerador a teor do art. 113, § 1º, c/c o art. 139 do CTN). São categorias bem diversas. A competência tributária revela uma aptidão legislativa ou regulamentar (emissão de comandos normativos), insuscetível de delegação. A capacidade tributária, lado outro, desvela *relação jurídica* entre os sujeitos ativos e passivos em cópula obrigacional e pode, a teor do art. 7º do CTN, ser delegada. Obviamente, o ente político investido da competência para legislar pode ser, ao mesmo tempo, o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional. À União, v.g., compete legislar sobre o imposto de renda. A um só tempo ela é o sujeito ativo, o *accipiens* da obrigação tributária típica deste imposto. Todavia, nem sempre é assim. A competência para instituir contribuições sociais previdenciárias é da União Federal, mas a capacidade tributária ativa para exigí-las e recebê-las, antes do advento da Lei nº 11.457/2007 e criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil era da autarquia previdenciária responsável pela seguridade social (o INSS), ente diverso, portanto, do que detém a competência legislativa, do que institui e, por isso, torna *exigíveis* ditas contribuições.

De resto, por serem as contribuições especiais, inclusive as sociais, tributos *finalísticos*, quase sempre atribuídos a *entes paraestatais*, públicos e privados, o desvio das receitas delas advindas para as burras da União caracteriza *desvio de finalidade*, acarretando para o administrador público, autor da tredestinação, o enquadramento em crime de responsabilidade. Não há, necessariamente, identidade entre a *competência* legislativa que institui o tributo e a *capacidade para figurar no polo ativo da relação* (ou obrigação) *tributária*.

Em segundo lugar, muitas vezes pessoas jurídicas de Direito Privado (SESI, SESC, SENAI etc.) e até mesmo pessoas naturais (os titulares de tabelionatos) s apresentam como sujeitos ativos de obrigações tributárias. E, no entanto, não são: (a)

peças jurídicas de Direito Público e, muito menos, (b) titulares da competência para exigir – em sentido legislativo – o cumprimento das obrigações nas quais figuram como sujeitos ativos. Nem se duvide de que o SESI, SESC, SENAI *et cetera* recebem contribuições para emprego no serviço social e de que os tabelionatos cobram emolumentos (taxas) pelos serviços que prestam, embora em nome do Estado. São sujeitos ativos de obrigações tributárias sem serem as peças jurídicas de Direito Público titulares da competência tributária legislativa que tornaram exigíveis os tributos que recebem. Ao que tudo indica, o fator do CTN utilizou a expressão “competência” em sentido lato, significando competência legislativa e, também, competência enquanto capacidade ativa. Mas, ao fechar a capacidade tributária ativa exclusivamente nas peças jurídicas de Direito Público, sem dúvida azequenou o universo dos sujeitos ativos das obrigações que estamos acostumados a ver todos os dias. A realidade briga com a norma, em desfavor desta última – a rigor, o próprio STJ já admitiu em algumas situações que entes privados figurem no polo ativo de obrigações jurídico-tributárias, por exemplo, ao editar a Súmula nº 396: “A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural.”

12.14. Herança de competência tributária

Uma regra de acomodação encarta-se no art. 120 do CTN:

“Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.”

O artigo prevê as hipóteses de *cisão* de peças políticas. Pensamos que se aplica igualmente aos casos de *fusão*, por incorporação. Há conveniência. Até que sobrevenha legislação própria, continuam a aplicar a do ente do qual provieram ou ao qual se juntaram.

12.15. O sujeito passivo da obrigação tributária – Contribuintes e

responsáveis

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Quando o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação ocorre no mundo, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o ente titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado *crédito tributário*, correspondente ao *tributo devido*. O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo. Pelo sistema do CTN, o responsável tributário assume esta condição por dois modos:

- A) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei; e
- B) recebendo *por transferência* o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.

O responsável tributário, pois, o é por *transferência do dever* ou por *substituição da pessoa* que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador. Aqui, mais uma vez, apropósito-se a crítica feita ao Professor Paulo de Barros Carvalho, que não admite na *hipótese de incidência* da norma tributária a autonomia do *aspecto pessoal*. Ora, o fenômeno da *substituição tributária* bem demonstra que a pessoa obrigada a pagar o tributo, por expressa determinação do

comando da norma, é *diferente* da que, na hipótese de incidência dessa mesma norma, pratica o fato eleito como jurígeno (o fato gerador). Então, é absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas também a pessoa envolvida com o fato jurígeno, mormente em se tratando de impostos cujos fatos geradores são fatos atinentes ao estado das pessoas: um ser, estar ou fazer. Há o sujeito, o verbo e o complemento: “*alguém ser proprietário de imóvel rural*”; “*alguém ter renda acima de X em dado exercício*”; “*alguém importar mercadoria*”; “*ser empregador*” etc. Nas taxas e contribuições de melhoria, o fato gerador é sempre uma atuação estatal da União, do Estado ou do Município, ou de suas instrumentalidades. Nem por isso é despidendo o realce do aspecto pessoal. O sujeito passivo é sempre o *destinatário dessas atuações*, seja porque serviços são prestados especificamente à sua pessoa (taxas), seja porque imóvel de sua propriedade obteve benefícios decorrentes de obra pública (contribuição de melhoria), seja porque o Estado promove benefícios em prol de contribuinte (contribuição previdenciária).

Cabe frisar que, nos casos de *responsabilidade tributária por transferência*, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o *dever jurídico*, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de *substituição tributária* a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, *deveria ser o sujeito passivo* (o substituto legal tributário, como diria Hector Villegas, não substitui o contribuinte, mas a pessoa que deveria sê-lo).

O estudo da substituição é normativo, e não econômico. Está na estrutura da norma. Por isso, sem razão Paulo de Barros Carvalho quando, ao propósito da *substituição tributária*, põe-se a criticar³ Rubens Gomes de Sousa. Increpa a visão de Rubens de “*econômica*”. O texto de Barros Carvalho, o damos transcrito:

“Sustentou Rubens Gomes de Sousa que se dava o fenômeno quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma

pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo por outro indireto.”

Em seguida, arremata Barros Carvalho: “Está bem claro que, na hipótese o legislador nada substitui, somente institui.”

Na psique do legislador e na lógica da lei, substitui sim a quem devia ser o sujeito passivo da obrigação, àquele que, para danar Barros Carvalho ao negar a autonomia do aspecto pessoal da hipótese, realizou o fato gerador. O legislador, sabendo que a pessoa envolvida economicamente com o ato ou negócio tributado seria, naturalmente, o sujeito passivo, *o substitui*, instituindo um responsável (o substituto legal tributário). A não ser assim, como explicar o fenômeno da substituição tributária? Não menos do que por isso, o substituto deve estar em relação com o substituído para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser *responsável pelo pagamento de um tributo* (art. 128 do CTN) cujo fato gerador não realizou. Rigorosamente, ele é devedor de tributo por fato de terceiro. Não poderá, pois, sofrer o ônus econômico; basta-lhe o dever jurídico. Se o aspecto material da hipótese de incidência fosse suficiente para indicar o sujeito passivo, estaríamos errados. Como não é, a doutrina contrária é que está, por suposto.

Figuremos a hipótese do frigorífico que é responsável pelo ICMS devido pelos proprietários dos bois que lhe são vendidos. É necessária a *relação econômica* do frigorífico (substituto) com os vendedores do gado (os substituídos). Graças a ela, o frigorífico, em lugar dos vendedores, *paga* o ICMS que seria devido por estes. E c faz obrigado pela lei. *Mas desconta no valor que paga pelos bois* o montante do tributo por ele recolhido em lugar dos substituídos. Recupera, assim, o dinheiro do tributo pelo qual – e por pura conveniência da Administração Fiscal – é responsável por substituição, mas cujo fato gerador não praticou.

12.16. O pretense sujeito passivo da impropriamente chamada obrigação acessória

A disciplina da sujeição passiva prossegue no art. 122 do CTN:

“Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Vimos já que a chamada obrigação acessória não tem conteúdo patrimonial e desnecessita de fato gerador. Existem, em verdade, deveres de fazer e não fazer instituídos imperativamente em lei, em favor da fiscalização. Obviamente, quem deve cumpri-los são os destinatários de tais deveres.

12.17. A importância relativa das convenções particulares em face do dever de contribuir

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

Avelhantado ditado jurídico predica que as convenções particulares valem entre as partes, mas não revogam as leis do Estado. O Direito Tributário – não se pode negar –

insere-se no Direito Público. Em que pese a defesa ferrenha por ele encampada das liberdades e dos direitos fundamentais dos contribuintes, o fato é que o Estado-Fisco garante seus interesses com espreque na lei. O que predica este artigo – com dose adequada de pragmatismo – senão o que se disse nesse exato momento? Expressa ele a ideia de que os particulares podem pactuar o que quiserem, mas que jamais poderão elidir contratualmente o dever de pagar tributos na qualidade de sujeitos passivos diretos ou indiretos.

De resto, não seria possível tratar doutro modo o tema *in examen*, tendo em vista a grande plasticidade que oferecem as formas de Direito Privado. Com efeito, seria impensável, v.g., que o adquirente de um estabelecimento comercial, *ex contractu*, fixasse o seu direito de não responder – enquanto sucessor – pelos débitos fiscais do estabelecimento adquirido. Ora, essa responsabilidade por sucessão é definida pela lei. O art. 123 diz que os particulares não poderão elidi-la mediante convenções particulares. O que ocorre comumente é ficar o responsável que paga dívida alheia

com o direito de regresso, ou seja, com a titularidade jurídica de haver de volta do sucedido o valor que despendeu em prol deste.

12.18. A solidariedade obrigacional passiva

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Segundo o Código Civil, há solidariedade quando na mesma obrigação concorrem mais de um credor ou mais de um devedor, cada um com direito à dívida toda ou obrigação em relação a ela (art. 264).

Em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora estamos a esquadriñar –, os devedores respondem, cada qual, pela dívida toda. O credor tem o direito de escolher e de exigir de dado devedor a dívida toda, salvo se houver benefício de ordem (*totum et totaliter*). Em Direito Tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são coproprietários *pro indiviso* de um trato de terra. Todos são, naturalmente, codevedores solidários do imposto territorial rural (ITR). O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muitas vezes implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas.

O parágrafo único baniu do Código Tributário Nacional o instituto civil de benefício de ordem, mediante o qual um codevedor tem o direito de requerer sejam executados, em primeiro lugar, os bens do chamado devedor principal; os seus bens somente serão executados se, para saldar a dívida, são inexistentes ou insuficientes os bens do principal devedor. Pelo sistema do CTN, o Fisco escolhe o devedor mais solvente a seu bel-prazer e conveniência. O benefício de ordem, pois, inexistente. A

satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes.

12.19. Os efeitos da solidariedade em matéria fiscal

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.”

Um dos defeitos do CTN é o de sempre utilizar a ressalva da lei ordinária. Aqui no art. 125, diz-se: “*Salvo disposição de lei em contrário...*” É como se o enunciado do artigo somente valesse na ausência de disposição em contrário, fixada em lei federal, estadual ou municipal. No fundo, o CTN é *lex legum* ou lei sobre como fazer leis, e essas ressalvas são impertinentes. Trazem a datação de um tempo em que ainda se temia a centralização, por força da Constituição de 1946, altamente descentralizadora. A federação fiscal impunha-se. O CTN não é, de modo algum, texto supletivo senão que dirigente, fundante, uniformizador.

O art. 125 enuncia os efeitos da solidariedade de forma lógica, calcado na experiência civilista, muito versada na prática das obrigações. Os efeitos da solidariedade são os costumeiros: (a) o pagamento por um dos obrigados aproveita aos demais; (b) a isenção ou remissão do crédito exonera todos os obrigados, salvo se concedida em caráter personalíssimo. A isenção impede a ocorrência do fato gerador e do correlativo e congênito crédito tributário. A remissão dispensa o pagamento do crédito à conta dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Vejamos um exemplo. Vários irmãos são sócios de um estabelecimento rural. Devem pagar o ITR. Um deles, dono sozinho de casa comercial à beira de um rio, tem-na totalmente inundada com perda total do estoque. Lei federal isenta os estabelecimentos e respectivos sócios da região ribeirinha de pagar os impostos da União nos próximos

12 meses (isenção) e dispensa o pagamento dos créditos tributários existentes à data da lei beneficiadora (remissão). A intenção, por suposto, é ajudar os flagelados. Pois bem. Como o ITR é um imposto federal, atinge esse irmão que é proprietário da casa comercial inundada. Ele não pagará o ITR, eis que excluído pessoalmente do polo passivo obrigacional dos impostos federais. Não obstante, os seus irmãos continuam obrigados pelo saldo do ITR a ser pago. Quanto a eles, há solidariedade e obrigação. A isenção e a remissão foram dadas em caráter pessoal. A divisão da obrigação só ocorre para acomodar a saída do devedor remido ou isento; (c) se há interrupção da prescrição a favor ou contra um dos obrigados, esta favorece ou prejudica os demais devedores solidários; obviamente, dada a unidade do vínculo de solidariedade jurídica.

12.20. Interpretação econômica ou pragmatismo fiscal?

O Direito Tributário brasileiro reconhece certas necessidades do sujeito ativo da obrigação tributária, mas não consagra a chamada interpretação econômica.

“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

Este artigo do CTN tem causado muitas discepções entre os estudiosos. Querem alguns que a sua redação, com realce para os incisos, consagre a “interpretação econômica” dos fatos geradores. Outros tantos – é nesse grupo que nos enfileiramos – entendem que os dispositivos são apenas pragmáticos, não tendo o alcance que lhes querem atribuir os desavisados, que daninha até mais não poder é a chamada “interpretação econômica”.

Há que atentar, isto sim, para a praticidade das disposições do art. 126. O ato

jurídico, como regido no Código Civil, exige sujeito capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Faltando quaisquer desses requisitos, o ato não produz efeitos jurídicos. Dá-se que, em matéria tributária, ocorrem certas especificidades a exigir temperamentos na teoria dos atos jurídicos. É ver, por exemplo, o caso do falido proibido de comerciar (sujeito incapaz) que se dá ao comércio, em lugar remoto, mesmo não podendo fazê-lo. É lógico que fica sujeito a persecução penal. Pode até ser acionado por outro particular que demande a nulidade de algum negócio entre eles, mas jamais poderá alegar que os seus atos de mercancia e os lucros obtidos não se devem sujeitar ao ICMS e ao imposto de renda. Houve fatos geradores – no caso do ICMS, operações relativas a circulação de mercadorias e, no caso de imposto de renda, lucros advindos da atividade comercial. Ilícito terá sido o exercício do comércio, não os fatos geradores de obrigações tributárias. O autor do ilícito, para os fins da persecução penal e dos seus reflexos no Direito Privado, distingue-se do autor dos fatos geradores tributários.

Por isso, o inciso I dispõe que a capacidade passiva (aptidão para ser sujeito passivo de relações jurídicas tributárias) independe da capacidade civil das pessoas naturais, e o inciso II arremata que é irrelevante – para os fins da tributação – achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais ou da administração direta de seus bens ou negócios. Quanto às pessoas jurídicas, basta se apresentarem como uma unidade econômica ou profissional, independentemente da forma societária e da constituição jurídica exigida pelas leis civis e empresariais.

De ver, porém, que o artigo dispõe sobre exceções, casos extremos, situações que exigem regulação, sob pena de recaírem no vazio em termos de legislação tributária, obrigando à resolução dos casos a partir de princípios e institutos ortodoxos do Direito (nem sempre adequados ao colorido inusitado das situações fiscais). Ao cabo, como relembra Amílcar de Araújo Falcão, os fatos geradores dos impostos são fatos econômicos reveladores de capacidade contributiva, aos quais a lei atribuiu relevância jurídica para o fim de instaurarem obrigações fiscais.

Veja-se que o Direito Tributário não despreza – tirantes as patologias fiscais exigentes de tratamentos que excluem as normas e princípios de Direito Privado – os

institutos e formas do Direito Civil e do Direito Empresarial. Exemplos, temos vários. De sublinhar apenas dois, sobretudo representativos. O art. 134, VII, diz que somente no caso de sociedades de pessoas os sócios são responsáveis pelas dívidas da pessoa jurídica. Respeita-se, assim, a forma societária. Nas sociedades ditas de capital, as anônimas, v.g., bem como nas mistas, caso das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, os sócios só respondem se forem diretores, gerentes ou representantes e tiverem agido com infração de lei, contrato ou estatuto social. Prevalece o brocardo latino *societas distat a singulis*, quer no Direito societário, quer no Direito Tributário. E o art. 117 prestigia a teoria das condições dos atos jurídicos para dizer que o fato gerador, sendo negócio jurídico sujeitado a condição suspensiva, somente ocorre após o implemento da condição, quando então o ato jurídico bilateral estará perfeito e acabado. Demonstrando, ademais, respeito pelos institutos de Direito Privado, o CTN prevê a responsabilidade dos representantes legais dos incapazes: os pais pelos filhos menores, os curadores pelos curatelados, os tutores pelos tutelados etc. Compreenda-se, assim, a excepcionalidade do art. 126.

12.21. A tributação dos atos ilícitos

Cabe exemplificar com o caso real de Ramon Delgado, argentino de nascimento e de cartório, guapo senhor que se dizia psicanalista (e o era, por autodidatismo). Nesta condição montou consultório, atendeu por anos a uma seleta clientela, principalmente de mulheres. Descoberto o fato de que não era formado aqui ou alhures e de que, pois, exercia ilegalmente a clínica, sobre ele desabou a repressão penal. Mas o ISS pelo exercício de serviço tributado e o IR pela receita auferida tiveram que ser pagos. Para casos tais é que serve o art. 126 ora em comentário. Seria justo que os psicanalistas de ofício e diploma pagassem os tributos, e o exercente ilegal da profissão deles escapasse, arguindo as suas irregularidades? Evidentemente não se trata da tributação dos atos ilícitos tipificados como delituosos, já que o fato gerador dos tributos é sempre um fato lícito. A questão se resolve da seguinte maneira:

- A) são tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente;
- B) não podem ser tributados os fatos ilícitos, como por exemplo o rufianismo, o

jogo do bicho ou o tráfico de drogas.

12.22. O domicílio em matéria fiscal

No Direito Tributário brasileiro, nada é mais elástico que a disciplina do domicílio.

“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”

O domicílio é importante para fixar o local do recebimento e quem deve fazer o pagamento, deduzindo-se do inadimplemento da obrigação se a mora é do credor ou do devedor. Costuma-se dizer que o pagamento é *querable* ou *portable*, segundo caiba ao credor ir receber no domicílio do devedor ou ao devedor ir pagar no domicílio do credor. Em Direito Tributário o domicílio, em regra, é o da eleição. Há, contudo, exceções. Em sede de ICMS, que é estadual, cada estabelecimento é um “contribuinte” obrigatório. O seu domicílio é local. No imposto de renda das pessoas jurídicas, exação federal – pouco importando a existência de diversos

estabelecimentos –, o domicílio do contribuinte é o da sua sede. O art. 127 oferece um leque dilargado de opções e de critérios aos legisladores dos diversos tributos para que fixem os domicílios tributários.

As pessoas naturais são domiciliadas em suas habituais residências ou, subsidiariamente, no local habitual de suas atividades. As pessoas jurídicas de Direito Privado têm domicílio em suas respectivas sedes ou, relativamente a atos ou fatos que dão origem às obrigações tributárias, o de cada estabelecimento de *per se*. As pessoas jurídicas de Direito Público têm domicílio em qualquer de suas repartições no território do ente tributante. Há ainda a regra do lugar da situação dos bens, variante do aforismo *forum rei sitae*, quando o tributo recai sobre bens imóveis, e a regra do lugar dos fatos e dos atos (*loci*). E dá-se ao administrador o poder-dever de recusar a eleição de domicílio de difícil acesso em favor da fiscalização e da arrecadação tributária.

Vale dizer que a possibilidade de o contribuinte escolher seu domicílio tributário dá azo a mais uma faceta da guerra fiscal entre os entes federados, agora no tocante ao IPVA. Com efeito, é prática bastante comum o indivíduo que, possuindo residências em dois Estados da federação – por exemplo, em Minas Gerais, onde mora e trabalha ao longo do ano, e no Espírito Santo, onde aproveita feriados e as férias de verão –, licencia, ou seja, emplaca seu veículo junto àquele ente que exige a menor alíquota do imposto sobre automóveis. Devemos, contudo, nos perguntar: é legítima, nesse caso, a atuação do contribuinte? Cuida-se realmente de mero planejamento tributário? Ora, é isso afinal o que irá decidir o STF na apreciação do RE nº 1.016.605/MG, Rel Ministro Marco Aurélio, cuja repercussão geral (Tema nº 708) foi reconhecida nestes termos: “Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo”.

Hodiernamente, com os progressos da informática, cabe ao contribuinte – é a regra geral – pagar na rede bancária, no prazo azado, os tributos devidos, mesmo quando tenham sido emitidos lançamentos *ex officio*, e a mora é apurada em relação ao tempo. O domicílio tem ainda importância para a comunicação fiscal e os

trabalhos de fiscalização. Adicionalmente, *serve para fixar e para dirimir conflitos de competência*, tendo em vista o pacto federativo e a divisão territorial do país em Municípios. É que, muita vez, o estabelecimento tem sede em *Alfa*, mas pratica fatos tributáveis em *Beta*, e assim por diante. Pode-se dizer que as leis ordinárias em tema de domicílio são as verdadeiramente importantes. Nessa matéria, o CTN é catálogo informativo e licenciador, não mais do que isso.

Importante mencionar, finalmente, a Súmula nº 435 do STJ, com o seguinte teor: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

12.23. Sujeição passiva direta e indireta – Substituição tributária

Agora vem a pelo tratar de assunto da mais alta relevância.

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

O art. 128 reporta-se aos dois tipos de responsabilidade conhecidos pelo CTN:

- A) a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio (chamada responsabilidade por transferência noticiada por Rubens Gomes de Sousa);
- B) a responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém com o substituído relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição.

Tirante uma única hipótese regida pelo CTN, como veremos adiante, a responsabilidade por substituição é mais encontrada nas leis federais, estaduais e municipais, observados os requisitos do art. 128 do CTN. Ao revés, as diversas

modalidades de responsabilidade por transferência encontram no CTN descrição mais minudente, merecendo todo um capítulo do Código.

O art. 128, quando cuida da responsabilidade por substituição, põe requisitos inarredáveis, os quais devem ser necessariamente observados pelos legisladores das três ordens de governo que convivem na Federação brasileira. Tratemos o tema, entretanto, com a minúcia e a profundidade que lhe são devidas.

É preciso distinguir bem os casos de *responsabilidade direta e indireta*, que Rubens Gomes de Sousa propagou em toda a doutrina pátria. O notável mestre de todos os tributaristas brasileiros, cuja memória cultuamos com respeito e admiração, dividia as hipóteses de “*sujeição passiva indireta*”, em tema de tributação, em duas chaves. Dizia o mestre: a *transferência* “ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, *em virtude de um fato posterior*, transfere-se para outra pessoa diferente...”. E a *substituição* “ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso é *a própria lei que substitui* o sujeito passivo direto por outro indireto.”⁴

Em termos de *proposição jurídica*, temos o desenho que se segue.

NORMA	
Hipótese de incidência tendo no aspecto pessoal Alfeu Cimento de Cal Ltda.	Consequência jurídica tendo por sujeito passivo Betoneiras Mix

De ver, e isso é fundamental, que na *substituição* a pessoa designada na lei como “realizadora” da hipótese de incidência (fato gerador) é *diversa* da que, na consequência da norma, aparece designada como *sujeito passivo da obrigação*. Então, juridicamente, *B é sujeito passivo direto*. Ele não paga dívida alheia. Paga dívida própria. Apenas não realizou o *fato gerador*. Todavia, ninguém antes dele esteve jamais na condição de sujeito passivo. E todo substituto pressupõe um

substituído. Dita substituição decorreria de um raciocínio jurídico, qual seja: quem realiza o fato gerador é que *deve pagar* o tributo. A substituição seria, assim, em nome da praticidade. Rubens decalca a tese com muita clareza: “O tributo *deve ser cobrado* da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que *dá origem* à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que *tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado*... Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta”.⁵

Paulo de Barros Carvalho, ao negar na hipótese da norma o aspecto pessoal, não pôde compreender Rubens Gomes de Sousa. Nós, ao revés, operamos uma alteração no entendimento da “sujeição passiva indireta” tributária, vincando a ideia de que a *substituição tributária* não implica, em momento algum, *substituição de sujeitos passivos*, categoria estritamente jurídica, mas a substituição de pessoas que *deveriam ser*, isto sim, diretamente, sujeitos passivos, pela simples razão de, economicamente, estarem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigiando o princípio da capacidade contributiva.

Casos de transferência de responsabilidade:

I – “A” pratica o fato gerador e deve pagar o imposto;

II – em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento ou insolvência etc.), a lei determina que a um terceiro seja *transferido* o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de “B”, torna-se *ex lege responsável pelo tributo*, originariamente devido por “A”. Dá-se uma alteração na consequência da norma jurídica no plano do sujeito passivo. O responsável *sub-roga-se* na obrigação.

Casos de substituição:

I – “A” pratica o fato gerador, e “B”, por isso, deve pagar o tributo;

II – inexistente sub-rogação. A norma não é alterada. A lei prevê desde logo que, se

“A” pratica um fato jurígeno, “B” deve pagar. Em termos jurídicos, não há transferência de dever entre sujeitos passivos.

Tanto a *substituição* quanto a *transferência* são admitidas pela doutrina. Obras de renomados tributaristas daqui e de alhures comprovam a assertiva.⁶ Inobstante, segundo cremos, apenas nos casos de transferência com alteração de obrigados dá-se a sujeição passiva indireta. Somente nestes casos paga-se dívida alheia.

O legislador pode, sob condicionantes, escolher o substituto jurídico daquele que *deveria*, pela lógica e por motivos econômicos (capacidade contributiva), ser o sujeito passivo da obrigação (por ter praticado o fato gerador). Entretanto, nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. A substituição só pode ser vista economicamente e, nesse plano, é desnublidamente visível, iluminando a instância jurídica.

Mais uma vez, insistimos em que só o *aspecto material* da hipótese de incidência não é suficiente para *indicar* quem é o sujeito passivo da obrigação tributária (sujeito passivo *de jure* nomeado pela lei, partícipe da obrigação).

12.24. Responsabilidade tributária por transferência e por substituição

O CTN, no art. 121, parágrafo único (alhures transcrito), não distingue o sujeito passivo por transferência do sujeito passivo por substituição. Dita divisão é doutrinária. O CTN distingue apenas o contribuinte e o responsável.

Logo mais à frente, o CTN, no Título II, Capítulo V, versa sobre a *responsabilidade tributária* em quatro seções:

Seção I – Disposição geral – art. 128.

Seção II – Responsabilidade dos sucessores – arts. 129 a 133.

Seção III – Responsabilidade de terceiros – arts. 134 e 135.

Seção IV – Responsabilidade por infrações – arts. 136 a 138.

Na sistemática do Digesto Tributário, o termo *responsabilidade* abarca as

hipóteses de *transferência* e *substituição*, sujeitadas a idênticos critérios de permissividade jurídica.

A primeira conclusão a tirar é a de que o CTN não esgotou o assunto. Os artigos 129 a 138 tratam dos grupos mais importantes da responsabilidade por transferência (sucessão, terceiros etc.). As palavras inaugurais do art. 128 – “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir...” – evidenciam que outras espécies, principalmente as de *substituição*, podem ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas da Federação. A lei a que se refere o CTN no art. 128 será federal, estadual ou municipal, conforme seja o caso e o interesse.

Aliás, nenhum artigo do CTN se presta tanto como este ao conceito de *lex legum*, ou lei sobre como fazer leis, como dizia Pontes de Miranda. Com efeito, pode o legislador ordinário estabelecer casos de responsabilidade por substituição, desde que observados os preceitos condicionantes do art. 128:

- A) que a responsabilidade decorra de lei (lei estrita);
- B) que seja expressa;
- C) que envolva pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurígeno do substituído (liame jurídico ou econômico).

A observância da condicionante referida na letra “c” leva-nos diretamente para o campo do princípio da capacidade contributiva. Por qual razão teria o legislador do Código Tributário Nacional inserido tal disposição no Digesto?

A indagação é profundamente ética sobre ser jurídica.

No anteprojeto do Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Sousa, a questão estava posta no art. 163:

“Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste.”

Na Comissão do IBDF, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje ABD (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração do notável tributarista carioca, Dr. Gilberto de Ulhôa Canto,⁷ foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que “como está redigido não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a *qualquer terceiro sem nenhuma justificativa*, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: ‘... Desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação.’”

Ora, com exigir a vinculação do responsável ao fato gerador, Gilberto de Ulhôa Canto, bem interpretando a cultura justributária – e sua sugestão foi aceita e aprovada por unanimidade –, quis assegurar ao responsável a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar-se do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei em benefício do Fisco.

A emenda proposta, adiante-se, foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Osvaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de “terceira pessoa vinculada *de fato* ou *de direito* ao respectivo fato gerador”.

A redação atual do CTN – compare-se – incorpora os escrúpulos da doutrina expressados na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer, a “vinculação ao fato gerador”, no que tange ao responsável, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário.

De um lado, asseguram-se ao Fisco, ao Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque em seu patrimônio econômico e jurídico.

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o *legislador*. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.

A capacidade contributiva que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato

gerador, e não a do substituto. Aqui está o coração do problema.

Ruy Barbosa Nogueira, reportando-se ao termo *Zurechnung* utilizado por Hensel (e pela literatura tributária tedesca) e traduzindo-o para o vernáculo pela palavra *atributividade*, leciona com propriedade:⁸

“Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão ou necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável *ao fato econômico tributado*, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao fisco, mais ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de justiça tributária, segundo o qual se deve atingir a *capacidade econômica* do contribuinte – capacidade contributiva.”

No mesmo sentido, a doutrina pátria. Entre nós, Alfredo Augusto Becker,⁹ original pensador, renovador dos estudos tributários no Brasil, com sua linguagem peculiar, ensina:

“Existe substituto legal tributário toda vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em *substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo*.”

Notável como Becker demonstra o “aspecto econômico” da substituição tributária, versando o princípio da capacidade contributiva sem descurar do valor *justiça*.

A possibilidade de o substituto recuperar o ônus que lhe é imposto é estudada na *teoria do regresso*, conhecida tanto no Direito Privado como no Direito Público. Na área do Direito Tributário, o *direito de regresso* comporta inúmeras diferenças terminológicas. Cada autor elege denominações próprias que não vem ao caso descalvar nem citar, pois seria lance de pura erudição. É preferível apenas mencioná-las e sistematizar o assunto para melhor compreendê-lo.

Na doutrina europeia, avultam as classificações: “regresso tributário interno” e “regresso tributário externo”, “regresso tributário” e “regresso civil”. A. D. Giannini fala em regresso *in sensu lato*, compreendendo o processo de repercussão, e *regresso in sensu proprio*, regulado pelo Direito Civil. Há referências a uma translação

manifesta e a outra, esta “oculta”, e assim por diante.

Pensamos que, em tema de *substituição tributária*, não se deve cogitar da chamada sub-rogação legal do art. 346 do Código Civil, pressuposto da ação de ressarcimento, ou para efeito de direito de retenção.

“Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor:

[...]

III – do terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte.”

O substituto não paga dívida de outrem. Paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo (embora o substituído é quem *devesse* ser sujeito passivo).

O regresso é econômico e deve dar-se de imediato (o laticinista pagando ao produtor de leite o preço do mesmo diminuído do imposto que pagará como substituto, só para exemplificar). O tema é tributário. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação.

Por isso mesmo é que se exigiu *a vinculação do substituto ao fato gerador* (art. 128 do CTN). Se assim não fosse, tal ligame não teria efeitos práticos, nem precisaria ser cogitado, já que a solução do assunto já se encontraria regulada no Código Civil...

A exigência promana do princípio da capacidade contributiva, explícita no sistema jurídico nacional e, aqui e acolá, nas dobras da legislação: na isenção do mínimo vital no imposto de renda, na seletividade do IPI, nas isenções do ITBI e dos impostos prediais, na remissão em razão de calamidade pública.

Noutro giro, diante de cada caso concreto de substituição tributária, mormente na área do ICMS, a jurisprudência deveria, a nosso ver, preocupar-se fundamentalmente com esta questão: verificar se o *substituto* tem condições efetivas, através do mecanismo dos negócios, de *se ressarcir* financeiramente do ônus tributário.

12.25. O substituto tributário como sujeito passivo direto

De notar que o ICMS é imposto geneticamente derivado da família dos impostos

sobre a renda gasta. Significa que é o consumidor final que deve suportá-lo. A capacidade contributiva visada é a dele. Os agentes econômicos apenas antecipam o pagamento sobre o valor que adicionam aos bens e o repassam. Por isso cada agente só deve ser responsável pelo imposto incidente sobre valor por ele agregado.

Agora cabe enfocar outro ângulo da questão.

O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da “substituição” começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade).

Por isso mesmo, Victor Uckmar chama o substituto de *representante ex lege*, e Zelmo Denari¹⁰ considera que a sujeição *passiva direta* engloba a figura do *contribuinte* e a do *substituto*, enquanto a sujeição passiva indireta congloba o *responsável* e o *sucessor, inter vivos* ou *causa mortis*.

Pensamos que o problema, tirantes as denominações legais em voga e a própria terminologia do CTN, poderia ser extremamente simplificado se considerássemos a questão à luz da teoria da norma jurídica e de sua técnica de *imputação* (o próprio do Direito é ser uma técnica que imputa a determinados fatos precisas consequências).

Melhor seria chamá-lo de “destinatário legal tributário” para estremá-lo do “contribuinte” e considerar ambos “sujeitos passivos diretos”. Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

- A) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria *por fato gerador próprio* e
- B) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria *por fato gerador alheio* (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de *recuperar*, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a *lei lhe imputou diretamente* através da criação do *vinculum juris* obrigacional.

Este tipo de situação, como visto na parte em que tratamos dos aspectos da hipótese de incidência das normas tributárias, é possível em virtude de *variação no âmbito de validade pessoal da hipótese de incidência da norma*, em que pese a

opinião de Barros Carvalho.

12.26. A responsabilidade tributária na terminologia do CTN – Falta de precisão conceitual

O nosso Direito (CTN), contudo, *igualava o substituto*, ou seja, o sujeito passivo direto por fato gerador alheio, aos demais “responsáveis por transferência” (art. 128 do Digesto Tributário). A falta de técnica provoca uma enorme confusão na doutrina e na jurisprudência. Está claro que o sujeito passivo direto por *fato gerador alheio* ostenta um *status* jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de *tributo alheio*. No caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo *de outrem*. Ocorre, assim, que a lei transfere preexistente obrigação em razão de fatos diversos (cláusulas legais de sub-rogação passiva). Dá-se uma sucessão, *mortis causa* ou *inter vivos*, decreta-se uma falência, obrigando a massa falida, imputa-se ao tutor, curador, tabelião, pai, representante legal, *em caso de omissão*, o dever de pagar tributo alheio (do tutelado, curatelado, filho ou representado). Em todas estas hipóteses, existem duas normas jurídicas *sucessivas*.

NORMA A		NORMA B	
Hipótese	Consequência	Hipótese	Consequência
“A” pratica o fato gerador	“A” é sujeito passivo	Em virtude de um fato previsto em lei, “A” fica desobrigado total ou parcialmente	“B” fica responsável pelo tributo de “A”

TRANSFERÊNCIA DE DEVER TRIBUTÁRIO DE “A” PARA “B”

A sujeição passiva indireta ou, o que dá na mesma, as modalidades de transferência de responsabilidade no Direito Tributário brasileiro são por demais conhecidas e estão sistematizadas como transferências ou sub-rogações passivas de

obrigação de dar (CTN, arts. 129 a 135). Vejamos a seguir.

1. Sucessão *causa mortis* – o espólio e os herdeiros respondem pelo *de cuius*.
2. Sucessão *inter vivos* – respondem por “transferência do dever tributário”:
 - 2.1. o sucessor na aquisição imobiliária;
 - 2.2. a pessoa jurídica adquirente de outra;
 - 2.3. a pessoa jurídica que surge em razão de fusão, cisão, incorporação ou transformação;
 - 2.4. a massa falida;
 - 2.5. o acervo na Recuperação Judicial.
3. Responsabilidade legal *stricto sensu*, em caso de *mala fides*, omissão, inadimplemento:
 - 3.1. o pai, pelos filhos menores;
 - 3.2. os tutores e curadores, pelos tutelados e curatelados;
 - 3.3. o Administrador Judicial;
 - 3.4. os tabeliães e demais oficiais, pelos atos praticados perante eles, jurígenos, propiciadores de inadimplemento;
 - 3.5. o inventariante, pelo espólio;
 - 3.6. os sócios, na liquidação de sociedades de pessoas;
 - 3.7. os administradores de bens de terceiros, em lugar destes;
 - 3.8. os mandatários, pelos mandantes; os prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado quando tenham agido com *abuso de poder* ou infração de contrato social, estatuto ou lei.

Bem lançada a crítica de Johnson Barbosa Nogueira, professor da Universidade Federal da Bahia e procurador do mesmo Estado:¹¹

“A introdução acrítica de certas noções dogmatizadas a respeito do substituto tributário, por força principalmente do prestígio da doutrina italiana, permitiu que se aceitassem, sem maior indagação sobre a natureza jurídica da substituição tributária,

certos equívocos em sede doutrinária, já agora a grassar no direito positivo.

O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores. Deste modo, o substituto estaria previsto no art. 121, parágrafo único, II, como um tipo de responsável.

O segundo desses desvios é representado pela concepção da tributação na fonte como exemplo típico de substituição tributária. Na verdade, se fosse melhor analisada nossa tributação do imposto de renda na fonte, verificaríamos que o tributo sempre foi retido e recolhido em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer). Só mais recentemente, na área da tributação dos rendimentos auferidos por estrangeiro, é que se vem utilizando a figura do contribuinte substituto do imposto de renda.

O terceiro erro consiste em atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto. Apesar de ser pacífica a noção de que não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado, contraditoriamente se afirma que o substituído responde em caso de não cumprimento da obrigação tributária por parte do substituto. O mais pasmante é que a legislação do ICM na totalidade, talvez, dos Estados, vem estatuinto esta responsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo. Ora, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade. Assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária. Este vexo parece decorrer da redução a certos casos de tributação na fonte, em que a figura do contribuinte não desaparece, como exemplo de substituição tributária.”

TIPOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA
(POR FATO GERADOR PRÓPRIO OU DE TERCEIRO):

1º tipo	HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA

	"A" pratica o fato gerador	A lei manda "A" pagar
2º tipo	HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA
	"A" pratica o fato gerador	A lei determina a "B" pagar o tributo sem nunca ter atribuído a "A" o dever de pagá-lo

Ora, se assim é, tanto o “contribuinte” quanto o “substituto” são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da *substituição*, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência.

Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva direta dita por substituição). Todos os responsáveis – na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de pagar tributo que, originariamente, por força de lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina sujeição passiva por *transferência* (por isso que se dá uma “transferência” de responsabilidade).

12.27. A questão da transferência das multas aos responsáveis

O nascimento da obrigação de pagar um tributo é consequência da realização concreta, no mundo fenomênico, de fato, estado de fato ou “espécie de fato” que a lei antes descreveu hipoteticamente.

A obrigação de pagar tributo, que é *ex lege*, nasce para ser cumprida. Todavia, existe sempre a alternativa de seu adimplemento ou de sua violação. Desde o momento em que o obrigado não cumpre a obrigação, está configurado o *fato ilícito* que consta da estrutura de outra norma legal como hipótese ou fato-tipo. A consequência é a sanção; a *multa* no Direito Tributário.

Problema relevantíssimo na área da responsabilidade tributária é a questão de se

saber se as multas fiscais, à semelhança da obrigação tributária, *podem* ser transferidas aos sujeitos passivos indiretos. É indagação que se resolve pelo exame de cada legislação, não comportando solução uniforme. Diferente é a pergunta sobre se as multas *devem* ou não ser transferidas aos sujeitos passivos indiretos. Posta assim a questão, é possível ao estudioso expender a sua opinião doutrinária.

Iniciamos pelos casos de sucessão *causa mortis* e *inter vivos*, fazendo um escolástico *distínguo*. Achamos que, no caso de sucessão *mortis causa*, as multas fiscais não devem ser transferidas ao espólio ou aos sucessores. O Fisco não deve prejudicar os herdeiros. Deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Também aqui, e a proposição é axiológica, a penalidade não deve passar da pessoa do infrator. O mesmo raciocínio dedicamos à sucessão falimentar. Se toda multa é punitiva, e se a empresa infratora quebra, não deve o Fisco prejudicar a massa, punindo-a em prol da Fazenda e em detrimento da comunidade de credores.

Na hipótese da sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), entendemos que não há cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, *inexiste sucessão real*, mas apenas *legal*. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra roupagem institucional. Portanto, a multa fiscal *não se transfere*, simplesmente *continua a integrar o passivo* da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o “sucessor” – um subrogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades adquiridas, divididas, incorporadas, fusionadas ou transformadas – naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas.

Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização

legítima das “formas” de Direito societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais. Ora, o Direito Tributário, na espécie, encontra escora no axioma *societas distat a singulis*, preferindo-o ao formalismo jurídico. Importa-lhe mais conferir o ativo e o passivo da pessoa sucedida para verificar se entre as contas de débito existem multas fiscais passíveis de serem assumidas pelos “sucessores”. Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: *a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa)*. Insistimos em que as nossas razões são axiológicas. É dizer, fundam-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada têm a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal.

Não faz sentido apurar-se infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração sob a direção de outras pessoas naturais. Esta regra só *não* deve prevalecer nas hipóteses de sucessão por alteração do tipo societário (aqui muda apenas a “roupa” societal). Afinal, para ocorrer a sucessão empresarial, os Fiscos são consultados, e são exigidas dezenas de certidões negativas.

Na sucessão imobiliária – tributos sobre direito de propriedade ou posse de imóveis, que muitos pensam, com erronia, tratar-se de impostos reais, quando, em verdade, todos os impostos são juridicamente pessoais –, opinamos pela inaceitabilidade da transferência das multas fiscais. Os sistemas de transmissão de bens imóveis são públicos: pode o Estado exigir a quitação dos tributos e multas antes de cancelar a transmissão do direito à propriedade imóvel. Se não o faz em tempo oportuno, não vemos como imputar ao sucessor o dever de pagar multa por infração antiga cometida pelo sucedido (o antigo *dominus*). Ademais, nesses casos, o tabelião, o notário, torna-se responsável pela multa não cobrada, salvo a hipótese de estar a relação jurídica *sub judice*, já que o direito de litigar não pode ser prejudicado, obliterado.

Enquanto não houver a transcrição do título aquisitivo do domínio no registro próprio, juridicamente não existe transmissão de domínio da coisa imóvel, e, pois, sucessão tampouco existirá, salvo a exceção que vimos apontando da promessa de

venda irretratável e irrevogável devidamente averbada no Registro. Tal ocorrendo, a multa, comprovada a infração, é imputável ao *dominus* e passa a gravar o direito de propriedade. Em consequência, no momento da transmissão constará o ônus e haverá de ser removido pelo pagamento.

Em nosso sentir, pois, não há que se falar em transferência ao sucessor das multas tributárias devidas pelo sucedido. O próprio Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido, consoante se percebe pela leitura do acórdão nº 90.834: “Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN.”

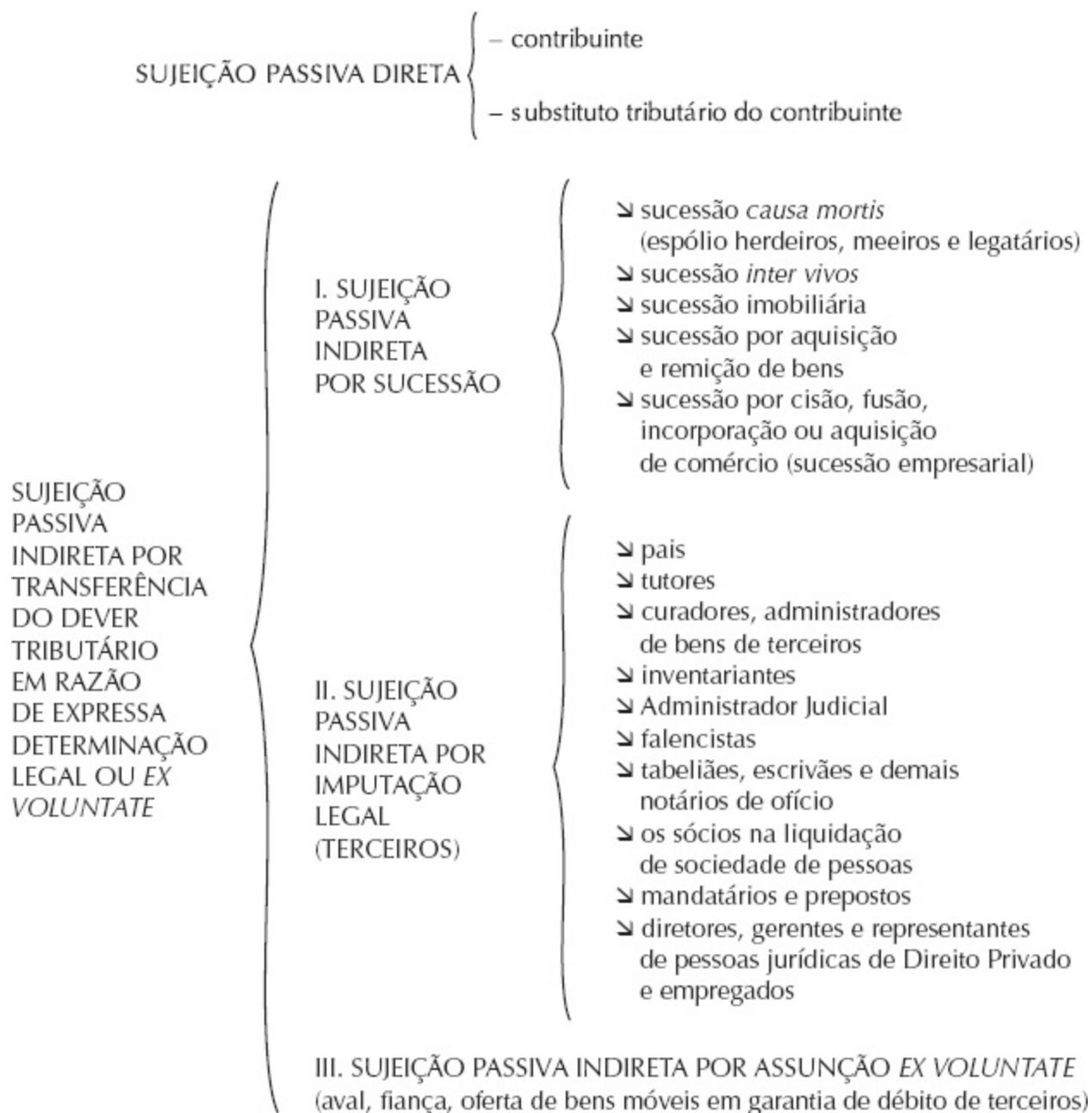
Nada obstante, o Superior Tribunal de Justiça possui julgados recentes nos quais se posiciona em sentido diverso do que ora defendemos, permitindo a transmissão ao sucessor de multas nem sequer constituídas ao tempo da sucessão, referentes a *atos geradores* prévios a esta. É de ver, por exemplo, que ao apreciar o REsp nº 923.012/MG,¹² sob a sistemática dos recursos repetitivos, a Corte assentou a seguinte tese (nº 382): “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão”. Não bastasse, pouco tempo depois o Pretório chegou a proclamar a Súmula nº 554, assim redigida: “Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.”

O STJ, sua manifestação não nos impressiona. Ao contrário, permanecemos firmes, convencidos de que o Direito brasileiro *não* admite a transferência ao sucessor das multas irrogadas aos sucedidos. Expressamente, o CTN admite relativamente aos terceiros a transferibilidade das multas moratórias, silenciando quanto aos sucessores. Ora, a responsabilidade não se presume, deve ser expressa. O silêncio da lei é eloquente. Se não há previsão, responsabilidade não há.

12.28. Síntese sobre a responsabilidade tributária no CTN

Convém repassar o enfoque há pouco adotado sobre os esquemas de sujeição passiva tributária. Para nós, a sujeição passiva é direta e indireta. A direta ocorre em razão de fato gerador próprio ou alheio. A indireta dá-se por transferência do dever de pagar em razão de sucessão *causa mortis* ou *inter vivos*, ou por sub-rogação legal de terceiros (responsáveis). Além disso, para nós, embora reconheçamos a existência de opiniões contrárias, o que retém tributos não é sujeito passivo. É um sujeitado à potestade do Estado. O seu dever é puramente administrativo. Fazer algo para o Estado, em nome e por conta do Estado. Noutras palavras, o dever do retentor de tributos é um dever de fazer: fazer a retenção.

Em traços esquemáticos, teríamos o seguinte quadro:



12.29. Responsabilidade de terceiros e multas moratórias

Pois bem, o típico da sujeição passiva indireta por *transferência* é que primeiro a obrigação tributária está fixada no sujeito passivo direto (contribuinte ou destinatário legal tributário), sendo depois transferida ao sujeito passivo indireto *ex lege*, desde que ocorrentes “os fatores de sub-rogação” previstos na lei. Linhas atrás vimos de ver a questão da transferibilidade das multas nos casos de sucessão. Cuidaremos agora desse assunto relativamente aos sujeitos passivos indiretos por imputação legal (sub-

rogação legal de terceiros).

Aqui, ao contrário do que ocorre na sucessão, em que a lei silencia, o CTN prevê expressamente que são transferíveis as multas de caráter moratório. Vale dizer, são transferíveis as multas que punem o descumprimento da obrigação principal: pagar o tributo devido no prazo assinalado em lei. As demais multas, as que punem o descumprimento de deveres instrumentais, não são transferíveis (onde o legislador distingue, cabe ao intérprete distinguir).

E há uma sensata razão para a disposição do art. 134, parágrafo único, do CTN (“Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”). É que os responsáveis por imputação legal (ver chave *retro*) *representam* sujeitos passivos diretos. Se estes não pagam os tributos, os responsáveis, além de poderem ficar sujeitos à sub-rogação deste dever, ficam, identicamente, sub-rogados no pagamento da multa moratória, que tem como pressuposto exatamente a falta de pagamento do tributo. Terá havido culpa *in vigilando*.

No caso dos sucessores, estes não devem ser responsáveis pelas multas porque, evidentemente, não contribuíram para a prática de ilícitos delas geradores. Ficam obrigados apenas ao pagamento dos tributos devidos pelos sucedidos, uma questão de política fiscal para garantir a Fazenda Pública.

Anote-se, agora, o seguinte: quando agem com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas relacionadas no art. 134, bem como os mandatários, prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado (art. 135), ficam *pessoalmente responsáveis* pelas infrações que cometem. Devem pagar o tributo e seus consectários, incluídas as multas. Terá havido dolo.

Em suma, respondem por qualquer tipo de infração, formal ou substancial, e a responsabilidade pela prática da infração é pessoal (intransferível). É o que dispõe o art. 137 do CTN. Se além de infração fiscal houver *delito*, responderão no juízo criminal.

Estes responsáveis são representantes de incapazes ou mandatários de outras pessoas, ou ainda órgãos de representação de pessoas jurídicas, com

responsabilidade perante terceiros e perante o próprio Estado. Logo, se agem displicentemente (culpa *in vigilando*) ou com abuso de poder, ou mesmo com dolo, prejudicando os incapazes, os mandantes e as pessoas jurídicas (*contra legem*, estatuto ou contrato social) pela perpetração de ilícitos fiscais (às vezes e frequentemente cumulados com ilícitos penais de natureza tributária), é óbvio que a eles deva ser irrogada com rigor e pessoalmente a responsabilidade pelas infrações cometidas. Respondem com os seus bens particulares na execução da penalidade pecuniária, segundo o princípio de que, se o devedor se obriga, seus bens respondem pela dívida, mormente se a responsabilidade decorre de ato ilícito.

A colocação da questão nestes termos desmente a falácia de que, no Brasil, mesmo no âmbito do CTN, a responsabilidade por infrações fiscais é só objetiva. Não; em princípio, o ilícito fiscal – pela sua própria natureza e pelo objeto da tutela jurídica – é objetivo, mas admite temperamentos.

12.30. Responsabilidade tributária e o dever de reter tributo alheio – Distinção

Quanto aos “retentores de tributos” (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar “responsáveis” pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de “responsáveis” por dívida tributária alheia. O fator de sub-rogação será o inadimplemento do dever de reter. A estes, evidentemente, não são transferíveis as multas. Poderão, isto sim, responder pela própria mora e ser multados por ela, caso a lei assim o determine.

Discordamos da tese que reúne sob uma só categorização os *substitutos legais tributários* e os *retentores de tributos alheios*.

O princípio da capacidade contributiva inserido por quase todos os autores na teoria dos impostos sofre sérias refrações nos que são denominados “indiretos” ou “de mercado”. Entenda-se da seguinte forma: quando a tributação tem em mira a renda

ganha e o patrimônio estático, a capacidade contributiva é mesurada em relação ao contribuinte de direito (que se confunde, quase sempre, com o contribuinte de fato). Nos impostos que buscam tributar a renda consumida na aquisição de bens e serviços, tributam-se os agentes econômicos visando-se, porém, a capacidade dos consumidores finais (contribuintes de fato). Basta ver o IPI, o ICMS e outros.

Por isso mesmo, estes impostos adotam princípios ligados aos contribuintes de fato. Assim, entre outros princípios: a) sugerem alíquotas uniformes; b) repelem exonerações fiscais; c) adotam, quando plurifásicos, a não cumulatividade necessitada; d) vedam a repetição do indébito por quem não suportou economicamente o encargo financeiro do imposto; ainda, e) fazem a seletividade recair na essencialidade dos bens e serviços postos ao consumo.

Aqui, como em nenhuma outra parte, reaparece a bipolaridade do Direito enquanto técnica (sistema) e enquanto valor (axiologia), conforme realçamos nos capítulos iniciais desse livro.

Vamos aos exemplos.

Num imposto geral sobre vendas finais, caso do *sale tax* norte-americano, tanto faz nomear os varejistas como contribuintes de direito, confiando na teoria econômica da repercussão para que haja a transferência do encargo aos consumidores finais (contribuintes de fato), como nomear como contribuintes de direito os consumidores finais, atribuindo-se aos varejistas o dever de reter o imposto devido no ato da venda. É uma questão de técnica legislativa. Mas é uma questão axiológica que se tribute efetivamente a renda gasta no consumo, não onerando economicamente os agentes da circulação.

Baseados em tais premissas, autores há que subsumem os sistemas de substituição tributária e os sistemas de retenção na fonte na teoria da sujeição passiva.

Pensamos que a fenomenologia ora retratada é insuficiente para superar as teorizações clássicas que distinguem:

- ↘ sujeição passiva por fato gerador próprio;
- ↘ sujeição passiva por transferência do dever jurídico de pagar;
- ↘ sujeição passiva por substituição, sem transferência de dever, por fato gerador

alheio;

- ↘ deveres adjetivos de reter tributo de alheia sujeição.

A diferença fundamental entre as categorias da responsabilidade tributária passiva nas suas três modalidades e a retenção na fonte é a seguinte:

Responsabilidade tributária – o responsável pelo pagamento da dívida tributária é sempre partícipe de uma relação jurídica de débito, primária ou secundária, seja porque a) praticou o fato gerador (sujeito passivo por fato gerador próprio); ou porque b) embora não tenha praticado o fato gerador, o dever de pagar migra *ex lege* do praticante do fato gerador para ele (sujeito passivo por transferência do dever de pagar) – o sucessor *inter vivos* ou *causa mortis*, v.g.; ou, finalmente, porque c) embora não tenha praticado o fato gerador, deve pagar o tributo por força de lei (sujeito passivo por substituição daquele que deveria ser o contribuinte).

Retenção na fonte – o que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não reter). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias. No mesmo sentido, aliás, Marco Aurélio Greco:¹³ “... o substituto é agente de percepção do Estado. Não é agente de retenção, porque não tem acesso a um patrimônio... do qual deva reter uma parte. [...] Há uma relação de direito público bem definida entre estado e substituto.”

Nesses termos, algumas consequências podem ser extratadas:

- ↘ Só ao retentor pode ser imputado o delito de apropriação indébita. Os responsáveis só podem ser inadimplentes, nada mais. Sobre esse ponto, imperioso destacar o julgamento do HC 399.109/SC⁴ pela 3ª Seção do STJ no qual a Corte julgou se o crime de apropriação indébita, tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, inclui o ICMS incidente sobre as operações próprias, ainda que declarado ao Fisco, ou somente o devido por substituição tributária. O STJ decidiu que, não havendo ônus financeiro para o contribuinte de direito, tendo em vista se tratar de tributo indireto,

incidente sobre o consumo, pouco importaria a diferenciação entre o ICMS próprio ou o devido por substituição, desde que existente o dolo em se apropriar dos valores devidos ao estado. Em ambos os casos, o contribuinte estaria cobrando o tributo da outra parte e deixando de recolhê-lo aos cofres públicos. Nesse sentido, a ausência de recolhimento do ICMS próprio não representaria mero inadimplemento fiscal, mas equivaleria à prática de delito penal, desde que presentes os demais requisitos à configuração do tipo penal, em especial o dolo. A matéria está pendente de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal, em razão da interposição, contra o acórdão do STJ, do Recurso em *Habeas Corpus* autuado sob o nº 163.334/SC. O Relator, Min. Roberto Barroso, considerando a relevância jurídica da controvérsia, bem como o acirramento do julgamento havido no STJ (houve 8 votos desfavoráveis aos denunciados e 5 favoráveis), a inexistência de manifestação das turmas do STF sobre o tema e a repercussão prática da conclusão a ser adotada, entendeu por submeter o caso ao Plenário, nos termos do art. 21, XI, do Regimento Interno da Corte. Antes, porém, determinou que não fossem cumpridas penas contra os pacientes até que se concluísse o julgamento, e designou audiência, realizada em 11/03/2019, para fins de entrega de memoriais e debates pelos interessados.

- ↘ O dever do retentor é de fazer (*facere*) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis é de dar (*dare*).
- ↘ O retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral. O responsável, seja qual for a modalidade, pode impugnar a exigência. Os substitutos, contudo, não podem, por conta própria, repetir o indébito, fato que os aproxima um pouco dos retentores e dos contribuintes dos impostos de repercussão jurídica (art. 166 do CTN). É que os substitutos devem se forrar, pela prática dos negócios, dos ônus da substituição, sem cogitarem do direito civil de regresso, porque não pagam dívidas de terceiros, mas débitos próprios por fatos geradores

alheios à sua disposição, e os contribuintes *de jure* de impostos indiretos, pela repercussão do encargo financeiro do tributo. Substitutos, retentores e contribuintes de impostos de repercussão jurídica, por isso mesmo, são figuras neutras de interposição.

12.31. Substituição tributária “para frente”

A Emenda Constitucional nº 3/93 acrescentou ao art. 150 da CF/88 um sétimo parágrafo, *verbis*:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Algumas observações se fazem necessárias.

O ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo.

Em razão do exposto, é de se concluir que o valor do ICMS da última operação ao consumidor final nunca poderá ser superior ao valor *real* da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, *sob pena de quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS*.

Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza *confisco tributário* (vedado pelo art. 150, IV, da CF) e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição, como veremos em seguida. Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo à imediata

restituição (*facultas agendi*), de raiz constitucional, ou seja, previsto na própria Lei Maior. Trata-se de direito sobranceiro que para ser exercido desnecessita de qualquer fundamento legal que não aquele fincado na Constituição. A contrário senso, toda legislação (lei complementar, lei ordinária ou decreto regulamentar) que contrariar o querer constitucional será inconstitucional.

Quando o poder constituinte derivado permitiu, mediante a Emenda nº 3 à Constituição de 1988, a *substituição tributária para frente*, condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo *imediate e preferencial* a quantia paga em excesso. Onde há poder, há também limitação.

Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse.

Sabe-se que o ICMS é imposto de conta-corrente fiscal (débito e crédito). Por outro lado, o art. 108, I, do CTN, vimos, autoriza o emprego de analogia para integrar a legislação tributária na ausência de disposição expressa. Destarte, com Aroldo Gomes de Mattos, achamos que a imediata restituição deve ser feita:

- “(a) mediante crédito na própria escrita fiscal do contribuinte substituído para compensação com débitos subsequentes, na forma do Decreto-Lei nº 406/68, art. 3º, § 1º, ou, alternativamente,
- (b) mediante nota fiscal emitida contra o contribuinte substituto, como previsto no Protocolo ICMS nº 11/91, que dispõe: Cláusula terceira – No caso de *operação interestadual* realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere este protocolo, a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, observado o seguinte:
[...].”

Na prática, como houve a antecipação do imposto, a conta gráfica entre o substituto e o substituído tem a função de *retificar* a conta corrente de créditos e débitos, típica do ICMS (e do IPI).

Sendo o ICMS sujeito ao lançamento por homologação, caberá à autoridade administrativa, por longos e lustrosos cinco anos, verificar se o contribuinte se creditou com acerto, sem abusos, a teor do art. 150 do CTN.

Desse modo, dá-se cumprimento à Constituição e assegura-se aos Fiscos estaduais a possibilidade de evitar os abusos, pois são poucos os estabelecimentos substituídos nos grandes ramos de comercialização (veículos, bebidas, cigarros, remédios, fármacos, tintas etc.).

Os contribuintes *independem* da Lei Complementar nº 87/96 e das legislações estaduais para:

- ↘ reaver o que pagaram a maior nos últimos cinco anos;
- ↘ continuar a reajustar mensalmente, de agora para a frente, a “presunção de base de cálculo” do valor real da operação, no interior do sistema de substituição tributária, uma conta-corrente fiscal.

É que o fundamento de direito é constitucional, e a Constituição, na espécie, é autoaplicável ou, como dizem os americanos, *self-enforcing*.

Desde que os contribuintes ajam corretamente, nada lhes poderá ocorrer. Ao cabo estarão cumprindo e fazendo cumprir a Constituição da República.

A preferencial e imediata restituição é para evitar *tributo com efeito de confisco*. A Constituição não cria a substituição tributária, mas a autoriza, mediante lei complementar, em se tratando de ICMS.

Em suma, tanto a Lei Complementar nº 87/96 como prováveis leis estaduais, ao contrariarem a cláusula anticonfisco da “imediata e preferencial” restituição, ofendem vitandamente a Constituição. Não têm e nem terão validade jurídica. O caso é exemplar de lei complementar que excede, que ofende a Constituição.

O desastre, contudo, já foi maior. Após decidir durante muito tempo que o preço “pautado” pelo fabricante era definitivo mesmo que a venda final tivesse sido por valor menor, o STF, em 2016, reviu sua posição, percebendo enfim que a praticidade tributária não pode sacrificar importantes princípios encartados por nossa Lei Maior, a começar pela vedação ao confisco. Nesse sentido, firmou a Corte, com repercussão geral (Tema nº 201), que “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.¹⁵

12.32. Créditos tributários transferíveis – Extensão e compreensão

A abrangência da responsabilidade por transferência é tratada no CTN:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”

Cuida o artigo dos “sucessores” que se tornam responsáveis – por transferência – pelas dívidas fiscais dos seus sucedidos. Fica explicitado que os *débitos* conhecidos à data da sucessão, ou seja, já lançados, assim como os que estiverem em vias de sê-lo ou mesmo desconhecidos, mas que venham a ser descobertos e lançados, podem ser irrogados aos sucessores, conforme as regras da Seção, desde que tenham ocorrido os respectivos fatos geradores, à conta dos sucedidos, até a data da sucessão. Em suma, o artigo explicita a normatividade e a abrangência da Seção.

12.33. A chamada responsabilidade dos adquirentes de bens imóveis

“Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.”

Os adquirentes ficam obrigados a pagar os débitos fiscais contraídos pelos seus sucedidos, salvo quando o tabelião comprove e faça constar do título aquisitivo do

domínio útil, da posse (*ad usucapionem*) ou da propriedade (*jus in re plena*) a prova da quitação de tais tributos quando da sua averbação no Cartório do Registro Imobiliário.

O arrematante, na verdade, não sai onerado da hasta pública, por isso que o montante do crédito tributário que estiver aderido ao bem imóvel é extraído do preço da arrematação. O Fisco tira o seu. O restante irá a quem de direito. É esta a disciplina posta no parágrafo único do artigo comentado.

Observe-se que, de acordo com o STJ (Tema nº 209), “O promitente vendedor é parte legítima para figurar no polo passivo da execução fiscal que busca a cobrança de ITR nas hipóteses em que não há registro imobiliário do ato translativo de propriedade.” É que, no sistema brasileiro, a propriedade só se transmite, efetivamente, pelo registro.

Outrossim, malgrado o parágrafo único deva ser interpretado em consonância com o *caput* do art. 130, cuja literalidade se refere exclusivamente a bens *imóveis*, o STJ já aplicou, na arrematação de bem *móvel* em hasta pública, a regra segundo a qual a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço. Há precedentes nesse sentido envolvendo veículos automotores e débitos de IPVA.

12.34. A responsabilidade dos adquirentes, remitentes e sucessores inter vivos ou causa mortis e do espólio

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.”

O inciso I quase que repete o artigo anterior. Só que, aqui, não são apenas os bens imóveis. A regra predica que o adquirente ou o remitente (aquele que paga a dívida

para ter de volta bem penhorado, em seu prol), tanto como o arrematante ou o que adjudica ao seu patrimônio o bem que garante a pretensão creditória, são obrigados a pagar os tributos relativos aos bens adquiridos, remidos ou adjudicados (os tributos e seus acessórios).

Os incisos II e III, ao contrário do inciso I, que versa modalidade de sucessão *inter vivos*, disciplinam questões atinentes à sucessão *mortis causa*. A nosso ver, uma inversão dos incisos seria adequada. Sim, porque morrendo o *de cujus*, abre-se a sucessão. Dá-se logo a transmissão da propriedade aos herdeiros e legatários e meeiros, ou mesmo a terceiros sub-rogados nos direitos destes, sendo o caso. Todavia, o monte é uma *universitas rerum*, um conjunto complexo de direitos e deveres, um feixe jurídico e, o que é mais, *pro indiviso*. Ao cabo do inventário ou do arrolamento, por efeito da partilha ou da adjudicação é que se saberá quanto coube a título de meação, ou de legado, ou de quinhão de herdeiro.

Isto posto, pelos débitos à conta do *de cujus* responde o espólio. E pelas dívidas do espólio, posteriores ao passamento, responderá, obviamente, o próprio espólio, representado pelo inventariante. Mas aqui não há falar em sucessão. As dívidas do espólio são próprias. Ora bem, efetivada a partilha, cessa a indivisão. Cada qual responderá com o que recebeu. Se dívidas do *de cujus* ou mesmo do espólio vierem a ser exigidas na hora da partilha, serão imputadas, agora sim, a cada quinhão ou legado e à meação até o limite dos mesmos. Assim é que deve ser entendida a questão.

Há quem veja neste artigo limites temporais. O Fisco só poderia exigir do espólio os tributos não pagos pelo falecido até a data de sua morte (abertura da sucessão), e dos herdeiros a qualquer título e do cônjuge meeiro, os tributos apurados até a data da partilha ou da adjudicação. Razoável o fundamento. Dispõe o art. 192 do CTN que nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas. O Direito não socorre aos que dormem.

12.35. A chamada responsabilidade dos agentes empresariais

O art. 132 do CTN tange matéria avizinhada ao Direito Empresarial.

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.”

Temos aqui formas várias de sucessão empresarial. Dá-se a *fusão* quando duas ou mais empresas desaparecem para dar origem a outra, esta nova. Os tributos devidos pelas empresas fusionadas passam, por transferência legal, para a novel pessoa jurídica de Direito Privado. As empresas estatais estão abrangidas, pois a morfologia societária que adotam é a das pessoas jurídicas de Direito Privado, frequentemente das sociedades anônimas. A *transformação* é apenas uma troca de roupagem societária. Uma S/A torna-se uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada e vice-versa. A *incorporação* ocorre quando uma empresa, que continua a existir, absorve outra, que desaparece do mundo societário. A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de *cisão* total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei nº 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas que regrou os casos de cisão. Diz-se que há cisão total quando a empresa se reparte em várias partes, cada qual tornando-se uma nova empresa com o desaparecimento da empresa-mãe. Na cisão parcial, a empresa-mãe é preservada. A cisão se dá por conveniência (especialização de atividades) ou para acomodar divergências (separação de sócios, v.g.).

Entendemos que a disciplina legal deva estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de *mutação empresarial*. “Onde a mesma razão, a mesma disposição”, já ensinavam os praxistas, com espreque na clarividência jurídica dos jurisconsultos romanos. O parágrafo único do art. 132, ademais, reforça essa percepção, ao estender a

normatividade do dispositivo aos casos de *extinção de pessoas jurídicas de Direito Privado* quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por *sócio remanescente* ou seu espólio, sob a mesma razão social ou outra, ou sob forma individual. Tem-se aí configurada uma *sucessão empresarial*, implicando transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos. Evidentemente, tributos lançados, em vias de lançamento ou que porventura venham a ser lançados em razão de atos jurígeno-tributários (atos geradores) ocorridos até a data da sucessão, não atingidos pela decadência ou pela prescrição, nos exatos termos do CTN.

A disciplina da matéria continua no art. 133:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial

com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário”.

Apressamo-nos em dizer que a inclusão dos §§ 1º, 2º e 3º ao art. 133 pela Lei Complementar nº 118/2005 se pautou por duas preocupações legislativas: *primus*, evitar que a lei seja fraudada por credores do devedor, mediante operações simuladas com sócios, parentes e “comparsas”, os últimos mais difíceis de identificar; *secundus*, permitir que adquirentes de boa-fé tenham condições de assumir filiais ou unidades produtivas isoladas, dando liquidez à massa e possibilitando sua recuperação judicial, sem que estes novos adquirentes fiquem com responsabilidade sobre débitos fixados na pessoa jurídica alienante.

Voltando ao *caput* do art. 133, cuja redação foi mantida pela LC nº 118/2005, o seu comando comporta uma distinção. O adquirente a qualquer título de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional é, sem dúvida, sucessor por ato *inter vivos* e responde pelos tributos devidos pelo sucedido. Todavia, sua responsabilidade será *exclusiva* ou *integral* se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, e *subsidiária* ou *supletiva* se o alienante prosseguir na exploração ou até mesmo iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou noutro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O limite de seis meses é peremptório? Se o alienante, espertamente, iniciar atividades dentro de seis meses e um dia, a responsabilidade pelos débitos se transfere integralmente para o adquirente?

De lege ferenda, entendemos que não deveria haver prazo algum para evitar burlas e garantir melhor os interesses da Fazenda em face dos espertalhões. A regra deixa os adquirentes em angústia, os de boa-fé. A regra não é justa nem para o Estado nem para os adquirentes.

Importa gizar que a sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso). Assim sendo, se alguém ou mesmo uma empresa adquire de outra os bens do ativo fixo e o estoque de mercadorias e continua a explorar o negócio, presume-se que houve aquisição de fundo de comércio, configurando-se a sucessão e a transferência da responsabilidade tributária.

Cuidados especiais devem ser, no entanto, tomados pelos adquirentes para garantir os seus interesses. Quando o sucedido tem vários estabelecimentos, convém clarificar se a aquisição é de um ou de todos, porquanto a jurisprudência tende à transferência da responsabilidade da pessoa jurídica sucedida independentemente dos estabelecimentos. Em caso de arrendamento do estabelecimento, o arrendatário só responde por atos dolosos (responsabilidade por infrações). O devedor é o estabelecimento (pessoa jurídica pertencente aos arrendantes). Os sucessores só respondem pelos tributos, e não pelas multas, já que o CTN, ao cuidar da responsabilidade dos sucessores, fala apenas em tributo – é, ao menos, o que vimos defendendo, não obstante a predominância de entendimento diverso no STJ (vide REsp nº 923.012/MG e a Súmula nº 554 daquela Corte).¹⁶

12.36. A responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros encontra no CTN tratamento específico. É tipo de responsabilidade indireta por transferência, mas já implica, desde logo, o dever desses terceiros de vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses.

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

A regra aqui não é a da solidariedade plena *ab initio*. Os pais, os tutores, os curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, os síndicos e comissários (hoje denominados administradores judiciais, nos termos na nova Lei de Falências), os tabeliães e escrivães e demais serventuários, os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, *subsidiariamente* pelos tributos devidos pelos filhos, os tutelados, os curatelados, os titulares de bens, os espólios, as massas falidas, as empresas em recuperação judicial (a Lei nº 11.101/2005 extinguiu a figura das concordatárias), os pacientes dos cartórios e as sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representados, não serem capazes de responder pelos débitos tributários. O CTN diz que somente na “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” é que os “representantes” se tornam “solidariamente” obrigados, conjuntamente com os seus “representados”, pelos débitos fiscais destes, assim mesmo apenas relativamente aos atos em que intervieram ou às omissões (culposas) de que foram efetivamente responsáveis.

Os terceiros do art. 134 do CTN ou representam incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, administradores judiciais), ou são órgãos de representação (sócios de sociedades de pessoas), ou são delegatários de funções públicas (tabeliães, escrivães, serventuários). Consequentemente, devem estar à frente dos negócios e deveres dos seus, deles, dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros em desproveito dos que deles dependem.

Deveriam ser mais responsabilizados. A redação do CTN é leniente. Deveriam, de verdade, responder pelos seus atos, salvo justificação fundamentada de inadimplemento das pessoas que representam. Estamos a falar *de lege ferenda* obviamente. Com isto se reforçariam sobremaneira os *munus* desses terceiros, que ficariam mais atentos e temerosos das consequências de seus atos de gestão.

Figuremos alguns exemplos:

- A) o tabelião passa escritura de compra e venda de imóvel e não exige o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI). Na hipótese de não ser mais possível cobrar das partes, ficará responsável pelo imposto;
- B) o escrivão não exige do espólio ou dos sucessores *mortis causa* o imposto sobre heranças e doações. Ingressará na mesma situação do tabelião;
- C) o administrador de bens de terceiros, com procuração plena, deixa de pagar, por negligência, o IPTU relativo aos imóveis de seu cliente no ano de 2015. Dá-se que este último, mediante promessa de compra e venda, desfaz-se da propriedade e vai para o exterior. O adquirente não passa a escritura e desloca-se para local incerto e não sabido. O administrador torna-se responsável pelo imposto;
- D) o administrador judicial negligencia o pagamento dos impostos devidos pela massa, logo consumida pelos credores preferenciais. Ficarão responsáveis pelos impostos não pagos;
- E) uma sociedade de pessoas – onde o que importa é a idoneidade dos sócios, e não o capital social – entra em liquidação, sendo que os ativos não são suficientes para pagar os credores. Os sócios ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade (são sociedades de capital as anônimas e as por cotas de responsabilidade limitada, em que os sócios só respondem com o montante de suas cotas e ações).

O parágrafo único do artigo põe regra expressa prescrevendo que estes terceiros respondem pelos tributos e pelas multas de caráter estritamente moratório, ou seja, pelas multas que apenas o descumprimento da chamada obrigação principal (não ter

pago o tributo ou tê-lo feito a menor ou a destempo). As multas isoladas, ou seja, as que apenam o descumprimento das obrigações ditas acessórias, são intransmissíveis a esses terceiros que se tornam responsáveis, por transferência, pelos débitos dos contribuintes de que cuidam ou que representam.

O CTN, em dispositivo apartado, supondo dolo, amplia o tratamento jurídico dos terceiros-responsáveis e inclui no rol outros mais. No artigo, que iremos comentar em seguida, muitos autores vislumbram vera hipótese de exclusão da responsabilidade tributária do contribuinte, centrando-a exclusiva e pessoalmente no responsável.

12.37. Os casos de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo – A responsabilidade dos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de Direito Privado

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam:

A) os mandatários, prepostos ou empregados; e

B) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.

Em suma, o art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. Ademais, o regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os

diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado).

Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. Nesse sentido, não enxergamos como a mais acertada a posição do STJ que predica a existência de responsabilidade solidária nas hipóteses do art. 135.¹⁷ Ao fim, o dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.

Desde logo, cabe ressaltar que a lei a que se refere o artigo é a lei extratributária civil, societária, empresarial, regulatória etc. Jamais a lei tributária. Fosse esta a lei, o simples inadimplemento do tributo seria infração de lei, atraindo a responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento, já que o ilícito, na Teoria Geral do Direito, é todo descumprimento de dever legal ou contratual, i.e., constitui sempre uma transgressão da ordem jurídica (*ordo juris*). Aqui, o STJ pensa de modo idêntico, senão atente-se, dentre inúmeros outros, para o pronunciamento da Corte no REsp nº 201.868/MG – já datado, é certo, porém ainda bastante atual e elucidativo –, de relatoria do notável e saudoso Ministro Franciulli Netto:

“É evidente que o não recolhimento dos tributos exigidos na execução fiscal em epígrafe, configura um ato contrário à lei, em razão de prejudicar o fim social a que se destina arrecadação. Necessário, entretanto, é fixar-se os limites do que seja infração legal, porquanto a falta de pagamento do tributo ou não configura violação legal e é irrelevante falar-se em responsabilidade ou não constitui violação da lei, e, conseqüentemente, sempre haveria responsabilidade.

O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas às respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato

que, de *per si*, viole a lei, contrato ou estatuto social, a caracterizar a responsabilidade pretendida pela recorrente.”¹⁸

Dita inteligência, enfim, também resta sedimentada no Verbete nº 430 daquele Tribunal, cujo texto damos transcrito: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Nas hipóteses do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis. A regra, no entanto, há de ser entendida *cum modus in rebus*, pois sua aplicação depende muito do caso concreto. Por um lado, ele se presta a encobrir intuitos evasivos das próprias empresas, supostamente lesadas e que como vítimas se apresentarão aos tribunais; por outro, é eficaz instrumento para proteger as pessoas jurídicas de diretores e de empregados espertalhões. Os empregados, só por serem tais, jamais poderão ser responsabilizados por tributos devidos pela sociedade, eis que sujeitados ao poder hierárquico e ao *jus variandi* dos patrões. Mas veja-se, v.g., o caso de um contador-empregado que todo mês solicita cheque, com declaração no verso de que é emitido para pagar imposto, mas não efetiva o pagamento. Obtém de assecla seu, gerente do banco recebedor que tem contrato com o Estado para receber em seu nome, documento falso do depósito, e com isso lesam a empresa e o Fisco. Ora, a infração fiscal é objetiva, não porém a responsabilidade tributária. Caso contrário, o art. 135 sob comento não faria sentido. A empresa deve ser excluída. Os empregados, responsabilizados. O banco deverá indenizar o Estado e regressar contra o seu funcionário.

Três questões avultam:

Primus – Saber se o simples não recolhimento de um tributo constitui – para os fins do artigo – “infração de lei” propiciadora da responsabilidade pessoal ao agente.

Secundus – Discernir os pressupostos em razão dos quais os diretores, gerentes, administradores e sócios ficam responsáveis, pessoalmente, por meio de seus bens, pelos débitos fiscais das pessoas jurídicas.

Tertius – Definir o que são sociedades de pessoas e sociedades de capital, para os fins dos arts. 134 e 135 do CTN, segundo a prática dos tribunais.

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (segundo demonstramos, não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.

Nada obstante, não se pode admitir que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca, obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de “planejamentos tributários” marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.

Em razão do que foi exposto retro, verifica-se que os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de Direito Privado residem no *dolo*. A dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade, v.g., é infração dolosa; assim, a propósito a responsabilidade dos sócios. Ao ensejo, vale destacar que o STJ *presume* o desfazimento de fato nas hipóteses em que a sociedade deixa de funcionar em seu domicílio fiscal sem proceder a qualquer comunicado aos órgãos oficiais, permitindo, por conseguinte, a responsabilização tributária do sócio-gerente, porquanto foi este o omissor quanto à providência. O posicionamento encontra-se plasmado na Súmula nº 435 daquela Corte.¹⁹ Outrossim, vale esclarecer que o sócio-gerente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pela sociedade no caso de dissolução irregular é aquele exercente da administração à época do desfazimento de fato da companhia, sendo irrelevante o momento em que os respectivos fatos geradores ocorreram.²⁰

Ainda a propósito da questão, observe-se que o STJ também decidiu, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 103), que “Se a execução foi ajuizada

apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”.²¹ O Enunciado possui como fundamento a presunção (*relativa*) de liquidez e certeza ostentada pela dívida regularmente inscrita; sucede, porém, que exige, para a desconstituição desta, prova de fato negativo – “prova diabólica”, como cognomina a doutrina –, por vezes extremamente difícil, quando não impossível.

Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação tributária igualmente a propósito a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência.

A Súmula nº 112 do TFR, hoje STJ, livra a mulher casada de execução fiscal aparelhada contra o cônjuge, salvando a meação (“Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher”). A recíproca é verdadeira se o cônjuge varão for inocente em relação ao fato originador da responsabilidade da sócia-gerente. Vivemos a era da isonomia.

Cabe aqui reprovar uma prática assaz disseminada em nosso aparato jurisdicional. Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5º, LV, da CF/88, que assegura nas esferas administrativas e judicial o contraditório e a ampla defesa, sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134 do CTN), admitem-nos como coobrigados e, portanto, coexecutados, não apenas *initio litis*, mas durante o processo de execução, chegando ao ponto de admitir a substituição graciosa das CDAs (Certidões de Dívida Ativa) que são títulos executivos extrajudiciais cuja formação deve ser cercada de todos os cuidados, eis que não derivam de *sentença* (títulos executivos judiciais) nem da teoria do consenso prévio que preside a formação dos títulos executivos extrajudiciais (contratos, cheques, letras de câmbio, notas promissórias), e cuja liquidez, certeza e exigibilidade são pressupostas.

Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEI (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos.

Prescrevem delitos supostamente “confessados”, não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos “solidários” administradores e até sócios sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedades, tornando seus bens indisponíveis e fechando-os nos bancos e Cadins da vida, em violações exorbitantes aos direitos fundamentais dos cidadãos. A situação está a tornar-se intolerável e merece ser melhor vista e revista pelo Poder Judiciário. Algumas regras práticas devem ser observadas:

- ↘ Nos termos do art. 134 do CTN, as pessoas ali referidas e mais as acrescentadas pelo art. 135 serão somente responsáveis se houver *culpa* provada, assim mesmo subsidiariamente. Se a prova inexistir, não poderão ser responsabilizados e só respondem com os seus bens se os dos representados e sociedades *forem insuficientes*.
- ↘ Os sócios de sociedades que não sejam de pessoas (as limitadas, 90% do universo societário) que não exerçam poderes de gestão (administração) são responsáveis pelos delitos da sociedade até o limite de suas cotas, jamais com seus bens pessoais (*societas distat a singulis*).
- ↘ No caso do art. 135, a responsabilização das pessoas nele referidas exclui a sociedade e os representados. É pessoal, não há cabida para a solidariedade. Ademais, a prova do dolo e do proveito pessoal, em detrimento da sociedade e dos representados, é *elementar* e cabe ao Fisco. Quem alega prova, incabível o retorce do ônus (*ubi commodum, ibi incommodum*). Quem tem o poder tremendo de executar o patrimônio alheio deve munir-se de razões, respaldo legal e, sobretudo, provas.
- ↘ As provas de culpa e dolo devem ser previamente apuradas, jamais no interior do processo de execução, que, como sabido, não é processo de cognição, mas de realização de direitos líquidos, certos e exigíveis. Daí a *insuprimibilidade* do processo administrativo em matéria fiscal e do autocontrole do ato administrativo pelo Estado-Administração nos quadros de um Estado Democrático de Direito.

12.38. A tese da objetividade do ilícito fiscal

A questão da objetividade da infração fiscal vem à baila no CTN de maneira aparentemente singela.

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

A infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos, a uma (a) porque lei federal, estadual e municipal podem incluir no tipo infracional o elemento subjetivo. É o que reza o artigo; a duas (b) também porque o próprio CTN quando do julgamento da infração, manda sejam observados os preceitos dos artigos 108, § 2º (equidade), e 112 (*in dubio pro contribuinte*).

Importa, preambularmente, fixar conceitos e pronunciar distinções.

- A) A responsabilidade aqui tratada é por infrações. Responsabilizam-se pessoas pelo pagamento de multas (sanções fiscais). A responsabilidade pelo pagamento de tributo já ficou para trás.
- B) O art. 136 enuncia, em caráter parcial e precário, a “objetividade” do ilícito estritamente fiscal. O art. 137, à frente, dirá quando a responsabilidade é pessoal ao agente, livrando as pessoas jurídicas. O art. 138, em seguida, trata da elisão da responsabilidade pela prática de ilícitos fiscais substanciais e formais (por descumprimento de obrigação de dar, fazer ou não fazer).

Isto posto, impõe-se distinguir a infração fiscal (ilícito fiscal) do ilícito penal e teorizar sobre o rico fenômeno da ilicitude.

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva como um delito. O *tipo* na espécie tanto pode se basear na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um *plus* (v.g., dolo específico), como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer e não fazer com intenção fraudulenta). Todavia, se a infração é tal

que não merece os cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Tributário aplicáveis, e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra, as sanções são pecuniárias (multas). São inconversíveis em penas privativas da liberdade e, em alguns casos, passam da pessoa do infrator para os sucessores, *inter vivos* ou *causa mortis*.

Quanto aos elementos estruturais, a infração fiscal apresenta-os diversos dos observáveis na infração penal (delitos e contravenções). Embora o Direito Penal apresente, excepcionalmente, algumas figuras delituais estritamente objetivas, em que a pesquisa do elemento volitivo é de somenos, a regra aí é a de que o *tipo* contém dois elementos: o objetivo (a descrição da conduta delituosa em si) e o subjetivo (a vontade do agente do delito). Assim, levando-se em conta a vontade do agente, os delitos são *dolosos* ou *culposos*.

Pois bem, o ilícito fiscal não guarda similitude com as instituições e regras fundantes do Direito Penal (evidentemente, a ressalva não prevalece nos crimes de fundo tributário, que são delitos penais). O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposos. Tampouco se valorizam, *dentro do tipo*, o erro de direito e o erro de fato. No Brasil, conforme explicaremos mais à frente, simplesmente o Direito Tributário põe algumas regras práticas de interpretação que protegem o contribuinte contra excessos ou injustiças da Administração.

12.39. O erro de direito extrafiscal e o Direito Tributário punitivo

Em princípio, a intenção do agente (melhor seria dizer do sujeito passivo) é irrelevante na tipificação do ilícito fiscal. E deve ser assim. O *error juris* infracional ou extrainfracional não deve ter cabida no Direito Tributário sancionatório. Se fosse permitido alegar a ignorância da lei fiscal, no caso *a lei extrainfracional*, estaria seriamente embaraçada a ação do Estado contra os sonegadores de tributos, e aberto o *periculum in mora*. Seria um pretexto elástico a favorecer os *experts* antes que um

imperativo de justiça em favor de supostos homens de boafé. Oportuno lembrar Confúcio, para quem os crimes eram, de regra, praticados mais pelos “expertos” do que pelos “ignorantes”. O *nemo censetur ignorare legem* em tema de tributação não traduz necessariamente uma injustiça se se sabe legislar e distinguir, assegurando-se ampla defesa ao sujeito passivo.

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação. Esta a sua característica básica.

Três objeções são colocadas contra a consideração *tout court* do elemento subjetivo relativamente ao ilícito fiscal (infração administrativa-tributária).

Em primeiro lugar, a subjetivação do ilícito fiscal levaria, inexoravelmente, por uma questão de coerência teórica, até a intransmissibilidade das *multas* que o punem. Com efeito, se o ilícito fiscal se baseasse exclusivamente na responsabilidade subjetiva, impossível seria transferir a multa a terceiros (sub-rogação passiva das penalidades). A punição não deveria, neste caso, passar da pessoa do infrator, o que, em muitos casos, seria um verdadeiro absurdo.

Em segundo lugar, seria impossível apenar administrativamente as pessoas jurídicas, porquanto estas não possuem vontade, senão que são representadas por seus órgãos. Sabido que *societas distat a singulis*, jamais poderia a Fazenda Pública responsabilizar as pessoas jurídicas imputando-lhes o dever de pagar multas pelo descumprimento da legislação tributária. Teria a Fazenda Pública de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição. Ora, isto seria irrealístico, complicado e, na maioria dos casos, *impraticável*. O certo é a responsabilização das pessoas jurídicas em razão de sua *culpa in eligendo*, cabendo-lhes, sendo o caso, direito de regresso contra os seus diretores, gerentes e administradores. Somente nas hipóteses grosseiras de má-fé, quando os diretores agem com dolo específico na prática de ilícitos fiscais que configuram também ilícitos penais, a responsabilidade por infrações deve ser pessoal relativamente aos *delitos* (isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal).

Em terceiro lugar, pois que descartado *ex absurdo* o erro de direito. De fato, a admissão do erro de direito extrainfracional (variante do erro extrapenal na esfera

própria do Direito Tributário) como excludente de responsabilidade em tema de infração fiscal levaria ao paradoxo de se considerar oponente à Administração o desconhecimento da própria legislação tributária pelo contribuinte e pelos órgãos de pessoas jurídicas de Direito Privado.

É preciso frisar – por isso que supinamente importante – ser o *ilícito fiscal* uma espécie do gênero *ilícito jurídico*. Consequentemente, a *punição fiscal* é uma espécie do gênero sanção. Nela não se vislumbra nada parecido com o ressarcimento do Direito Privado. É, em real verdade, castigo, reprimenda, pena. Nada obstante, e não vai nisso nenhuma heresia, a apuração da responsabilidade em tema de infração fiscal aproxima-se muito mais da responsabilidade civil do que da responsabilidade penal. O mundo moderno assiste a dois movimentos aparentemente contraditórios: a responsabilidade civil caminha para a objetividade e a responsabilidade penal, para a subjetividade. No Direito Penal, cresce a valorização das teorias da “inconsciência da ilicitude”. No Direito Civil avultam as teses da responsabilidade objetiva em relação aos terceiros prejudicados. Ora, o Fisco é um terceiro, e privilegiado, na medida em que o interesse público sobrepõe-se ao individual. Vivemos sob a égide da socialização. No fundo, o interesse fiscal é de *natureza patrimonial* (afetado a um *fim público*).

No Direito Civil não se perquire mais se a queda do poste da concessionária de serviço público de eletricidade (em razão de um *act of God* ou de má implantação ao solo) sobre casa ou propriedade de particular decorreu de dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). Da mesma forma, nas obrigações civis, o descumprimento da prestação acarreta a multa civil, se pactuada, a cargo da parte inadimplente. Assim também ocorre no Direito Tributário. Se o contador encarregado da escrita do contribuinte recebe deste o numerário para pagamento do tributo e não o faz, descumprindo a obrigação, nem por isso é possível alegar a escusante do “ato de terceiro” ou da *bona fides*. A inadimplência é irrogada ao contribuinte, sem mais, acompanhada dos consectários: multa, juros e correção monetária, quando cabíveis. O contribuinte é responsabilizado por *culpa in eligendo* e *in vigilando*. A sua responsabilidade é plena pela infração. Incluir neste panorama os influxos do Direito Penal é, *concessa venia*, puro irrealismo ou, quando nada, erro de perspectiva.

Agora, se se trata de Direito Penal (crimes de fundo tributário), seus institutos são plenamente aplicáveis.

A palavra *coerção*, como quase todo vocábulo, apresenta o fenômeno da polissemia que assola a linguagem do Direito. Todavia, segundo a maioria dos autores, *coerção* é o poder do Estado de fazer efetiva a ordem jurídica, utilizando, se preciso, o uso da força. Noutro giro, é a possibilidade da coação como ato, a própria coação *in potentia*; um poder real do Estado capaz de introjetar-se na mente dos súditos e, assim, obrigá-los objetivamente a respeitar a ordem jurídica estabelecida, independentemente de ser justo ou legítimo o poder que a aplica e garante.

A identificação do Estado e do Direito Positivo feita por Kelsen no plano jurídico, com realismo e simplicidade, é inconfutável. Concordamos que coerção é o poder de sancionar, e coação, o produto do seu exercício. Estar coacto é o estado de quem sofre os efeitos da coerção, que é potestade. É pela coação que o Direito se faz efetivo. Antes, pela possibilidade de sua aplicação, e depois – trata-se de um teste de realidade –, pela sua real efetivação. No mundo jurídico, as obrigações são contraídas ou impostas (deveres autônomos e heterônomos) para serem cumpridas. O descumprimento dos deveres – sua inadimplência – caracteriza, e perfeitamente, o fenômeno jurídico do *ilícito* na sua expressão mais lata (descumprimento de dever legal ou contratual).

Ora, todo e qualquer ilícito deve ser sancionado, vale dizer, punido. A sanção é o instrumento desse desiderato.

- A) Sanciona-se porque a ordem jurídica foi rompida em alguma parte. A previsão sancionante está na lei ou no contrato (efeito repressivo);
- B) E sanciona-se para que não mais a ordem jurídica seja rompida (efeito intimidativo, preventivo).

Destarte, é através da sanção que a coação se faz ato. A sanção jurídica efetiva a ordem jurídica, quando lesada, e é imposta ou pelo menos garantida pela força do Estado (coerção estatal).

12.40. Tipos de sanção

As sanções são de diversa ordem: patrimoniais, privativas da liberdade, de direitos, da vida. Estão presentes, a seu turno, em todos os setores do Direito, que, em essência, é uno (*ordo juris*); ilusória a tese de que só o Direito Penal sanciona. Sem embargo, não desconhecemos que a doutrina tem trabalhado, ao nosso ver inutilmente, no estabelecimento das bases conceituais da dicotomia Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

12.41. Direito Tributário Penal ou Direito Penal Tributário?

Já em 1904, o italiano Giovanni Carano Dovito esboçava o lineamento de uma “Teoria Geral do Direito Penal Tributário”, concluindo pela necessidade de emancipar a disciplina, ideia que Francesco Dematteis, em 1933, retoma para afirmar que o Direito Tributário Penal é disciplina didática e cientificamente autônoma em relação ao Direito Tributário e ao Direito Penal. O alemão James Goldschimid adotou a mesma orientação. Não obstante, neste campo, a disceptação é total. Nem poderia deixar de ser. Trata-se de verdadeira babel opinativa, cada autor servindo-se dos mais variados critérios para escorar as mais diversas conclusões. Leve perpassar d’olhos pela doutrina italiana, a mais rica e conflituosa, será suficiente para ilustrar a assertiva.

Carbone e Tomasicchio²² identificam o “ilícito fiscal com o ilícito administrativo”, concedendo-lhe que é influenciado por “normas penais”. Angelo Dus²³ já afirma que o ilícito fiscal tem duplo parentesco, tem muito de civil e muito de penal. Rocco²⁴ não admite nenhum Direito Penal Administrativo, já que as penas aplicadas administrativamente estão aquém do Direito Penal. Para Ranieri,²⁵ tudo é Direito Penal, desde que o tema venha tratado no *Digesto Penal* e seja aplicada a pena pelos juízos criminais, inúteis as distinções pelo ângulo do objeto ou bem tutelado. Com dita assertiva não concorda Spinelli,²⁶ que encontra os elementos diferenciadores na *causa* que impele o agente à violação da lei e no *interesse tutelado* por esta. Opinião diametralmente oposta ostenta Battaglini,²⁷ que entende imprópria a expressão Direito Penal Administrativo, designando: a) sanções aplicadas por autoridade administrativa ou mesmo e b) preceitos sancionantes tutelando interesses administrativos insertos em códigos ou leis penais.

Não vemos interesse prático ou científico no estabelecimento da distinção. Se formos adjetivar o Direito Penal, iremos ter Direito Penal Tributário, Direito Penal Administrativo, Direito Penal Eleitoral, Direito Penal Civil, Direito Penal Comercial, Direito Penal Falimentar *et cetera*. Ora, o Direito Penal tutela toda sorte de direitos e interesses e continua Direito Penal. Por isso mesmo concordamos com Ranieri e Flores Zavalla: “Não existe nenhum Direito Penal Tributário nem tampouco Direito Tributário Penal.” Preferimos enfocar o tema à luz da teoria normativa como fizemos até agora. As questões de competência legislativa e de política criminal, ao nosso ver, não servem para fecundar distinções e devem ser arredadas, por isso que são resolvidas pela lei, de modo peculiar, pelos diversos ordenamentos jurídicos. São questões *de lege lata*.

A distinção entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal é dispensável, embora não se chegue ao extremo de considerá-la questão de *lana caprina* ou “bizantinice”. Concordamos com os autores que admitem poder o Direito Penal tutelar interesses fiscais e até mesmo construir a respeito um feixe de princípios peculiares, como, v.g., a extinção da punibilidade pelo pagamento do principal e das multas. Nem por isso deixa de ser Direito Penal, aplicado por juízes criminais, com jurisdição especializada. Concordamos com os mesmos, ainda, na afirmativa de que a lei tributária pode prever sanções administrativas fiscais para os ilícitos fiscais (ilícitos que não constituem crimes, delitos), as quais são aplicadas pelas autoridades administrativas sem o concurso das leis penais, pouco importando que haja ou não influxos de princípios radicados na doutrina penalista a influenciar a aplicação dessas sanções. À luz do Direito brasileiro, à semelhança do que ocorre noutros países unitários ou federativos, temos:

- A) no Código Penal, nas leis criminais, *delitos de fundo fiscal* (sonegação, fraude, apropriação indébita de crédito tributário etc.) sancionados pelo Direito Penal, cuja edição compete ao legislativo federal e que sujeita o agente do delito à jurisdição criminal; e
- B) infrações fiscais previstas exclusivamente nas legislações tributárias, federal, estaduais e municipais, e cujas penas são aplicadas pelas autoridades

administrativas, federais, estaduais e municipais, certo que não só as pessoas físicas, mas também as jurídicas são imputáveis administrativamente e respondem pela sanção.

12.42. O ilícito fiscal e as considerações subjetivas relativas ao agente – Atenuações

Doravante, nos ocuparemos apenas das sanções fiscais impostas pela legislação tributária, deixando de lado os crimes em matéria tributária.

Vejamos agora a que se reduz a objetividade do ilícito fiscal, a teor do CTN.

O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. De resto, se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública. Não obstante, pode-se perfeitamente alegar *inimputabilidade e irresponsabilidade*. São questões preliminares ou prejudiciais de mérito na consideração da infração em si. Visam a excluir o sujeito ou agente da infração da relação jurídica, e não a considerar a *pesquisa do elemento volitivo* como essencial na consideração do ilícito fiscal.

No Brasil, duas disposições aparentemente conflitantes regulam a matéria, a nosso ver com prudência e objetividade.

A primeira insinua a objetividade da infração fiscal, conforme o CTN, art. 136: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” De notar, contudo, que o CTN é uma *lex legum*, lei de normas gerais, lei sobre como fazer leis, *Legge Cornice*, no dizer dos italianos, ou *Loi de Cadre*, no dizer dos franceses. E, nesse sentido, o art. 136 do digesto recomenda a *consideração objetiva* do ilícito fiscal, mas concede ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fato volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional.

A segunda disposição, atenuadora, versa sobre princípios de interpretação e

aplicação e abre ensanchas à consideração equitativa dos conflitos fiscais. Diz o art. 112 do CTN: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Figuremos um exemplo ilustrativo tirado de nossa clínica fiscal.

O caso deu-se com um pequeno comerciante. Este deu saída a certa mercadoria sem a via de acompanhamento da nota (fatura) fiscal, por negligência. Contudo, lançara no livro Registro de Saídas de Mercadorias o valor da operação, e a contabilidade da empresa anotara a movimentação do estoque e o crédito da duplicata contra o comprador. Na barreira (Posto Fiscal), vistoriada a carga, foi cobrado o imposto com multa de 40% sobre o valor das mercadorias, este arbitrado à falta de documentação. Tal multa é prevista na lei para os casos de trânsito de mercadorias sem documentação fiscal (presunção *juris tantum* de venda sem pagamento do imposto). O contribuinte reclamou, alegando boa-fé e não prejuízo ao Erário, pois o imposto foi pago mediante guia conforme os dados do Registro de Saída de Mercadoria. O Conselho, comprovando o pagamento tempestivo, excluiu o ICMN cobrado na barreira e reduziu a sanção a 1% do valor da mercadoria, ao argumento de que: a) não houvera intenção fraudulenta; b) não houve prejuízo ao Erário; c) o contribuinte era primário; e d) o estabelecimento era de “rudimentar organização”, constituindo a espécie, se mantida a multa de 40%, uma daquelas contra as quais poderia ser alegado precedentemente o brocardo latino *sumo jus, suma injuria*. A manutenção da multa em 1% – disse o Conselho de Contribuintes – tinha caráter “educativo”.

De semelhante cotejo, destaque-se, resultou a edição da Súmula nº 509 pelo STJ que, afastando a incidência do art. 136 na hipótese sobre a qual versa, pontifica: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”. Colhe-se como fundamento do preceito a afirmação de que verificar a idoneidade dos documentos fiscais é competência do Fisco, bastando ao adquirente

de boa-fé exige-os quando da celebração do negócio jurídico que os embasa; é nesse ponto que reside a sua, do adquirente, responsabilidade.

O que não se pode, definitivamente, é querer aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como *regra*, ao invés da responsabilidade objetiva, com atenuações interpretativas. Nos casos de dolo contra as pessoas a que se referem os arts. 134, 135 e 137 da parte dos terceiros, a estes devem ser imputados deveres e sanções.

12.43. Multas confiscatórias

Quanto ao “limite quantitativo”, entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. Todavia, determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito difícil. Afinal, há que evitar o *periculum in mora* e dissuadir os infratores. As multas funcionam em busca desse objetivo.

O Direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuídas como a Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais (UFEMG). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns casos que surdem nos 300%.

A fixação das penalidades e dos respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico, inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *munus* punitivo em tema tributário. Há, todavia, um princípio da Constituição proibindo o confisco. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão.

Vejamos o que dispõe a Lei Maior em dois particulares dispositivos: “Art. 5º [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e “Art. 150. ... é vedado... IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

Ante o exposto, é de concluir que o confisco é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo constituinte, que são dois:

- A) consequência de condenação penal (art. 5º, XLV, da CF);

- B) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas ou em que haja exploração de trabalho escravo (art. 243 da CF, com a redação dada pela EC nº 81, de 2014).

Legislação fiscal infraconstitucional no Brasil explicita, em hipóteses ligadas à vida do contribuinte, casos de enriquecimento ilícito decorrente de danos ao Erário. Mas, bem observadas as referidas hipóteses, verifica-se que se ligam aos tipos delituais conhecidos por concussão, apropriação indébita, contrabando, descaminho, fraude e sonegação, tráfico de drogas, segundo o Código Penal e leis subsequentes (incluem-se os crimes equiparados à apropriação indébita).

Não é assim o simples ilícito fiscal, a infração tributária, que “por hipótese” acarreta a incidência de confisco e perdimento de bens (a consequência da norma), mas as hipóteses eleitas para *tipificar ilícitos penais*, que apropositam, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso, a pena de confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, *havendo dano e enriquecimento*. Discordamos, assim, de Petrônio M. Gomes de Sá (*A Potestade Administrativa de Punir*, livro no prelo), quando defende o perdimento como ato da autoridade administrativa. Isto vai, como hábito ibérico, contra a Constituição.

O importante na espécie é perceber que um mesmo fato, dependendo do ângulo em que é focado e dos fins pretendidos pela ordem jurídica, pode ser qualificado, valorado, de diferentes maneiras de modo a provocar diversas consequências jurídicas. Assim, o fato de dado contribuinte alterar a verdade dos fatos, fraudando documentos ou livros fiscais com a intenção de omitir receitas tributáveis, redundando em não pagamento ou pagamento a menor de tributo, pode caracterizar:

- A) um ilícito tributário, pelo que poderá ficar sujeito a uma multa prevista na legislação fiscal específica;
- B) um ilícito penal, em razão do que ficará sujeito até a uma pena privativa de liberdade, devidamente prevista em lei criminal;
- C) uma hipótese de fato ilícito causadora de outra consequência afliitiva prevista como confisco, perdimento dos bens *obtidos em razão da atividade ilícita*,

observado o devido processo legal.

É o que ocorre com a situação *in examen*, em que um mesmo *núcleo fático*, em razão de *qualificações típicas* e em função do *instrumental legal qualificante*, presta-se a determinar diversas consequências jurídicas.

Três conclusões é preciso extrair.

Em primeiro lugar, a de que, no Brasil, a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isto é vedado pela Constituição.

Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias, mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige *lei específica tipificante* e um processo de execução especial.

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.²⁸

É bom sublinhar que a multa, conquanto *ente sancionante*, quando ingressa no patrimônio estatal, fã-lo como *receita*. As penalidades pecuniárias, na medida em que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a Fazenda Pública. Em Ciência das Finanças, o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos.

Do ponto de vista jurídico-positivo, duas fórmulas existem para evitar multas escorchantes: a fórmula legislativa, mediante a qual, através de uma *norma geral de potestade*, a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria *restringida quantitativamente*; e a fórmula jurisprudencial, mercê da qual os juízes, através da fixação de *standards* – em súmulas, por exemplo, no caso brasileiro –, construiriam os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na

espécie.

À guisa de conclusão, oportuno apresentar o tratamento do tema na doutrina e na jurisprudência. Com esse propósito, urge reproduzir desde logo os dizeres de Humberto Ávila quando este advoga a aplicação do não confisco às multas tributárias:

“Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. *A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o artigo 150, IV faça referência a tributos.* Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de excesso, que, no caso de instituição de tributos, chama-se proibição de confisco”²⁹.

Ainda de acordo com o notável professor, os *princípios da razoabilidade e da proporcionalidade* podem ser aplicados para combater a fixação elevada de multas de mora. E ilustra: uma sanção estabelecida, e.g., em 60%, é *desnecessária*, na medida em que um percentual inferior já seria capaz de incentivar o pagamento do tributo no momento correto, bem como é *desproporcional em sentido estrito*, diante do grande descompasso entre o benefício que se busca (pagamento pontual) e o prejuízo causado (grave ofensa aos direitos de propriedade e liberdade).³⁰

Importante destacar, outrossim, o magistério de Leandro Paulsen, que admite explicitamente *a possibilidade de o Poder Judiciário intervir nas hipóteses de multas fixadas em percentuais abusivos, confiscatórios*:

“A multa moratória jamais pode assumir caráter abusivo. Outrora, seguimos a orientação do STF, estabelecendo o limite máximo a ser admitido em 30%. Entendemos, contudo, agora, que o percentual de 20% já se situa na divisa entre a punição severa e o excesso vedado. Se de um lado, não cabe ao magistrado estabelecer percentual que entenda ideal, por certo que, sendo provocado, pode reduzir a multa a patamar suportável, tendo em conta a natureza da falta cometida, qual seja, a inadimplência.”³¹

Do mesmo modo, enfim, a jurisprudência, que, não obstante a aparente objetividade do art. 136 do CTN, vem corroborando a necessidade de temperamentos do dispositivo contra o abuso. O próprio Plenário do Guardião da Constituição deixou claro que o caráter confiscatório de uma multa se revela no descompasso entre a mesma e a conduta que a enseja, no acórdão referente à ADI nº 551/RJ: “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.”.³²

Mais ainda. Consoante ressaltamos no Capítulo VI da Parte II desta obra, o STF já decidiu no âmbito de sua Primeira Turma (conquanto entendimento semelhante possa ser encontrado também na Segunda Turma da Corte), reconhecendo cifras objetivas para a definição de multas abusivas, que “[...] o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que *a abusividade revele-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%*. Entendimento que não se aplica às *multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%*”³³ (destacamos).

As lições doutrinárias e as decisões acima transcritas referem-se ora a multas moratórias, ora a multas por descumprimento de obrigações acessórias, ora a ambas, *a demonstrar que umas e outras se sujeitam à vedação ao confisco*.

12.44. A personalização das multas fiscais

O CTN, avançando na seara do Direito Penal, procura extrair consequências que personalizem a responsabilidade pelo pagamento das multas fiscais. O art. 137 faz dueto e reforça o conteúdo do art. 135. Anote-se que o art. 137 diz que a responsabilidade é pessoal ao agente relativamente às pessoas referidas no art. 134 *contra aquelas por quem respondem*.

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou

emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

O intuito deste artigo é apenas pessoalmente os infiéis, os venais, que dolosamente agem para prejudicar os seus representados, ou os clientes, ou as pessoas jurídicas das quais são órgãos. Repita-se que a atribuição pessoal de responsabilidade aqui é para o pagamento das multas fiscais. A responsabilidade pessoal por transferência de dever relativamente a tributos já foi tratada nos comentários ao art. 135. Tampouco se cura aqui de responsabilidade penal (crimes contra a ordem tributária ou quaisquer outros de fundo fiscal, mas formalmente penais). O comum entre o art. 135 (tributos) e o art. 137 (multas) é a pessoalidade da responsabilidade, a retirada da solidariedade e a necessidade da comprovação efetiva do dolo, obedecido o devido processo legal para que a responsabilização seja irrogada ao agente, com exclusão do contribuinte original.

12.45. A “ponte de ouro” – Exclusão da responsabilidade pelo pagamento de multas decorrentes de infrações à legislação fiscal

Em seguida o CTN cuida da exclusão da responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais.

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o

montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Antes de nos aprofundarmos no mérito do dispositivo, cabe fazer algumas considerações para lá de pertinentes.

Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da *quaestio juris* está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a “multa moratória” (a que sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal). Vamos nos impor – pelo caráter limitado dessa dissertação – o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos-á a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil).

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista acentuou que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, *in verbis*: “a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal.” Relatando o Recurso nº 79.625, sentença que “não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade.”

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, *in verbis*:

“Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena... e as multas ditas moratórias... não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-

lo.”

Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Min. Moreira Alves, de grande intuição jurídica. De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória da multa moratória.

De confutar o argumento de que a multa moratória, conquanto punitiva, é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo conceitual sequer escapou Ruy Barbosa Nogueira³⁴ – emérito tributarista paulistano, titular da prestigiosa Escola de Direito do Largo de São Francisco.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo *tributo não recebido a tempo*. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa, que é sancionatória.

Debalde arguir semelhança entre a multa de mora e as chamadas “cláusulas penais” do Direito Civil. No campo do Direito Privado, existem multas compensatórias ou indenizatórias e multas punitivas. A diferença é a seguinte: a multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, *mas não o substitui*, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são “início de perdas e danos”. Ora, se assim é, já que a multa

moratória do Direito Tributário não substitui a obrigação principal – pagar o tributo –, coexistindo com ela, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão somente punir). Sua natureza é estritamente punitiva, sancionante.

Vamos repisar o argumento: as multas ditas moratórias “são desnublidamente punitivas, nunca ressarcitórias”, ao contrário do que pensa Paulo de Barros Carvalho.³⁵

Destarte, para os fins do art. 138, não faz mais sentido distinguir entre multas moratórias (não punitivas) e multas propriamente ditas e, pois, irrecusavelmente punitivas. Todo dever tributário, seja de dar (pagar tributo), seja de fazer ou não fazer (deveres acessórios), uma vez descumprido, acarreta a aplicação de uma sanção. Ora, se o infrator se adianta, denunciando-se e pedindo perdão, a responsabilidade fica elidida, premiados, assim, os que se arrependem ou os que, tendo sido negligentes, procuram espontaneamente reparar as infrações cometidas, sanando-as, a bem da Fazenda Pública. O tema, também assim o compreende o STJ.³⁶

Eis uma indagação primordial: saber se o art. 138 do CTN abrange todos os tipos de infração ou elide apenas a responsabilidade pela prática das infrações substanciais.

Pois bem. *Concessa venia* o entender de parcela da doutrina e mesmo do STJ, que possui reiterada jurisprudência no sentido de as infrações formais autônomas não estarem incluídas no escopo do dispositivo,³⁷ somos da opinião segundo a qual a norma nele encartada se aplica indistintamente às infrações substanciais e formais. Isso porque:

- A) Em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela, disse que: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...” Isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal.

Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir, segundo cediço princípio de

hermenêutica.

- B) Em segundo lugar, no próprio corpo do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade, acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido.

Se a exclusão da responsabilidade fosse apenas em relação às infrações formais, não faria sentido falar em pagamento de tributo devido.

Se a infração formal, como vimos de ver, decorre apenas de descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não fazer), como admitir que possa haver “pagamento de tributo devido” (porque não pago) para convalidar o perdão da multa?

Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando *a infração tenha sido não o pagar*. Nesse caso, o autodenunciante, ao confessar-se, deverá pagar o tributo não pago.

Em consequência do exposto nas alíneas “a” e “b” precedentes, urge concluir, a despeito mesmo da jurisprudência do STJ, que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento quer das multas de mora ou revalidação quer das multas ditas “isoladas”.

É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não pago e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflação de um *multa*, comumente chamada moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de “isolada”. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

Esta é precisamente a opinião de Fábio Fanucchi.³⁸ “Em qualquer circunstância é possível excluir-se a responsabilidade por infrações embora seja impossível, quando a lei fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta para tanto que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo e os juros de mora...”.

Pelo mesmo sendeiro envereda o mestre Aliomar Baleeiro³⁹ para chegar a idêntica conclusão: “Libera-se o contribuinte ou responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração... Há na hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração. A disposição, até certo ponto, equipara-se ao artigo 13 do Código Penal.”⁴⁰

De causar espécie certa tese, muito a gosto de alguns, que considera a multa de mora como um complemento indenizatório da obrigação principal, e não como uma sanção, para o fim de excluí-la dos efeitos do art. 138 do CTN. Neste caso, a multa não seria “multa”.

Ora, se é verdade que as normas jurídicas de conduta, fundamentalmente de duas espécies, impositivas e sancionantes, e que as normas à vista dessa dualidade tipológica se distinguem pelo conteúdo mesmo de suas hipóteses e de seus mandamentos, o que nos cabe, *in casu*, é determinar qual o conteúdo da hipótese e do mandamento de uma norma que impõe multa a uma pessoa pelo simples fato de esta *não ter pago no prazo marcado* um tributo devido. A hipótese é não ter a pessoa pago o tributo – fato ilícito. A consequência é ficar sujeita a uma multa – uma sanção.

Já ficou clarificado, linhas atrás, que os deveres tributários são de duas naturezas: principais e acessórios. O dever principal (obrigação de dar) é pagar o tributo no prazo e na forma previstos em lei. Os deveres acessórios (obrigações de fazer e não fazer) são os comportamentos positivos e negativos a que o contribuinte está obrigado por força dos ditames previstos na legislação.

O desrespeito ao dever de pagar no prazo acarretará uma multa de mora. O desrespeito ao dever acessório provoca a imposição de multa isolada. Mas qualquer desrespeito a um ou outro tipo de dever é uma infração (hipótese de norma sancionante).

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a dever ou obrigação principal, isto é, *quem tenha deixado de pagar tributo*. Consequentemente, esta multa de mora é pena, e não complemento indenizatório.

Algumas legislações, ao enfocarem os efeitos decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária principal, salientam claramente o que é multa e o que é complemento indenizatório do tributo (juros de ou pela mora).

O art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora; o art. 138, por sua vez, define a exceção a esta regra. Assim, ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente.

Esta é a melhor inteligência do art. 138 do CTN.

Não obstante, para concluirmos, calha mencionar dois pontos controversos da jurisprudência dos Tribunais Superiores, especificamente do STJ.

Em primeiro lugar, referida Corte sedimentou a tese de que o art. 138 do CTN não se aplica aos *tributos lançados por homologação que tenham sido declarados, mas não pagos pelo contribuinte*, ao argumento de que a simples declaração faz perder o caráter da espontaneidade. Não nos parece que esta seja a intenção do dispositivo, mas cabe a transcrição do atual entendimento jurisprudencial, estampado na Súmula nº 360: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

A hipótese do Verbete, porém, não deve ser confundida com aquela sobre a qual decidiu o STJ ao apreciar o REsp nº 1.149.022/SP, porquanto este último caso não se relaciona a pagamento em atraso de tributo. Não se inquiete o leitor, pois a advertência se aclara com o exame do entendimento firmado no *decisum* sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 385): “A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente”.

Segundamente – e enfim –, o STJ estabeleceu que o parcelamento do débito tributário não enseja a fruição do benefício constante do art. 138 do CTN, porquanto, sustenta o Pretório, tal prática não é – e tampouco pode substituir – o pagamento. O dispositivo consagra verdadeiro *favor legal*, que exige, para a sua incidência, o atendimento às suas estritas condições. O STJ, ao fim, apoiou-se na Súmula nº 208 do

extinto Tribunal Federal de Recursos, que assim dispõe: “A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.”

-
- 1 ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977, p. 44-45.
 - 2 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. rev e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
 - 3 SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva [s.d.], p. 205.
 - 4 SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.
 - 5 SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 92.
 - 6 HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Tradução Dino Jarach. Milano: A. Giuffrè 1956, p. 94-95. GIANNINI, A. D. [Achille Donato] **Il rapporto giuridico d'imposta**. Milano: A. Giuffrè, 1937, p. 134. GIULIANI FONROUGE, Carl M. **Derecho financiero**. 2 ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 386. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 225. NOGUEIRA, Ruy Barbosa **Direito financeiro**. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 117.
 - 7 CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1955, p. 39.
 - 8 NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* TILBERY, Henry. Responsabilidade tributária. L SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva WAGNER, José Carlos Graça. **Direito tributário 2**. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 47-129, p. 77-78.
 - 9 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 503.
 - 10 DENARI, Zelmo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 245.
 - 11 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Tese - Contribuinte substituto no ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 6, n. 21/22, p. 90-113, jul./dez. 1982, p. 97-98.
 - 12 STJ, REsp nº 923.012/MG, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 24.06.2010.
 - 13 GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária**. ICMS, IPI, PIS, COFINS. São

Paulo: Editora IOB, 1997, p. 148.

- 14 “*Habeas corpus*. Não recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Absolvição sumária. Impossibilidade. Declaração pelo réu do imposto devido em guias próprias. Irrelevância para a configuração do delito. Termos “descontado e cobrado”. Abrangência. Tributos diretos em que há responsabilidade por substituição e tributos indiretos. Ordem denegada. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão “descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. *Habeas corpus* denegado.” (HC 399.109/SC, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em

22/08/2018, *DJe* 31/08/2018).

15 STF, RE nº 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 31.03.2017.

16 O STF tem decidido que as multas punitivas só podem ser irrogadas ao infrator. I havendo dolo, elas são até pessoais ao agente, como de resto predica o CTN em artigo mais à frente. O Tribunal, todavia, vez por outra distingue multas moratórias de multas punitivas, até mesmo por indução do CTN, que, na parte relativa à responsabilidade de terceiros, menciona penalidades de caráter moratório. Com todo o respeito, entendemos que a multa, seja lá qual for o seu apelido, é espécie do gênero *sanção* enquanto punição. O suposto das multas, quaisquer que sejam, é sempre o descumprimento de dever legal ou contratual, ou seja, é sempre a prática de um ilícito (*lato sensu*). Logo, não há como distingui-las em punitivas e não punitivas (as chamadas multas moratórias). Ora, a multa moratória é a que pune o não pagamento ou o pagamento a menor ou a destempo da obrigação tributária principal, que os danos da mora são ressarcidos, precisamente, pelos *juros de mora* previstos no CTN, e não pela multa, que, de moratória, só tem mesmo o nome. Não há razão nenhuma em conferir à multa, enquanto espécie do gênero *sanção*, função compensatória ou moratória, que isto já é feito pelos juros.

17 Dentre outros, ver STJ, REsp nº 1.455.490/PR, Rel. Min. Herman Benjamin *DJe* 25.09.2014: “4. O *decisum* recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica. 5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: ‘C inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.’”

18 STJ, REsp nº 201.868/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, *DJe* 29.10.2001.

19 Súmula nº 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que dei de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

20 STJ, REsp nº 1.520.257/SP, Rel. Min. Og Fernandes, *DJe* 23.06.2015.

21 STJ, REsp nº 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, *DJe* 01.04.2009.

22 CARBONE, Carmelo; TOMASICCHIO, Tommaso **Le sanzioni fiscali**. Turim:

Unione Tipo-grafico-Editrice Torinese, 1959, p. 2.

23 DUS, Angelo. **Teoria generale dell'illecito fiscale**. Milano: A. Giuffrè, 1957, p. 124.

24 ROCCO, Arturo. Sul cosiddetto diritto penale amministrativo. **Rev. Dir. Pubblici** 1909, p. 385.

25 RANIERI, Silvio. **Diritto penale amministrativo**. Pádua: CEDAM, 1952.

26 SPINELLI, Aldo. **Norme generali per la repressioni della violacione delle leggi finanziarie**. Milano: [s. n.], 1959, p. 69-70.

27 BATTAGLINI, Giulio. La pena. **Rev. Fin.**, SC. FIN, 1973, p. 246.

28 No mesmo sentido, CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 127 – “Ademais, a gradação das sanções pecuniárias, em especial as multas, necessita ser razoável, proporcional à infração, limitada, não excessiva nem confiscatória, pois uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores [...] caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”.

29 ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 233.

30 ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

31 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006, p. 1.164.

32 STF, ADI nº 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 14.02.2003.

33 STF, AgR-ARE nº 938.538/ES, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 21.10.2016.

34 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro – curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 104.

35 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- 36 Diante do REsp nº 1.149.022/SP, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 24.06.2010, julgado *sc* sistemática dos recursos repetitivos, restou dito pela Corte: “Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte”. Não obstante, em outra oportunidade, no REsp nº 967.645/PR, Rel. Min. Castro Meira, *DJe* 08.02.2013, manifestou-se taxativamente o Tribunal: “A denúncia espontânea implica o afastamento, também, da multa moratória, inexistindo na legislação pertinente qualquer distinção entre o referido encargo e a multa punitiva”.
- 37 A título de ilustração, atente-se para o decidido no AgR-REsp nº 1.466.966/RS, I Min. Humberto Martins, *DJe* 11.05.2015: “Nos termos da jurisprudência do STJ, a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas”.
- 38 FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. v. 1, p. 261.
- 39 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1161.
- 40 O dispositivo mencionado por Baleeiro equivale, após a reforma do Código Pena promovida pela Lei nº 7.209/84, ao corrente art. 15 do diploma, que trata da desistência voluntária e do arrependimento eficaz. Segue a redação em vigor: “Art. 15. O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução *ou impede que o resultado se produza*, só responde pelos atos já praticados” (destacamos).

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A DISCIPLINA DO LANÇAMENTO SEGUNDO O CTN – TIPOS DE LANÇAMENTO

13.1. O crédito tributário como parte da estrutura obrigacional. **13.2.** A obrigação tributária e o seu objeto: o crédito tributário. **13.3.** Obrigação, crédito e lançamento fiscal. **13.4.** O papel do lançamento – Ato do Estado-Administração – Primeiras conclusões. **13.5.** A obrigação tributária e as alterações do crédito tributário. **13.6.** O crédito tributário e o princípio da legalidade. **13.7.** O conceito de lançamento no Direito brasileiro – Diferença entre lançamento por homologação e homologação de pagamento do crédito tributário. **13.8.** Distinção de lançamento como ato administrativo singular e procedimentos reparatórios e revisionais do lançamento – Lançamentos provisórios e finais, impossibilidade. **13.9.** Lançamento e intercadência cambial. **13.10.** O lançamento como ato administrativo de aplicação da lei fiscal – Leis substantivas e adjetivas no tempo, regras de aplicabilidade. **13.11.** A revisão do ato administrativo do lançamento – As teorias declarativistas e constitutivistas. **13.12.** O lançamento como ato administrativo – Características – Natureza declaratória – Caráter de título executivo por falta de autoexecutoriedade – Quando o lançamento está pronto e quando é definitivo. **13.13.** As hipóteses legais que autorizam a revisão do lançamento. **13.14.** A irrevisibilidade do lançamento por erro de direito da Administração – Diferença entre revisão de lançamento e modificação de lançamento definitivo pela Administração. **13.15.** Renovação do lançamento por erro formal de agente da Administração – Quando é possível. **13.16.** As modalidades de lançamento no Direito brasileiro – Lançamento por declaração. **13.17.** Lançamento feito em razão de arbitramento – Quando é possível – Restrições legais. **13.18.** Novamente os casos de revisão do lançamento – Lançamentos feitos de ofício. **13.19.** O lançamento por homologação – Homologação expressa e tácita – Impropriedades – Os termos iniciais e finais para a efetivação de lançamentos de ofício e para a homologação de pagamentos antecipados. **13.20.** O valor e o desvalor do chamado lançamento por homologação ou autolancamento.

13.1. O crédito tributário como parte da estrutura obrigacional

O art. 139 do CTN dispõe:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

A obrigação, enquanto instituto da Teoria Geral do Direito, é um vínculo jurídico prestigiado pela lei que obriga uma ou mais pessoas a dar (*dare*), fazer (*facere*) ou não fazer (*non facere*) alguma coisa em prol de outra ou outras.

Sujeito Ativo → Sujeito Passivo

Sujeito Passivo ← 0 Sujeito Ativo

As obrigações, conforme o gráfico acima, são, em regra, sinalagmáticas, com as partes ostentando direitos e deveres contrapostos. Para fugir a certas ambiguidades da Teoria das Obrigações, Kelsen preferiu falar em relações jurídicas, deveres e direitos. Seja lá como for, o CTN se escorou na teoria obrigacional para reger juridicamente a relação entre o Estado que tributa e o contribuinte que paga. Em Direito Tributário, as taxas, as contribuições de melhoria e as previdenciárias retributivas refletem relações jurídicas ou obrigações sinalagmáticas entre o Estado e o contribuinte, enquanto os impostos refletem relações jurídicas em que o Estado tem direito subjetivo ao tributo, e o contribuinte, o dever de pagá-lo, independentemente de qualquer atuação específica do Estado relativamente à sua pessoa, conforme o art. 16 do CTN, *verbis*:

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

No caso do imposto, a fenomenologia kelseniana faz senso. O Estado tem direito posto por lei. A obrigação não é sinalagmática. Kelsen apenas afirmava que o tributo (*ex lege*) é um dever heterônomo, obrigatório por força de uma vontade que não a do contribuinte, a da lei (expressão do princípio da legalidade).

Para os romanos, as obrigações nasciam de cinco fontes: a) do contrato; b) do quase contrato; c) do delito; d) do quase delito; e e) da lei. O *contrato* é encontro de vontades gerando direitos e deveres recíprocos. As obrigações contratuais são, ainda que por mera adesão, *ex voluntate* (venda e compra, locação, depósito, mútuo, serviços de luz, água, telefonia). O *quase contrato*, por sua vez, fazia supor a vontade de uma das partes, como na gestão de negócios. Tício, em viagem, vinha a falecer. Tito, viajor solidário, providenciava a transladação do corpo e dos pertences do falecido até Roma. Fazia jus a uma recompensa (quase contrato) oponível aos

parentes de Tício. Já o *ato ilícito* (diga-se doloso), naquela época como hoje, gerava o dever de indenizar ou a obrigação de indenizar (efeitos civis do delito). Enfim, no *quase delito*, os romanos, no princípio, identificavam os ilícitos culposos, igualmente geradores do dever de indenizar.

O Código de Napoleão reduziu as fontes das obrigações a três: a lei, o contrato e o ato ilícito. O nosso Direito Civil não discrepa. Kelsen foi além e, como Pontes de Miranda, viu o Direito como a jurisdicização do mundo fático. O Direito tem uma fonte só: a lei, feita pelo legislador ou pelo juiz (*Common Law*). Com efeito, é a lei que diz:

- A) o fato tal, uma vez acontecido, faz nascer direitos e deveres jurídicos;
- B) o contrato, uma vez celebrado, perfeito e acabado, é fonte de direitos e deveres entre as partes contratantes;
- C) o ato ilícito, doloso ou culposo, obriga o culpado a indenizar (hoje existe até mesmo, objetivamente, indenização sem culpa).

A lei é, sempre, o agente demiúrgico que faz com que os fatos, os contratos e os atos ilícitos sejam jurígenos. Concordamos com a afirmação do professor vienense.

13.2. A obrigação tributária e o seu objeto: o crédito tributário

Como o CTN, no art. 3º, proclama que o tributo é uma compulsória prestação de coisa certa (dinheiro) em favor do Estado, em virtude de lei (*ex lege*), somos obrigados a concluir que se trata de prestação em moeda (dívida de dinheiro) ou em valor que nela, moeda, se possa exprimir (selo, estampilha, dívida calculada com base em índices, com os extintos UFIR e BTN). Obviamente pode o credor, no caso do Estado, se quiser e autorizado pela lei, aceitar em dáção em pagamento um bem diverso de dinheiro. Mas incidem em errônea interpretação as que enxergam na cláusula *valor que nela se possa exprimir* uma licença para pagar tributos com vacas, coelhos ou hortaliças. É que se pode pagar com selos, estampilhas, bens imóveis. A obrigação tributária é de dar coisa certa. O sujeito ativo é o Estado ou preposto seu. O sujeito passivo é o pagante designado por lei: o contribuinte, o substituto do contribuinte, o

responsável pela dívida do contribuinte.

Reza o CTN que *o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. O crédito tributário *faz parte* da obrigação. Seria estúrdia obrigação sem sujeito passivo, ou sem sujeito ativo, ou sem objeto, pois a relação jurídica pede a todos, obviamente.

As obrigações são, por natureza, transitórias. Existem tão somente para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas. Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os polos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*.

13.3. Obrigação, crédito e lançamento fiscal

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Aham alguns juristas – e não são leguleios – que o *lançamento é que cria ou institui o crédito tributário*.

A nós soa estranha uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.

Não é por outra razão que o CTN, já no art. 144, dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

13.4. O papel do lançamento – Ato do Estado-Administração – Primeiras conclusões

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Consequentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário,

como prescreve o CTN.

O que se passa é coisa fácil de entender. O Direito, ao projetar as normas de conduta, espera que os seus destinatários as cumpram. Algumas normas desnecessitam da mediação da Administração Pública (do Poder Executivo) para serem cumpridas. As normas de Direito Privado, em sua maior porção, devem ser cumpridas pelas partes sem qualquer intervenção estatal: marido e mulher, mutuante e mutuário, depositante e depositário e assim por diante cumprem e exercem direitos e deveres como sujeitos autônomos e responsáveis. Somente na hipótese do descumprimento recorrem os particulares ao Poder Judiciário para obrigar os inadimplentes a cumprir as suas obrigações ou para achar soluções alternativas que resolvam os conflitos instaurados. Nas áreas do Direito Público, porém, a intrusão do Estado é praticamente inevitável. O Direito Administrativo e o Direito Tributário existem para regular, reger e disciplinar as atuações do Estado e estatuir os direitos e deveres dos administrados. É o que ocorre com as atividades estatais inerentes ao lançamento, instituto típico do Direito Tributário. O fato gerador, a obrigação, os sujeitos passivos, o *quantum* a pagar, como pagar, onde e quando sugerem documentações e registros. Mas toda generalização em Direito deve ser evitada. Vamos aos exemplos. O mutuário que não paga o débito no vencimento sujeita-se à ação executiva. O locatário que não paga o aluguel sujeita-se a uma ação de despejo. No campo do Direito Penal, v.g., já é diferente. Não basta a norma: “matar alguém, pena de x” posta pelo Estado-legislador. Se, no mundo dos fatos, alguém mata outrem, é necessário que, ante a notícia do crime, um funcionário do Estado-Administração, entre nós um delegado de polícia, instaure um inquérito e apure os fatos para que o promotor abra o processo de modo que o culpado seja punido, obedecido o devido processo legal. Pode ocorrer, no entanto, que o réu alegue legítima defesa, não merecendo pena e prisão. Entra em cena o Poder Judiciário, o Estado-julgador, para dirimir a lide, conhecer dos fatos e entregar a prestação jurisdicional, fazendo justiça formal (verdade legal). O réu poderá ser condenado ou não (se é realmente culpado, já é uma outra questão).

No Direito Tributário ocorre algo parecido. Não basta a lei – ente legislativo –, norma abstrata e impessoal, prescrever que os proprietários de imóveis urbanos

paguem anualmente o IPTU ao Município da situação das propriedades. É necessário que um agente da Administração pratique atos de individualização da norma (ato administrativo de aplicação da lei), subsumindo o fato à norma, determinando os contribuintes e quantificando o que devem pagar, isto é, fixando quanto é devido por cada um a título de tributo (o crédito tributário), quando, como, onde e a quem pagar. Nem todos os tributos, porém, exigem cálculos. As taxas, por exemplo, quase sempre são tabeladas: pela concessão de passaporte, taxa de expediente de R\$ 260,00 (duzentos e sessenta reais). Além disso, a maioria dos impostos é recolhida pelos próprios contribuintes, por expressa determinação da lei. O Estado-Administração apenas se reserva o direito de considerar provisório o pagamento. O crédito tributário, já existente com a realização do fato gerador da obrigação, só se considerará extinto pelo pagamento após a homologação expressa do ato liberatório (pagamento) ou pelo decurso de um prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (preclusão do prazo da autoridade para operar o ato de lançamento, ocasionando a decadência do direito ao crédito).

Tiremos conclusões:

- A) onde houver obrigação tributária, há crédito e sujeitos ativo e passivo, atados por um vínculo jurídico prestigiado pela lei;
- B) a relação entre obrigação e crédito é de *todo e parte*. O crédito é parte da obrigação, que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei;
- C) pode haver crédito sem obrigação, por erro do contribuinte ou do Estado. Este tipo de crédito é ilegítimo e decorre de erro na compreensão da lei, mas, se não for questionado, uma vez pago, caduco o direito de reclamá-lo ou prescrita a ação de repetição, consolida-se. O Direito não socorre aos que dormem (decadência e prescrição). Mais à frente, ao tratarmos da revisibilidade do lançamento, entenderemos melhor esta questão;
- D) o lançamento somente confere a exigibilidade necessária ao crédito tributário do sujeito ativo nos casos dos tributos que exigem lançamentos diretos (IPTU, IPVA) ou que pedem lançamentos após declaração do contribuinte (ITBI). Nos impostos sujeitos à homologação do pagamento, é ele

prescindível. A própria lei torna obrigatório o recolhimento: o contribuinte paga sem que haja a mínima interferência do Estado-Administração;

- E) mesmo nesta última hipótese, inexistindo pagamento, ou ainda nos casos de tributos sujeitos a lançamento por declaração ou misto, lançamentos *ex officio* são sempre possíveis para dar à Administração, inerte o sujeito passivo, condição de exigir o crédito já nascido com a obrigação, esta, a seu turno, decorrente da realização do fato gerador previsto em lei;
- F) é erro rotundo dizer que o lançamento *institui* o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* – quando isto for necessário – ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*;
- G) na definição de lançamento, o verbo *constituir* não é empregado com o sentido de criar nem se reporta ao significado de *ato jurídico constitutivo* (criador, transformador, transferidor ou extintor de direitos materiais, substantivos). O CTN utilizou o termo de maneira atécnica, apenas para realçar as fases preparatórias e revisionais que precedem e sucedem o lançamento. O que se prepara e discute é o *ato administrativo do lançamento*.

13.5. A obrigação tributária e as alterações do crédito tributário

Vejamos agora o art. 140:

“Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

O lançamento é *ato*. Antes dele há um procedimento preparatório. Depois dele

podem ocorrer, também, procedimentos revisionais, visando a confirmar ou infirmar, no todo ou em parte, a sua integridade, por iniciativa do contribuinte ou do Estado, nos casos previstos em lei. É direito do contribuinte discutir o lançamento e o crédito, o seu *quantum* e outros aspectos a ele ligados. É dever do Estado não apenas acudir aos reclamos do administrado, como também aproveitar os dizeres do artigo para autocontrolar-se. O Estado deve exercer o controle da legalidade e da constitucionalidade de seus próprios atos, direitos e pretensões. Como o lançamento, nos casos em que se aproposita, é ato de aplicação da lei aos casos concretos, não é difícil supor que erros e demasias venham a ocorrer. Até porque o Código vinca o dogma de que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa.

No curso da revisão do ato administrativo do lançamento ou no curso da discussão sobre o crédito tributário, o que dá no mesmo, podem ocorrer ratificações ou retificações. Então, o artigo sob comentários diz que as circunstâncias que modificam (ajustam) o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos ou mesmo suas garantias e privilégios não afetam a obrigação que lhe deu causa. Duas observações se apropositam.

Primus – A redação traz lição mal assimilada da teoria dualista das obrigações (*Shuld* e *Haftung*, em alemão), na qual se distingue o *débito* da *responsabilidade*. Ora, na espécie não há obrigação e crédito como que independentes uma do outro. A relação, já vimos, é de *parte* e *todo*. O crédito é parte da obrigação. O que se quis dizer, no entanto, foi simplesmente que o ato administrativo formalizador do crédito tem de estar conforme à verdade na medida da lei. Assim sendo, as modificações advindas do procedimento revisional na compostura do crédito não afetariam a obrigação, antes a confirmariam como imaginada em lei. Corretíssimo, porém mal comunicado. A mensagem legislativa deixou a desejar ao permitir a ideia equivocada de que obrigação e crédito são realidades autônomas e não correspectivas.

Secundus – O art. 140 diz também que a exclusão definitiva da exigibilidade do crédito não afeta a obrigação. Aqui não há como solver a incongruência. Se se reconhece que o crédito é inexigível, seja porque não existe juridicamente falando (*contra legem*), seja porque existe isenção ou anistia operante, seja porque já

caducou, seja porque a ação para exigí-lo prescreveu, não há mais razão para continuar a existir uma obrigação sem objeto. Neste último caso, a obrigação, obviamente, é afetada. O legislador errou. A Professora Misabel Derzi,¹ com quem estamos em divergência nesta parte, admite a permanência da obrigação nos casos de exclusão da exigibilidade do crédito tributário. Pelo CTN, excluem dita exigibilidade a anistia (perdão do crédito de multas) e a isenção (fator impeditivo da ocorrência do fato gerador). Ora, onde há perdão, morre a obrigação, e onde não há fato gerador, não há obrigação.

13.6. O crédito tributário e o princípio da legalidade

Dispõe o art. 141 do CTN:

“Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.”

O ditado supratranscrito supõe crédito tributário já formalizado. Diz também que o ato administrativo do lançamento é vinculado e obrigatório, não sobrando aos agentes da Administração discricionariedade para realizá-lo ou alterá-lo, senão nos casos previstos no próprio CTN. Pontifica, ainda, que o crédito tributário somente se extingue nos casos consagrados no *códex*, disposição ao fim alargada pelo STF quando este reconheceu a possibilidade de os Estados-Membros estabelecerem, no exercício da atividade legiferante, regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários.² Do mesmo modo, *ad nauseam*, prevê que a exigibilidade do crédito já formalizado pelo lançamento só poderá ser suspensa ou excluída nos casos previstos em lei, vedada ao administrador fiscal qualquer veleidade neste sentido. Ademais os ameaça: “*sob pena de responsabilidade funcional*”. Veremos mais à frente a razão de ser desses preceitos. Desde logo, porém, diga-se que o artigo denota princípios fundamentais do Direito Administrativo, quais sejam: o princípio da moralidade dos atos administrativos, o da sua vinculação à lei (legalidade) e o da indisponibilidade dos bens e receitas do Estado por parte de seus agentes. Nada mal.

13.7. O conceito de lançamento no Direito brasileiro – Diferença entre lançamento por homologação e homologação do pagamento do crédito tributário

A definição de lançamento no CTN é defeituosa e altamente dogmática, o que não impede a sua compreensão.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Estamos acordes em que a maioria dos impostos são calculados – por força de lei – pelos próprios contribuintes e pagos sem prévio exame da autoridade administrativa. Sabemos, igualmente, que a Administração fiscal jamais *homologa expressamente* esta atividade do contribuinte, deixando em aberto o prazo que possui para rever o pagamento, de modo que possa, durante o período, fiscalizar o contribuinte quantas vezes quiser, concordando ou discordando do seu proceder. Quando discorda, promove lançamentos *ex officio* para exigir os créditos recolhidos a menor ou simplesmente não pagos.

Entretanto, o CTN fincou pé em duas posições: a) seja qual for o tributo, tem de haver lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa; b) nos casos em que o contribuinte faz o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dá-se um prazo de cinco anos para a Fazenda *homologar o pagamento expressa ou tacitamente*. Dá-se, em seguida ao silêncio ou inação da Fazenda durante este tempo, o caráter de homologação tácita (o caráter de autolancamento homologado).

O sofisma é evidente; a crítica feita por Paulo de Barros Carvalho,³ definitiva:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato

implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

[...]

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

E quando pensamos que o silêncio consente (homologação tácita), chegamos ao paradoxo de chamar de lançamento ao *não ato* estatal, como quer o CTN. E chama de procedimento de lançamento sua total inexistência.

De qualquer forma, não podemos nos esquecer nesse ponto da Súmula nº 436 do STJ, publicada no *DJe* em 13 de maio de 2010 com a seguinte dicção: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Ora, então *não mais* “*compete privativamente* à autoridade administrativa constituir o crédito tributário”? É o que se deixa entender. Temos profundas reservas ao Enunciado, mormente em nosso país, onde a confusa legislação tributária, não raro, enseja o cometimento de erros por parte dos contribuintes ao preencher tais declarações, ainda que estejam de boa-fé e tão só desejem adimplir suas dívidas com a Fazenda Pública.

13.8. Distinção de lançamento como ato administrativo singular e procedimentos reparatórios e revisionais do lançamento – Lançamentos provisórios e finais, impossibilidade

Feita esta observação primeira, já podemos examinar o instituto do lançamento tributário no Direito brasileiro como posto no CTN.

O lançamento, para começar, não pode ser – por impossibilidade lógica – *procedimento* (sucessão encadeada de atos). É *ato*. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o *ato de lançamento* contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso *ex officio* (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).

A natureza jurídica do lançamento, portanto, é a de *ato administrativo* de aplicação da lei aos casos concretos (processo de concreção normativa) a cargo da Administração Pública (Poder Executivo).⁴ Dentre os seus efeitos relevantes, destacam-se dois.

Primus – O de traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre o sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo em que ocorreu o fato jurígeno. Ato jurídico administrativo de efeitos declaratórios: o conceito calha muito bem ao lançamento fiscal.

Secundus – O de conferir exigibilidade – quando a sua prática se faz necessária – ao crédito tributário, acrescentando *densidade* ao direito subjetivo da Fazenda Pública. Sabe-se que a *ação de execução* (processo de execução do direito, e não de cognição), para ser aforada, requisita *direito líquido, certo e exigível*. O lançamento tem esta virtude, na medida em que certifica e torna líquido o *quantum debeatur* da obrigação tributária (certidões de dívida ativa).

O parágrafo único do art. 142 reafirma que a atividade administrativa do lançamento é vinculada à lei (legalidade, não discricionariedade) e obrigatória (não facultativa ou *poder-dever*, na terminologia de Santi Romano), sob pena de responsabilidade funcional do agente público desidioso.

13.9. Lançamento e intercadência cambial

O art. 143, que se dá transcrito, supõe operações internacionais, é autoexplicável e mais uma vez denota que o lançamento volta sempre à lei existente ao tempo do fato gerador da obrigação tributária. Portanto, aplica a lei, tornando, em princípio, exigível o crédito tributário alojado na arquitetura normativa da obrigação. Em princípio, porque a exigibilidade do crédito pode ser suspensa, como veremos.

“Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.”

13.10. O lançamento como ato administrativo de aplicação da lei fiscal – Leis substantivas e adjetivas no tempo, regras de aplicabilidade O artigo que se segue como que endossa as assertivas que vimos de fazer.

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.”

Por ser ato de aplicação da lei aos casos concretos, o lançamento necessariamente é feito segundo a lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador (vigente antes do fato gerador).

O § 1º, fazendo coro com a melhor doutrina processual, dispõe que as *normas procedimentais* (normas adjetivas) referentes ao lançamento, inclusive garantias e privilégios, aplicam-se de imediato aos casos em curso, isto é, aos procedimentos preparatórios e revisionais do lançamento e ao próprio ato formal do lançamento, exceto para o efeito, já agora substantivo (direito material), de atribuir a responsabilidade tributária a terceiros, ainda que em caráter subsidiário ou mesmo de simples garante, que isto só a lei formal e substantiva pode, impessoal e genericamente, fazer.

O § 2º é óbvio. Pretende dizer que o *caput* do artigo é desnecessário para aqueles impostos cujo dia do fato gerador é conhecido, porquanto a própria lei define a data da sua ocorrência. Conveniente aqui pensar no IPTU e no IPVA, no imposto de renda também. Ocorre, porém, uma curiosidade. O dia do fato gerador dos impostos que são periodicamente lançados nunca é expressamente designado nas leis. No imposto de renda, tirantes as incidências únicas, tem-se por assente que o fato gerador ocorre no último segundo do último minuto do dia 31 de dezembro do ano-base (1º de janeiro a 31 de dezembro = periodicidade). No IPTU e no IPVA, o dia é 1º de janeiro de cada ano. Quem estiver cadastrado neste dia é lançado como devedor.

O aspecto temporal, ou o momento em que devemos considerar ocorrida a hipótese de incidência dos tributos (fato gerador ou fato jurígeno), é muito importante. A uma, porque delimita a legislação que deve ser aplicada (anterior ao início do fato gerador), tornando eficazes os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei tributária. A duas, porque indica ao administrador os critérios de sua atuação conforme a lei. Quanto ao aspecto temporal do fato gerador, os tributos são, sem exceção:

- a) *certus an, certus quando*;
- b) *certus an, incertus quando*.

É certo que existe porque previsto em lei. É certo ou incerto porque o tempo é ou

não marcado. No primeiro caso, a lei diz expressa ou tacitamente quando ocorre o fato gerador (*certus quando*). No segundo caso, deixa à liberdade das pessoas a prática de atos considerados jurígenos. O fato gerador, então, pode ocorrer a qualquer momento (*incertus quando*).

13.11. A revisão do ato administrativo do lançamento – As teorias declarativistas e constitutivistas

O art. 145, combinado com o art. 149, introduz o tema da revisibilidade do ato jurídico administrativo do lançamento.

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.”

O art. 149 inicia a tipologia do lançamento anunciando os casos de lançamento direto, *ex officio*. Combinado com o art. 145, *supra*, versa também a revisão dos lançamentos.

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento

definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

O tema convoca apontamentos absolutamente necessários. Dada a grande influência que Gaston Jèze⁵ teve, no passado, sobre a doutrina financeira brasileira, instaurou-se entre nós a tese de que o lançamento *constituía* o crédito tributário; daí a controvérsia sobre a natureza jurídica do lançamento, ao nosso sentir dispensável.

Estamos com Alberto Pinheiro Xavier, que desde Portugal tem a melhor obra versando sobre a natureza declaratória do lançamento. E reconhecemos com ele que a injeção de exigibilidade que o lançamento confere ao crédito tributário é o que explica, a um só tempo: a) os equívocos das teorias constitutivistas; b) a natureza de título executivo extrajudicial que o lançamento adquire com a sua transcrição na certidão de dívida ativa; e c) a possibilidade jurídica de exigir-se um crédito lançado injuridicamente (por falta de questionamento oportuno).

As palavras de Alberto Pinheiro Xavier⁶ são altamente esclarecedoras (anote-se, de pronto, que o autor chama de fato tributário o fato gerador e de ato tributário o lançamento):

“Em nosso entender uma explicação coerente e unitária da função do aludido ato

na dinâmica da obrigação do imposto, suscetível de responder a todas as interrogações surgidas no longo debate entre teorias constitutivistas e declarativistas, só é possível se se partir da ideia de que o lançamento é o título jurídico da obrigação do imposto.

[...]

Que o lançamento seja um título jurídico abstrato da obrigação do imposto significa que a lei desvincula o valor da situação por ele declarada da existência da situação jurídica que lhe está subjacente e que tem a sua fonte no fato tributário. E desvincula no sentido de que, para a generalidade dos efeitos, vale a situação declarada no título, ainda que a situação subjacente não exista ou exista em termos diversos. É precisamente este fato que explica, por um lado, a ininvocabilidade dos direitos e deveres tributários antes da formação do título ou para além do seu teor; e é também o que explica a produção de efeitos substanciais e processuais do lançamento ‘injusto’, ou seja, do ato inválido tornado inimpugnável, fenómeno do qual Von Myrbach Reinfield, Von Wallis e Allori pretendiam derivar o carácter constitutivo daquele ato.”

Impõe-se uma observação. O crédito lançado e inscrito unilateralmente em dívida ativa só é inimpugnável perante a Administração. No Judiciário, a pretensão creditória da Fazenda Pública, expressa na certidão de dívida ativa, é plenamente embargável e destruível, como ocorre com os outros títulos executivos extrajudiciais (discussão da *causa debendi*), salvo se prescrita a ação.

De resto, foi por causa dessa força que o lançamento firma e imprime ao crédito tributário a ele preexistente que o legislador do Código falou em “procedimento tendente a verificar etc.”, como que a vincar a necessidade de se rever, reexaminar, revisar, o ato administrativo do lançamento, tema que ora nos ocupa, dando-nos a falsa impressão de que se trataria de *procedimento*. O legislador, nessa passagem, fez-se confuso e desleixado.

13.12. O lançamento como ato administrativo – Características – Natureza declaratória – Carácter de título executivo por falta

de autoexecutoriedade – Quando o lançamento está pronto e quando é definitivo

Isto posto, se o lançamento é revisível, impõe-se saber algumas características desse ato administrativo tão peculiar, tão instigante, tão polêmico.

- A) É ato jurídico-administrativo, porque concorre para a formação de situações jurídicas individuais, dotando-as de eficácia. O fato de conferir ao direito de crédito da Fazenda Pública a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade basta para ver incremento jurídico no ato administrativo do lançamento, que é ato de aplicação da norma tributária abstrata a situações jurídicas individuais com a finalidade de obter receitas fiscais. Por isso mesmo, Alberto Xavier referiu-se ao lançamento inscrito em dívida ativa como o *título jurídico abstrato* da obrigação tributária;
- B) É ato jurídico-administrativo simples, porque resulta da vontade e da competência de um único órgão da administração. A questão da revisão hierárquica e da modificabilidade do lançamento não implica colegialidade ou composição de vontades de vários órgãos na sua gestação;
- C) É ato vinculado à lei, porque o agente administrativo não tem subjetivismo ao operar o lançamento. Vincula-se à lei. O lançamento é ato servo da lei. A revisão do ato tem por escopo, sempre, rever essa correspondência do lançamento ao teor das leis.

Questão importante é saber quando o lançamento está pronto. Estará pronto desde o momento em que é praticado pelo agente administrativo competente e será eficaz uma vez comunicado ao contribuinte através de qualquer ato administrativo de intercâmbio procedimental, como, v.g., uma *notificação fiscal de lançamento* ou um *auto de infração* (esses nomes variam, o importante é o conteúdo do lançamento). Se o contribuinte se conforma e não recorre, ou se a própria Administração não atua com regras de revisão *ex officio*, este se torna definitivo na esfera administrativa. Se houver recurso, o lançamento só se tornará definitivo quando, exauridos os procedimentos revisionais, exsurgir decisão administrativa contra a qual não haja

mais nenhum recurso, dando por certo, *líquido e exigível* o crédito tributário.

O ato administrativo do lançamento, definitivo, goza da presunção de *certeza (juris tantum)*, *exigibilidade* e *liquidez* quanto ao crédito por ele formalizado. Cristaliza-se neste estado. É curioso observar, embora o tema não nos diga respeito tão de perto, que a Suprema Corte editou a Súmula Vinculante nº 24 – estatuinto ser o *lançamento definitivo do crédito condição indispensável para a propositura de ação penal* com vistas a processar e julgar determinados crimes contra a ordem tributária –, entre outros, justo porque somente após tal ato se tem confirmada (ainda que presuntivamente), a existência da obrigação tributária e o seu montante. Diz o Verbete: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Falta ao lançamento, por outro lado, ainda que definitivo, a autoexecutoriedade. O devedor, mesmo com o crédito inscrito em dívida ativa, só pode ser constrangido a pagar pela atuação do Poder Judiciário (ação de execução, conversão do depósito em renda).

Pois bem, com tais características o lançamento é revisível.

13.13. As hipóteses legais que autorizam a revisão do lançamento

O art. 145 diz as hipóteses que desencadeiam a revisão do ato de lançamento: impugnação do contribuinte;⁷ recurso de ofício da própria autoridade lançadora, buscando apoio para o seu ato; e iniciativas de ofício das próprias autoridades administrativas nos casos previstos no art. 149, já transcrito linhas atrás (de notar, contudo, que o art. 149 coloca conjuntamente hipóteses de revisão do lançamento e hipóteses que recomendam a emissão de lançamento *ex officio*).

13.14. A irrevisibilidade do lançamento por erro de direito da Administração – Diferença entre revisão de lançamento e modificação de lançamento definitivo pela Administração

Reza o art. 146:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão

administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

É esta uma regra de ouro para garantir o contribuinte, pois, já vimos, o lançamento é amplamente revisível por ato *ex officio* da Fazenda Pública, mormente nos casos dos tributos sujeitos a homologação – e que são maioria –, dado que, a qualquer tempo, enquanto não estiver precluso o *poder-dever* da Administração de operar o lançamento, o contribuinte pode ser visitado e revisitado pela fiscalização tributária *à la godaça*, irrestritamente.

Embora José Souto Maior Borges e Castanheira Neves tenham demonstrado as dificuldades para estremar a questão de direito da questão de fato, e Hugo de Brito Machado tenha preconizado um poder amplo de revisão do Fisco com esforço no *princípio da legalidade*, ficamos com a lei. Seguimos no particular a orientação majoritária da doutrina brasileira e a jurisprudência dos povos cultos.

O lançamento tributário já definitivamente constituído é irrevisível pela Administração em caso de *erro de direito* ou de valoração jurídica dos fatos. Entre nós, ganhou foros de cidade a irrevisibilidade por erro na interpretação da lei ou por alteração nos critérios de sua aplicação quando com erronia agiu a própria Administração. O CTN diz que tais critérios jurídicos podem ser alterados pela Administração ao produzir lançamentos, mas relativamente a fatos geradores posteriores à alteração. E agrega: no concernente a *um mesmo contribuinte*. Restringiu o alcance a tão somente os lançamentos já expedidos contra dado e especificado contribuinte? Estamos com a Professora Misabel Derzi quando predica a irretroatividade do Direito todo: da lei, da jurisprudência, das decisões administrativas com fundamentação jurídica constante (reiteração) adotadas pelo Estado (o conteúdo normativo dessas decisões é evidente, tanto que são consideradas *normas* pelo art. 100 do CTN. O parágrafo único desse artigo libera o contribuinte quando erra obedecendo-as).

Basicamente, com algum simplismo, pode-se dizer que o intrico entre questão de

fato e questão de direito e, de certo modo, do erro de fato e do erro de direito, decorre do caráter deôntico da norma jurídica. Com efeito, o jurídico não passa de uma jurisdicização do mundo dos fatos.

Ao construir as normas jurídicas, o operador do Direito trabalha com três técnicas inarredáveis:

- A) *abdução* – No caso das *normas condicionais* (Se “A” ocorrer, “B” deve ser), o operador promove uma *abdução* no corpo do mundo real e o hipostasia num modelo abstrato (cópia normativa do real). A hipótese de incidência das normas jurídicas condicionais só pode ser construída dessa forma. Por isso mesmo, Vilanova chamou a hipótese de incidência de *descriptor normativo*;
- B) *imputação* – Todavia, para organizar o comando normativo (o prescritor), não há necessidade de o operador se reportar ao *mundo real*. Ele cria os derivativos deônticos pela utilização do princípio da *imputação*: “Matar alguém (descriptor), pena de X (prescritor);
- C) *subsunção* – A norma, como vista acima, está em repouso (estática normativa). É como uma nuvem carregada de eletricidade (uma eletricidade normativa). A norma, porém, foi feita para incidir. Para tanto, *o fato gerador abstrato e estático* (cópia do real) *terá de ocorrer no mundo fenomênico*. Quando o fato descrito na hipótese de incidência *ocorre*, a prescrição *incide*, como se fora um raio, criando direitos, deveres e sanções imputáveis a determinados sujeitos. O fato gerador ocorre, o que incide é o comando da norma. *O fato real informa o fato gerador abstrato*. Daí para a frente, toda vez que ocorrer, instalar-se-á a relação jurídica prevista na norma.

NORMA JURÍDICA

Hipótese de incidência – descriptor (Descrição normativa e abstrata de fatos coletados no mundo real)	Consequência normativa – prescritor (Prescrição dos direitos, deveres e sanções resultantes da cópula deôntica)

Os fatos em si (mundo fenomênico)	Imputação de direitos e deveres (mundo jurídico)

Ocorre que as hipóteses de incidência podem conter elementos de variada índole, como já foi dito por Karl Engisch:⁸

“Sobre a hipótese legal muito haverá ainda a dizer. Desde logo isto: que ela pode não ser constituída apenas por elementos negativos referentes às exceções e imperativos; que podem entrar a fazer parte dela, além disso, não só elementos exteriores, apreensíveis pelos sentidos, mas também elementos interiores, psíquicos, subjetivos, ou que podemos encontrar nela ao lado dos elementos descritivos (como, v.g., lesão corporal) elementos referidos a valores normativos (ofensa aos bons costumes).”

Do mesmo modo, os prescritores, como no caso do Direito Tributário, predominantemente, possuem chaves complexas, de difícil leitura.

Resulta que a norma toda, os fatos que foram copiados pela norma, os fatos que ocorrem como previstos na norma e a precisão das consequências imputadas *passam a ser interpretados* (processo de concretização normativa) a partir de proposições, às vezes contraditórias, sobre o direito e os fatos juridicizados.⁹ Portanto, é muito difícil desfazer a cópula entre a questão de direito e a questão de fato e dizer, v.g., quando há erro de direito e quando há erro de fato.

De certa forma, a questão é de fato quando se tem de confirmar uma situação. Saber, v.g., se houve mesmo na cena do acontecimento um ato de legítima defesa por parte do réu que alega tal excludente. São investigações sobre a veracidade dos fatos. A questão seria de direito quando a discussão ou a pesquisa estivessem remetidas à compreensão da norma jurídica, a qual, já vimos, é sempre complexa (exegese).

Bem assim, o erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre

nós, os critérios jurídicos (art. 146, CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos *novos critérios* somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração. Tudo em nome da *certeza e da segurança jurídicas* e para que a Administração se esmere nos seus misteres.

Há que distinguir lançamento em discussão e lançamento já definitivamente constituído, inadmissível, nessa última hipótese, a revisão *ex officio*.

Sendo a obrigação tributária *ex lege*, se o lançamento é privativo da autoridade administrativa e se o autocontrole dos atos administrativos existe, a *revisibilidade é ampla*. Agora, o que se não admite é a revisão de lançamento já definitivo por erro de qualquer espécie imputável à Administração. Nesse caso, mesmo que ainda não ocorrida a *preclusão* dos lançamentos suplementares retificadores, a Fazenda encontra-se peada. O lançamento irrevisível equivale à decisão judicial transitada em julgado (coisa julgada material e formal).

A tese não tem nada de novidadeira. Outros países adotam as mesmas regras, e aquele que especialmente nos inspirou quando da feitura do Código é extremamente explícito, para não dizer casuístico. Valora mais a segurança que a *legalidade*. Em separata da ABDF,¹⁰ Ricardo Lobo Torres observa:

“A inspiração para a norma transcrita buscou-a o legislador no direito germânico. Em sua nova versão, estampada no art. 176 do Código de 1977 (*Abgabenordnung* 77), aquela regra, sob o título de ‘proteção da confiança nas hipóteses de anulação e alteração de lançamento’ (*Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Anderung von Steuerbescheiden*), tem o seguinte teor: ‘Na anulação ou alteração de ato de lançamento notificado, não pode ser considerado em detrimento do contribuinte o fato de: 1 – a Corte Constitucional Federal declarar a nulidade de uma lei, em que até então se baseava o lançamento; 2 – um tribunal superior federal não aplicar uma norma em que até então se baseava o lançamento, por considerá-la inconstitucional; 3 – ter-se alterado a jurisprudência de um tribunal superior a qual havia sido aplicada pela autoridade fiscal nos lançamentos anteriores.’”

Doutra parte, o STJ sufraga tese da irrevisibilidade do lançamento definitivamente constituído pela Administração sob a alegação de erro de direito ou mudança nos critérios jurídicos de interpretação. Basta apenas o registro de que, no REsp nº 1.303.543/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 22.02.2011, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 387), o Tribunal fez constar expressamente: “6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN [...]”.¹¹ No entanto, desde muito antes, o extinto Tribunal Federal de Recursos já pontificava por meio da Súmula nº 227: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

A doutrina tampouco discrepa desse entendimento, consoante se percebe pela leitura das lições de Alberto Xavier:¹²

“Uma primeira ordem de limites baseia-se na distinção entre *erro de direito* e *erro de fato* e tem o seu assento legal no art. 146 do CTN... Assim, o erro de fato legitima a alteração do lançamento pela prática dos adequados atos de anulação ou lançamento suplementar. Ao invés, a modificação de critérios jurídicos só pode prevalecer quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, o que o mesmo é dizer-se, não pode servir de fundamento a modificação do lançamento anterior.”

Seguem a mesma trilha, em nome da certeza e da segurança jurídica, Gilberto de Ulhôa Canto,¹³ Ruy Barbosa Nogueira,¹⁴ Antônio Sampaio Dória,¹⁵ dentre inúmeros outros juristas de escol.

13.15. Renovação do lançamento por erro formal de agente da Administração – Quando é possível

Pelas razões acima expostas, sempre nos pareceu contraditória a “ressurreição” da potestade administrativa para operar lançamentos sobre matéria já vencida em razão de *erro formal* (muito menos grave que o erro de direito afrontador do princípio da legalidade). Mas o que prescreve o art. 173, II, do CTN? Vejamos:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – *da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

[...]” (grifos nossos).

O inciso II do art. 173 do CTN há de ser compreendido com parcimônia. Sim porque nesse caso o lançamento ainda não é definitivo. Estará sendo discutido na esfera administrativa. A causa da nulidade é o vício formal perpetrado por funcionário contra a Administração. Dita decisão, a referida no art. 173, II, só pode ser administrativa,¹⁶ ensejando, após a nulidade do lançamento, outro *ex officio* se ainda não ocorrida a preclusão do poder-dever da Administração de proceder a novos lançamentos.

O erro de direito é irrevisível havendo lançamento definitivo. Com maior razão, o mesmo ocorre com o erro formal. Observe-se, no entanto, apontando em sentido diverso ao ora defendido, que o STJ editou a Súmula nº 392 para assim estatuir: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de *erro material ou formal*, vedada a modificação do sujeito passivo da execução” (destacamos).

A Fazenda erra e, por vício formal, tem lançamento definitivo com crédito menor do que o real. Pede a revisão no Judiciário de ato privativo seu. Terá interesse de agir? O objeto é possível? A parte autora é legítima para a causa? Em juízo, pensamos nós, o erro formal e o erro de direito não podem ser demandados pela Fazenda Pública quando o lançamento já é definitivo ou já foi *definido* na esfera administrativa em todas as instâncias de revisão.

13.16. As modalidades de lançamento no Direito brasileiro – Lançamento por declaração

A matéria agora diz respeito às modalidades de lançamento como idealizadas no

CTN e diplomas correlatos. O art. 147 continua o tema, tratando do lançamento misto ou por declaração, por implicar colaboração do contribuinte na sua feitura. Primeiro o contribuinte informa, depois a Administração expede o lançamento.

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

A restrição do § 1º, parece-nos, feriria os princípios da *verdade real e da economia procedimental*, não houvesse a válvula de escape da comprovação do erro. Ora, é lógico que a retificação da declaração é cabível sempre que o declarante tenha errado. Depois de notificado do lançamento, é claro, caberá reclamação para a retificação do erro, e não mais *modificação* da declaração pelo próprio declarante...

13.17. Lançamento feito em razão de arbitramento – Quando é possível – Restrições legais

Desde logo, atentemos para o que dispõe o art. 148 do CTN:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Pois bem. Em livro escrito em colaboração com a Prof.^a Misabel de Abreu

Machado Derzi, denominado *Direito Tributário Aplicado: Estudos e Pareceres*,¹⁷ comentamos o tema do arbitramento fiscal, tendo em vista o art. 148 do CTN, de modo que se segue:

“O arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. As modalidades de lançamento, previstas no Código Tributário Nacional, são apenas três: de ofício, com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiros e por homologação. O arbitramento, disciplinado no art. 148, é apenas técnica – inerente ao lançamento de ofício – para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte ou que, embora existentes, não mereçam fé. Assim sendo, tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte quanto nos lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lançá-los de ofício. Sendo feito o lançamento de ofício ou a sua revisão nas hipóteses elencadas no art. 149 citado, poderá o Fisco servir-se da técnica do arbitramento, obedecidos os pressupostos e requisitos do art. 148, quais sejam:

- ↘ ausência de escrita ou de documentação que a lastreie (a isso estando equiparada a recusa em informar ou entregar documentação por parte do contribuinte ou de terceiro obrigado);
- ↘ prévia desonestidade do sujeito passivo nas informações prestadas ou na elaboração da escrita, abalando-se a crença nos dados por ele oferecidos a par de documentação imprestável eivada de falsidade;
- ↘ processo regular assecuratório do direito de defesa do contribuinte;
- ↘ utilização, pela Administração, de quaisquer meios probatórios, desde que razoáveis e assentados em presunções tecnicamente aceitáveis (preços estimados segundo o valor médio alcançado no mercado local daquele ramo industrial ou comercial – pautas de valores; ou índice de produção pautado em valores utilizados, em período anterior, no desempenho habitual da

empresa-contribuinte que sofre o arbitramento etc.);

- ↘ finalmente, o regime de arbitramento não impede, ao contrário, admite avaliação contraditória administrativa ou judicial de preços, bens, serviços ou atos jurídicos (as presunções adotadas são *juris tantum*, admitindo outra avaliação contraditória).

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesmo falha ou imperfeita, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, § 1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.

Portanto, o art. 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, a *contrario sensu*, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e médias levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo.

Além disso, não pode haver confusão entre mero atraso na escrita e fraude, sonegação, documento falso, enfim desonestidade, que são sempre dolosos e, de modo algum, podem ser presumidos. Sobre essa matéria, já decidiu, com acerto, o antigo Tribunal Federal de Recursos:

‘Em tema de Imposto de Renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita.’ (Súmula nº 76 do Tribunal Federal de Recursos.)

A Súmula em destaque, hoje incorporada à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem evidencia o pensamento jurisprudencial uniforme: a sonegação e a fraude são sempre dolosas, jamais se presumindo em razão de simples atraso na

escrita, quando existem outros elementos (documentos) na empresa que retratam a realidade.

Se, em determinado ramo profissional, por ex., é obrigatória a manutenção do Livro de Controle da Produção e do Estoque, o mero atraso em sua escrituração não acarretará o arbitramento, pois sua ausência não impede a fiscalização rigorosa. É que esse livro apenas reproduz e espelha aquilo que já consta de outros documentos, em especial as notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias. Nada lhe pode ser anotado ou registrado sem o respaldo de tais notas, que, estando corretas, devem servir de guia para a avaliação. Nesse caso, o atraso na escrita sugere apenas aplicação de multa isolada, pois o lançamento com base no movimento real da empresa, na realidade econômica, deverá ser sempre o caminho adotado pelo agente fiscal.

A Fazenda Pública costuma invocar o dispositivo acima do Código Tributário Nacional para justificar não apenas a adoção de ficção de ocorrência de fatos geradores como também de bases de cálculo ou valores, o que é um grave erro, como, aliás, se depreende da Súmula 76, citada. Se existe a documentação adequada do contribuinte, se as Notas Fiscais de Entrada ou Notas Fiscais de Saída de Mercadorias (cuja fiel transcrição para livro próprio estava apenas em atraso) são corretas (não são ‘frias’, ‘calçadas’ ou ‘paralelas’), o arbitramento não fica autorizado, nem tampouco a utilização de outro recurso presuntivo de ocorrência de fato jurídico e de base de cálculo.

Além disso, o art. 148 somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular.

A invocação do art. 148 somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissor, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos, serviços...

‘Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência,

comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte, etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade está autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração, sejam do primeiro, sejam do segundo, e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável’ (*Vide* RE nº 77.544-SP; RE nº 92.679; RE nº 72.400-RN, *RTJ* 59.915).

E o mesmo entendimento doutrinário Aliomar Baleeiro tratou de registrar e cristalizar junto ao Supremo Tribunal Federal, repelindo as pautas de valores arbitrariamente adotados contra a prova documental do sujeito passivo (*Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed., Rio de Janeiro, p. 51).”

Pensamos que o essencial está dito sobre o poder do Fisco de arbitrar, pelo lançamento, o valor a pagar.

13.18. Novamente os casos de revisão do lançamento – Lançamentos feitos de ofício

O art. 149, já vimos, traz o rol dos casos que justificam de ofício o lançamento e, ainda de ofício, a sua revisão, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Reveja-se o dispositivo:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente

obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

É chegada a hora de fazermos uma profunda meditação sobre a existência, com fulcro em distinção jurídica prestante, de uma *tipologia* ou, se se preferir, de *tipos* de lançamentos no Direito brasileiro, eis que o didatismo ou a suma explicativa não cabem nos programas das leis.

Em rigor, os tipos de lançamento configurados no CTN (lançamento de ofício, por declaração e por homologação) estão destituídos de fundamentação científica. Em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Questões relativas à correção de erros ou à verdade dos elementos informativos não dependem, de forma alguma, dos tipos de lançamento; são resolvidas noutras instâncias. Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.

O que ocorre, no plano fático, é que uns tributos podem ser lançados diretamente, sem prévias informações do contribuinte. É o caso do IPTU⁸ e também do IPVA. Imóveis e veículos estão rigorosamente cadastrados. Outros tributos exigem que o contribuinte informe ao Fisco dados relevantes. É o caso do ITBI, a exigir dos contratantes rol dilargado de declarações, sem as quais o lançamento não seria

possível. Na hipótese do chamado, com errônea, *lançamento por homologação*, o contribuinte calcula o *quantum debeatur* e efetivamente o recolhe, sem eximir-se, entretanto, de prestar declarações. A Administração tem cinco anos para verificar se o contribuinte recolheu com acerto e exatidão o valor devido. Dentro desse trecho de tempo, a Administração pode expedir *ex officio* seguidos lançamentos até exaurir a matéria tributável (sem *bis in idem*, logicamente). A expressão *lançamento por homologação* somente faria sentido se fosse *conditio sine qua non* para a validação do pagamento. Isto não ocorre, e por isso atribui-se à inação da Fazenda, no período de cinco anos, a pena de preclusão (o que veio a ser a tal homologação tácita do CTN). Ora, não existe homologação tácita, e sim preclusão do prazo para fazê-la obrigando a Administração a respeitar a atividade do contribuinte antecipatória do pagamento. Em sentido contrário, defendendo a pertinência teórica e vocabular do *lançamento por homologação*, Misabel Derzi e Estevão Horvath.¹⁹

Na verdade, a Fazenda Pública não tem direito ao lançamento; tem o dever de fazê-lo, pois se trata de ato administrativo vinculado e obrigatório. O que caduca não é o direito de praticar o lançamento, mas o crédito tributário, em razão de preclusão. Para que o titular de um direito o perca, é necessário, antes, que ele exista. O que caduca é o crédito tributário. Este existe desde que o fato jurígeno da obrigação tributária ocorre no mundo. O prazo para o exercício do poder-dever de lançar é que se esgota pela inação da Fazenda. Precluso o prazo assinalado à Fazenda Pública pela lei para o ato de *formalização declaratória* do crédito tributário, não mais poderá ser exercitado dito ato. A preclusão mata o direito de crédito da Fazenda Pública por caducidade naquelas hipóteses em que o pagamento do tributo depende de sua prévia formalização pela Fazenda (tributos de lançamento direto, tipo IPTU). Nos casos em que o tributo pode ser pago sem lançamento (tributos sujeitos à homologação do pagamento), a inação da Fazenda em homologar ou fiscalizar, passado o prazo preclusivo, faz igualmente caducar o direito de crédito remanescente ou integral. Nesses casos, os elementos que informaram o agir do contribuinte ficam inalcançáveis à fiscalização tributária. “O Direito não socorre aos que dormem.”

Retenham-se, de passagem, três lições.

- A) Inexiste direito de lançar; o que há é o dever de fazê-lo (ato administrativo simples, obrigatório, vinculado e sujeito a preclusão);
- B) O prazo para praticar o ato de lançamento preclui, não caduca; somente direitos caducam;
- C) A preclusão dos prazos para lançar tributo a ser pago ou homologar pagamento de tributo acarreta a caducidade do direito de crédito da Fazenda, que já nascera com a obrigação. Extinto o crédito, *ipso facto*, extingue-se a obrigação. Não há obrigação sem objeto.

13.19. O lançamento por homologação – Homologação expressa e tácita – Impropropriedades – Os termos iniciais e finais para a efetivação de lançamentos de ofício e para a homologação de pagamentos antecipados

O art. 150 cuida do lançamento por homologação – expressão altamente ambígua – como vimos de ver. Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar. A propósito, rever nossas palavras e a crítica do Prof. Paulo de Barros Carvalho nos comentários aos arts. 140 e 142, *retro*.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.

O § 2º do art. 150 insiste na estranha separação entre o crédito e a obrigação. Quer, no entanto, apenas dizer que os pagamentos que venham a ser feitos espontaneamente pelos sujeitos passivos não afetam a relação jurídico-tributária decorrente de fato gerador ocorrido, muito embora, nos termos do § 3º, reduzam o montante tributável. Em havendo ainda saldos após ditos atos, serão então cobrados com a imposição de penalidades pela mora, sendo o caso. É tudo muito óbvio. São modos de garantir os dizeres do *caput*, que considera lançamento a homologação do pagamento, equiparação já criticada linhas atrás, com a transcrição da contundente contradição de Paulo de Barros Carvalho.

Ora, lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento “extingue” o crédito, mas sob a “condição resolutória” de ulterior “homologação do lançamento”. Que lançamento? O

que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o dizer do CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação expressa. Em havendo, a qualquer tempo, dentro do quinquênio, o crédito fica definitivamente extinto. E se não houver homologação expressa?

O § 4º prescreve que, se não houver lei prevendo prazo menor para a realização do ato homologatório expresso (admissível seja federal, estadual ou municipal, segundo entendemos), a potestade para fazê-lo precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito. Neste caso, o decurso do prazo e a inação da Fazenda Pública terão os mesmos efeitos de uma homologação expressa, daí a expressão *homologação tácita* (“quem cala consente”). Tem-se, então, por definitivamente extinto o crédito tributário, tenha ou não ocorrido o seu recolhimento total ou parcial pelo contribuinte, mediante um ou mais pagamentos espontâneos, temporâneos ou não, salvo se cumpridamente provada *a priori* a ocorrência de intenção dolosa da parte do contribuinte visando a fraudar a Fazenda ou a simular pagamentos. Nesta hipótese, o prazo para operar lançamentos *ex officio* é de cinco anos contados, porém, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN. Mas, na hipótese de a Fazenda antecipar-se ao 1º dia do exercício seguinte, expedindo atos preparatórios do lançamento, o *dies a quo* será o da notificação ao contribuinte desses atos, como assinalado no art. 173, parágrafo único. O art. 173 está redigido assim:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a

constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Quid se não houver pagamento algum? Nesse caso, como não há o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação não faz sentido. Novamente somos remetidos ao art. 173, I, ou ao seu parágrafo único, dependendo da situação.

A solução alvitrada é razoável, porque no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadenciais estão regradados tão somente nos arts. 150, § 4º, e 173. Logo, não há saída. Direitos patrimoniais e potestades administrativas vinculadas não podem subsistir eternamente. É contra a índole do Direito, que não socorre aos que dormem.

A decadência e a prescrição em matéria tributária são matérias sob reserva de lei complementar (normas gerais), de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais que convivem na Federação. Vale para todos os *tributos*.²⁰

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optata* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação se desfaz.

13.20. O valor e o desvalor do chamado lançamento por homologação ou autolancamento

O CTN, ao dizer que a “antecipação do pagamento”, que é ato jurídico simples extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, § 1º), revela, mais uma vez, a ambiguidade que o marca a ferro: a ambiguidade entre autoritarismo e relação jurídica de um lado, e entre o procedimentalismo e a Teoria das Obrigações do outro lado.

Várias são as impropriedades técnicas e jurídicas abrigadas no dispositivo em comento.

O CTN é um texto compromissório. Suas ambiguidades devem ser explicadas a partir desse fato. Talvez por fugir do óbvio, ilustres juristas pátrios lançam-se às alturas para harmonizar as suas incongruências ao invés de descalvá-las. Não é que sejamos iconoclastas; apenas realçamos o ambiente originário que fecundou a lei. Isto facilita a compreensão do tema, senão vejamos:

- A) A “antecipação do pagamento” significa que o pagamento é anterior ao lançamento. Nesse caso, desde logo, o lançamento não confere exigibilidade ao crédito, já que o pagamento dele prescinde.

Em todas as hipóteses em que o contribuinte paga sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. O que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de “liquidação” do tributo, obrigando-o, sob todos os riscos e penas, a calcular o montante do crédito, conforme prescreve a lei genérica, impessoal e obrigatória. Cabe ao contribuinte substituir a Administração na tarefa de aplicar *ex officio* a lei ao caso concreto. No Direito Privado, as obrigações pecuniárias extinguem-se com o pagamento. No Direito Público Tributário, tal não ocorre, pela introdução de uma suposta *condição resolutória*. Ora, as condições aderem aos negócios jurídicos (bilaterais). Pagamento não é negócio jurídico, mas ato jurídico simples e necessitado. Ainda quando se quisesse aludir a uma condição legal, esta teria que traduzir evento futuro e incerto, justamente o contrário do que predica o CTN ao dogmatizar o lançamento como ato absolutamente necessário, previsível, certo, vinculado e obrigatório (art. 142).

- B) Tampouco se pode afirmar que a ulterior homologação do pagamento seja um condição que pode se realizar ou não, vez que futura e incerta. O lançamento é ato obrigatório, não pode ser incerto. A impropriedade mais se acendra quando se confere à inação da Fazenda quanto a homologar o crédito de – pelo silêncio – efetivá-lo (uma insolúvel contradição).

Foi tudo armado para satisfazer a tese de que, nesse caso, o silêncio é ato

confirmatório do afazer do contribuinte (lançamento por omissão, com efeito confirmatório).

O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após sua realização (durante este tempo, a Fazenda Pública, gostosamente, tem o contribuinte à sua mercê). Passado este tempo, preclui o poder-dever da Fazenda de rever o pagamento feito pelo contribuinte, e, em consequência, decai o seu direito ao crédito remanescente, caso exista. Está a gosto da Fazenda que assim seja. O contribuinte corre o risco e o desconforto. Estranha obrigação em que o credor se alteia sobranceiro. Não vemos em quê a teoria do lançamento sujeito à homologação garante o contribuinte. Pelo contrário, deixa-o em suspense.

Alguns autores defendem a chamada *homologação tácita* do lançamento ao argumento de uma suposta “função confirmatória” desta em relação ao ato de pagamento do contribuinte, liberando-o da obrigação e legitimando o seu afazer. Parece-nos completamente equivocada a tese: a uma, porque a Administração tributária nunca homologa expressamente o ato do pagamento; a duas, porque o contribuinte prescinde de tal legitimação, uma vez que pagou no dia certo, por força de lei. O que ocorre na espécie é justo o contrário. É a legitimação do credor para exigir do devedor qualquer parcela do crédito porventura faltante se ainda não extinto pela consumação do prazo decadencial. O prazo para fiscalizar o contribuinte não poderia ficar aberto eternamente.

A tese da homologação tácita do pagamento (não ato) com valor de lançamento (em tese ato necessário, positivo, obrigatório e vinculado) serve tão somente para justificar o dogma legal de que o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, mito criado pelo procedimentalismo e pelas teorias constitutivistas.

Razão assiste a Pinheiro Xavier²¹ ao dizer:

“Tenha-se desde logo a presente figura do lançamento por homologação, existente na esmagadora maioria dos tributos modernos, nestes não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação tributária se constitui e extingue independentemente desse ato jurídico. Aqui é evidente que a eficácia constitutiva da obrigação resulta, por si só, do fato tributário.”

Não é por outra razão que as liminares suspendem a exigibilidade do crédito nos impostos sujeitos a lançamento por homologação sem que este exista. A exigibilidade do crédito está na lei, não no ato jurídico do lançamento por homologação (totalmente desnecessário, visto que a Fazenda dispõe de cinco anos para verificar se o crédito foi integralmente pago e para expedir tantos lançamentos quantos sejam necessários).

Cumpra distinguir a situação retroexaminada daquelas em que o lançamento é condição de atendibilidade (dos tributos em que, por força de lei, o lançamento precede necessariamente ao pagamento). Aqui, a aplicação da lei genérica, impessoal e obrigatória é, necessariamente, realizada pelo credor, que a individualiza relativamente ao devedor para poder exigir dele a prestação tributária (IPTU, ITCD IPVA, contribuições de melhoria).

Agora anote-se: como o ato jurídico do lançamento é destituído de autoexecutoriedade, cumpre-lhe a função de formar o título abstrato do crédito da Fazenda Pública, condição de executoriedade.

Tem-se, então, que nos lançamentos por declaração, diretos e também nos de ofício o autocontrole é absolutamente necessário (contencioso administrativo insuprimível). O devido processo legal deve ter amplo curso com a participação do contribuinte, pois a formação do título extrajudicial é, em princípio, unilateral. Nos títulos executivos extrajudiciais (*nulla executio sine titulo*), de algum modo o devedor se obrigou, assinou o cheque (ordem de pagamento à vista), a nota promissória, a letra de câmbio, o contrato. No caso da certidão de dívida ativa, é ela conformada pela Administração de maneira unilateral, daí a necessidade de se garantir ao contribuinte participação no processo de formação do título abstrato da dívida tributária. Ele pode até renunciar a esta participação. Não importa. A possibilidade é o que conta. Sobre o assunto, teoriza Pinheiro Xavier:²²

“Não se diga que o título executivo é a inscrição da dívida ativa e não o lançamento. Conforme atrás já se demonstrou, a inscrição da dívida nada mais é do que um ato de controle suplementar dos requisitos de legalidade extrínseca do lançamento, com a natureza de um *visto*, que não pode modificar, alterar ou substituir o ato principal a que se reporta. Em bom rigor se dirá que o título executivo é o

lançamento, uma vez objeto de controle positivo pelo ato de inscrição da dívida.

Sendo, como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque ‘faz nascer a ação executiva, criando para o credor o direito de a promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de exercer a sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva...’

[...]

Como qualquer título executivo jurídico, o lançamento é condição necessária para o exercício do direito de ação executiva; e só não é condição suficiente porque carece ainda de um ato suplementar de controle (a inscrição de dívida ativa), que confirme, com efeitos declarativos, a exigência, a certeza e a exigibilidade do crédito.”

Isto posto, tirante a hipótese em que é condição de atendibilidade nos tributos em que precede necessariamente ao pagamento e a hipótese em que é condição para a executividade do crédito, o lançamento é absolutamente dispensável para o recebimento do crédito tributário (tributos pagos sem prévio exame da Administração, crédito consignado em pagamento, conversão do depósito em renda etc.).

A confusão feita pelo CTN a respeito do lançamento por aí se resolve. O melhor livro sobre o assunto é de Alberto Pinheiro Xavier, que ora recomendamos para os que quiserem aprofundar o tema sem cair em simplismos ou inúteis abstrações.

-
- 1 DERZI, Misabel Abreu Machado. Arts. 139 a 155 *In*: NASCIMENTO, Carlo Valder do (coord.). MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172, de 25.10.1966. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 341-421, p. 349-350.
 - 2 MC-ADI nº 2.405/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 17.02.2006.
 - 3 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 282-283.
 - 4 Perfilhando o mesmo entendimento, Regina Helena Costa, que ainda nos lembra: ‘nosso entender, o lançamento reveste a natureza de *ato administrativo*, pois nem sempre impor-se-á uma sequência de atos para que se possa apurar o montante devido e indicar o sujeito passivo da obrigação tributária principal. Com efeito, ainda que, em determinadas hipóteses, seja necessária a prática de uma série de atos para a indicação do sujeito passivo e a apuração do valor do tributo a pagar, por vezes tal resultado é alcançado pela expedição de um único ato administrativo, se a autoridade fiscal dispuser dos elementos suficientes para tanto’. (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 244-245).
 - 5 JÈZE, Gaston. Nature et régime juridique de la créance de l’impôt, p. 195 *apud* PAES, Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996, p. 144.
 - 6 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 294, 296.
 - 7 Insta salientar que o STJ possui reiterada jurisprudência no sentido de que “É nul notificação fiscal que não indica o prazo para impugnação, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário” (STJ, REsp nº 1.387.623/SC, Rel Min. Eliana Calmon, *DJe* 14.10.2013). Alega-se, com razão, que entendimento contrário culminaria em ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV).
 - 8 ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977, p. 43.
 - 9 Heleno Torres realça a valia do “reenvio ao fato”: “O jurista há de conhecer a realidade pelo filtro de propriedades efetuado pelas normas; filtro este formado no processo de juridicização, que reduz a complexidade daquela (realidade) por

um modo seletivo próprio, decompondo o evento bruto segundo os aspectos que julgar relevantes para ulteriores identificações, com fins à positivação e imputação da consequência típica quando o mesmo se realizar concretamente. [...] Em termos pragmáticos de interpretação, *o reenvio ao mundo econômico juridicizado consente uma maior síntese empírico-normativa na ordenação dos elementos da regramatriz de incidência, por transferir à cultura tributária um melhor conhecimento do evento imponível, como forma de solução aos problemas inerentes aos conceitos jurídicos, pelas razões acima aludidas*. O problema do ‘reenvio interpretativo’ deve ser entendido nos seus limites: deve ser tomado como método subsidiário à atividade de composição da significação normativa, quando esta exija maiores associações semânticas ao contexto (econômico), evitando a formação de sentidos divergentes da realidade que, por sua vez, pode prejudicar a própria aplicabilidade, pela resistência e conflito entre a norma e o mundo real. Disso decorre a grande preocupação da doutrina com as ‘ficções’ e ‘presunções’ tributárias.” (TORRES, Heleno [Taveira]. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 121).

- 10 TORRES, Ricardo Lobo. A interpretação do direito tributário pela administração Separata de: ABDF- Resenha. **Trabalhos sobre os temas das XVIII Jornadas Latinoamericanas de derecho tributário**. 2º trimestre de 1996. p. 7-25.
- 11 Insta ressaltar que o STJ, nesse mesmo julgado, firmou a seguinte tese: “A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, *ex vi* do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN”.
- 12 XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 294, 296.
- 13 O mestre tributarista nos apresenta uma visão interessante: “A lei não se pode admitir ignorada dos funcionários fiscais encarregados de proceder ao lançamento, e, assim, o erro de direito que estes cometem no exercício de suas atribuições não justifica a alteração da situação individual criada pelo lançamento em favor do contribuinte, pois é presumido que os agentes do fisco tivessem tido presentes todos os elementos jurídicos em vigor ao tempo em que o

efetuaram”. (CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 1, p. 370).

- 14 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1964, p. 133.
- 15 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Decisão administrativa. Efeitos revogabilidade. Coisa julgada. Limites objetivos em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 363, p. 48, jan. 1966.
- 16 Registramos, porém, a existência de precedentes no STJ (vide REsp nº 1.174.144/CE, Rel. Min. Castro Meira, *DJe* 13.05.2010) que entendem estar abarcada, pelo inciso II do art. 173 do CTN, também a decisão judicial.
- 17 DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey Editora 1997, p. 355-358.
- 18 Súmula nº 397 do STJ: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”.
- 19 DERZI, Misabel Abreu Machado. Arts. 139 a 155. *In*: NASCIMENTO, Carlo Valder do (coord.). MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Comentários ao Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25.10.1966**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 341-421, p. 403. (Estevão Horvath é referido pela autora citada).
- 20 Observe-se sobre o tema que o STF decidiu, com repercussão geral (Tema nº 02) no julgamento do RE nº 560.626/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 05.12.2008, que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais – como prescrição e decadência – em matéria tributária. Com efeito, na ótica da Corte, cuida-se de “Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.” Nessa mesma toada, apreciando o estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais por meio de simples legislação ordinária, o Alto Tribunal proclamou a Súmula Vinculante nº 08, *in verbis*: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário”.

- 21 XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do lançamento teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 558.
- 22 XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do lançamento teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 573.

A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

14.1. A moratória e o parcelamento. **14.2.** O depósito do montante integral do crédito tributário. **14.3.** A concessão de medidas liminares. **14.4.** As reclamações e os recursos administrativos.

O crédito tributário, quer nos casos em que o dever de pagar decorre diretamente da lei (tributos sujeitos à homologação posterior do pagamento), quer nas hipóteses em que este é precedido de lançamento, está sempre sujeito a ter a sua exigibilidade suspensa, obrigando a Fazenda Pública a abster-se de formalizá-lo ou mesmo de cobrá-lo.

Dispõe o art. 151 do CTN¹ que a exigibilidade do crédito tributário é suspensa pela moratória; pelo depósito integral de seu montante; pelas reclamações e recursos em processos administrativos, nos termos de suas leis reguladoras; pela concessão de medida liminar no mandado de segurança; pela concessão de tutela antecipada em outros procedimentos judiciais; e, por fim, pelo parcelamento da dívida. Além disso, afirma o parágrafo único que quaisquer das causas de suspensão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias que sejam dependentes ou consequentes da obrigação principal cujo crédito tenha sido suspenso.

O Código Tributário Nacional, alterado pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, incluiu cláusulas de suspensividade antes inexistentes, tais como as liminares e antecipações de tutela em ações outras que não a do mandado de segurança. A lógica do sistema pendia para isto e o legislador atendeu aos reclamos da comunidade jurídica. Mas, ao mesmo tempo, incluiu restrições antes inexistentes. No que diz respeito ao parcelamento como causa apartada de suspensividade diferente da moratória, só vemos uma explicação: a busca de precisão factual, porque, na verdade, os parcelamentos são uma espécie de moratória, talvez a mais importante, daí o relevo que o legislador quis dar ao termo. O parcelamento é uma moratória em

fatias mensais, até anuais. Reparte-se o pagamento por um longo trecho de tempo. Tornam-se vários, apenas isto. Quando o credor concede mora ao devedor, significa que lhe dá tempo e modo para pagar o seu débito, diferentemente do pagamento único em determinado dia.

O crédito tributário, se resistir, no todo ou em parte, a qualquer das cláusulas de suspensão de sua exigibilidade, somente desaparecerá em razão das causas extintivas, que serão estudadas à frente, incluindo-se entre tais a anistia e delas excluída a isenção, figuras que o Código agrupa sob a denominação imprópria de *exclusão do crédito tributário*.

Estamos a dizer que inexistente, cientificamente, exclusão do crédito tributário. Existem tão somente as modalidades de sua extinção. Sim, porque a isenção impede o seu nascimento, e a anistia dispensa o pagamento de multa fiscal devida, assim como a remissão dispensa o pagamento de tributo devido, esta última corretamente arrolada entre as causas extintivas.

Existente o crédito tributário, em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação, com ou sem lançamento, sua exigibilidade é passível de regras de proibição.

São indevidas, portanto, as diversas afirmações que defendem que a suspensão é da exigibilidade, mas não do crédito, em razão da ambiguidade que representam. É claro que as causas suspensivas não extinguem o crédito, somente as extintivas e a anistia o fazem. O erro deste pensamento está em dizer que o crédito tributário entra em crise nos casos de suspensão, mas sempre retorna, *ileso, impoluto*, à sua marcha. Ora, suspensa a exigibilidade do crédito, o que pode ocorrer? Vejamos supondo:

- A) reclamações e recursos, depois de julgados definitivamente em prol do contribuinte;
- B) liminar seguida de sentença favorável com trânsito em julgado.

Dá-se que o crédito pode não sair ileso, senão que lesado. Não segue a sua marcha. Durante a suspensão, visto e examinado, pode morrer, extinguir-se por decisão administrativa ou judicial, irrecorríveis. A suspensão da exigibilidade desemboca diretamente na extinção do crédito, em razão do processo revisional

administrativo (autocontrole) ou judicial (heterocontrole), tendo ou não havido lançamento. O procedimento administrativo exige lançamento prévio, mesmo nos casos sujeitos a lançamento por homologação, pois não se pode suscitar a revisibilidade de ato administrativo inexistente. Mas, no caso do controle jurisdicional, o mandado de segurança pode ser preventivo, com liminar garantindo o direito de não pagar, especialmente nos casos de tributos sujeitos a pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pois a satisfação do crédito na espécie decorre da lei (e a mora também), comprovando-se mais uma vez que o lançamento não é condição necessária para o pagamento do crédito tributário. Pode ser que sim, pode ser que não.

Na hipótese de liminar em mandado de segurança preventivo, não se pode sequer dizer que o lançamento ocorreria com a homologação do pagamento, porque o juiz declara que este último não deve ser feito, pois a cobrança, a teor da própria lei, é indevida (embora na visão do Fisco haja lei válida, fato gerador, crédito e dia certo para pagar, sob pena de autuação *ex officio*, de resto, a causa de pedir do *writ* preventivo).

14.1. A moratória e o parcelamento

Em ocorrendo, por mútuo consentimento, acordo entre o sujeito passivo, por força de sua vontade, e o sujeito ativo, com a permissão da lei, sobre o *parcelamento* ou o *adiamento do pagamento*, fica a Fazenda impedida de exigir a totalidade do crédito, enquanto perdurar o acordo. Para ocorrer a moratória ou o parcelamento do pagamento, prevista nos arts. 152 a 154 do CTN,² não é necessário – embora em certas circunstâncias já exista – haver lançamento, mas tão somente a obrigação e o crédito dela derivado. O sujeito passivo declara-se devedor, e o sujeito ativo consente em adiar o pagamento (moratória propriamente dita) ou em parcelá-lo em duas ou mais prestações, nos termos da lei (moratória de prestações sucessivas).

A moratória, *lato sensu*, não é transação, que no Direito Tributário brasileiro não pode ser *preventiva* (art. 171 do CTN), mas tão somente *terminativa* de litígio judicial. Pode, no entanto, decorrer de transação judicial, já que esta é, no fundo, *modus operandi*.

A moratória tampouco é novação da obrigação. A obrigação não é afetada (art. 140 do CTN). Ela, a moratória, sem mistério, é apenas acordo entre credor e devedor sobre as datas de pagar, diferentes das inauguralmente previstas na lei. Acordo regido pelo princípio da legalidade.

E aqui se demonstra desde logo que o dia do pagamento do tributo é matéria sob reserva de lei, caso contrário encurtar e dilargar o prazo para pagar seria ato discricionário da Administração. Se, para antecipar ou postergar o dia do pagamento, exige-se lei (art. 153 do CTN), como admitir que *odies ad quem* original possa ser fixado por ato administrativo?

A insuficiência do art. 97 do CTN é apenas aparente. A moratória é técnica de alívio e de aliciamento (política fiscal). Quando é geral, visa a compensar setor econômico ou região assolados por fatores negativos que lhes diminuem a capacidade de pagar. Às vezes, as Fazendas a oferecem para estimular o pagamento, forrando o Tesouro, baldo de recursos.

O art. 152, “b”, prevê a moratória heterônoma, pela União, em tributos estaduais e municipais. Mas só em caso de *calamidade econômica*, desde que a União se sacrifique em primeiro lugar.

A moratória individual é mais rara. Quando ocorre, é autorizada por lei, a que o ato administrativo da dilação necessariamente se reporta.

O art. 154 restringe a moratória aos créditos já definitivamente constituídos, isto é, lançados. Significa que, nos casos em que o pagamento é feito pelo sujeito passivo, por força de lei, sem intervenção do sujeito ativo (ICMS, IPI, COFINS, ISS, PIS e caterva), é preciso *lei específica*, facultando aos contribuintes *de jure* em atraso confessar os débitos como *conditio sine qua non* para usufruírem a moratória, simples ou parcelada.

O parágrafo único do art. 154 exclui da moratória os sujeitos passivos que tenham agido, antes dela, com as eivas do dolo, da fraude e da simulação.

O art. 155 e seu parágrafo único,³ por sua vez, ostentam redação que desafia interpretação prudente. Como a moratória, em regra, só é possível para os créditos já *definitivamente constituídos*, ou cujo lançamento já tenha sido feito, a teor do art. 154, anterior, o intérprete deve se advertir. É que, nas hipóteses dos tributos que são

pagos sem lançamentos fiscais, estando os contribuintes em mora, impossível seria abranger os créditos tributários a eles referentes no âmbito da moratória. No entanto, é comum a existência de leis abarcando-os, por força do art. 154.

Ademais, o art. 155 dispõe sobre a prescrição da ação de cobrança, o que pressupõe *crédito exigível*, portanto já formalizado, indicativo de lançamento ou de confissão do contribuinte aceita pelo Fisco, sobre o *an* e *quantum* da obrigação, vez que antes disto só há falar em decadência, jamais em prescrição.

Das duas, uma: a) ou o crédito tributário, nessas hipóteses, embora existente em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação, não pode ser objeto de moratória; ou b) temos que conferir à declaração de dívida do contribuinte e ao assentimento expresso ou tácito da Administração, quanto ao seu ingresso na moratória, o caráter de *ato homologatório dos pagamentos* que nesta via se processarão. Nesta última hipótese, o pagamento adiado, uma vez realizado, ou as sucessivas prestações da moratória – parcelamento – estariam, *ipso juris*, *homologadas*, na exata medida dos pagamentos parcelados, sob pena de contradição normativa. Forceja neste sentido a certeza e a segurança do direito (princípio da boa-fé). Ocorrente a moratória, não há mais falar em decadência, e sim em *prescrição* da ação para cobrar o que não for pago.

Pode ocorrer, no entanto, de o sujeito passivo descumprir o pactuado (a moratória é acordo, não porém contrato administrativo).

Pode fazer isso com ou sem dolo.

No caso de dolo, o tempo decorrido não se conta para efeito da cobrança mediante ação de execução (princípio da *actio nata*). A Fazenda não podia executar o seu crédito, pois são pressupostos da ação de execução fiscal a certeza, a liquidez e a *exigibilidade* do crédito exequendo, esta suspensa pela moratória.

Em caso de simples culpa, porém, o fluir do prazo do parcelamento não interrompe o fluir do prazo de prescrição da ação. Decorre, nos tributos sujeitos a homologação do pagamento, a conclusão de que a data do acerto moratório é o *dies a quo* do prazo prescricional, quando foi constituído e homologado pela Fazenda o crédito tributário, embora o CTN não o arrole quando regula a prescrição.

Não foi a melhor solução. Independentemente do dolo, o prazo de duração da

moratória, pelo princípio da *actio nata*, deveria suspender igualmente o fluir do prazo prescricional. O dolo há de ser mais severamente punido, mas a prescrição não é sanção (e, se o fosse, atingiria a Fazenda Pública). A solução do Código residiu em não interromper a prescrição apenas para os que, de boa-fé, não agiram maldosamente. Extraí-se do fato, todavia, outra conclusão. Tudo indica que o autor do Código considerou o acerto que antecede a moratória como *formalização* do crédito tributário, pois, em caso contrário, jamais poderia haver moratória de créditos não lançados nos impostos sujeitos a homologação do pagamento. No entanto, elas ocorrem a toda hora, intensamente.

O art. 155-A foi também incluído no CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, dispondo que o parcelamento necessita de lei específica (aqui acrescentamos, de cada ente da Federação); seu parágrafo primeiro, visando resolver os litígios quanto à incidência ou não de multas em parcelamentos tidos espontâneos, determinou que não há tal exclusão, exceto se lei dispuser de forma contrária (anistia), seguindo os rumos jurisprudenciais sobre a matéria; o parágrafo segundo determinou que ao parcelamento, de forma subsidiária, devem ser aplicadas as normas referentes à moratória.

A Lei Complementar nº 118/2005, posteriormente, incluiu mais dois parágrafos ao art. 155-A. Os §§ 3º e 4º determinam que lei específica disponha sobre os parcelamentos de créditos tributários de empresas em recuperação judicial e, na sua falta, vale a lei geral do ente da federação, desde que o prazo não seja inferior ao concedido pela lei federal. Como será necessária a apresentação de certidão com efeitos negativos para a concessão do pedido de recuperação judicial, será necessário que tais textos legais tenham remédios para a concessão prévia e a revogação posterior em caso de não deferimento do pedido de recuperação introduzido pela Lei nº 11.101/2005. Por outro lado, a determinação de que, nos entes estaduais e municipais, se não houver lei específica, vale a geral, mas limitada aos prazos estabelecidos pela lei federal, nos parece de duvidosa constitucionalidade, por invadir esfera de competência, ferindo o Pacto Federativo.

14.2. O depósito do montante integral do crédito tributário

O depósito administrativo para garantir o direito de reclamar perante a Administração fica afastado, se exigido por ela, modalidade que é do *solve et repete* (construção política), até porque as decisões nesta esfera, contra o sujeito passivo da obrigação tributária, são precárias, recorríveis, indefinitivas.

Feito o depósito judicial e integral da quantia litiganda, ficam excluídas as multas e os juros, se inexistente ato de lançamento, e incluídas, se já houver. De todo modo, fica a Fazenda Pública impedida de exigir o crédito tributário.

O depósito pode, em tese, ser administrativo ou judicial. O primeiro será sempre voluntário. A Administração não pode exigir-lo, já que esta instância não é definitiva. Demais disso, a jurisprudência declara indevida a exigência de depósito para garantir a instância administrativa (construção oblíqua), e tampouco existe interesse prático, salvo raras ocasiões, em fazer dito depósito em encerramentos de processo administrativo.

Via de regra, é ele feito na esfera judicial, antecedendo ações judiciais ou incidentalmente. O depósito pode ser feito em autos de medida cautelar ou nos próprios autos da ação.

O depósito pode ser voluntário ou por determinação judicial, com base no poder geral de cautela dos juízes.

Quando é voluntário, visa a várias finalidades:

- A) forrar o devedor da mora (cautela do contribuinte) em ações declaratórias e mandamentais;
- B) bloquear a propositura da ação de execução fiscal;
- C) evitar os efeitos da mora e também bloquear a execução, concomitantemente;
- D) garantir e tranquilizar o juízo para dele obter provimento judicial liminar (caução).

Como é consabido, o crédito tributário, para ser executado, necessita ser líquido, certo e exigível. Ora, na medida em que o CTN prescreve que o seu depósito integral suspende a exigibilidade, sucede que o sujeito ativo fica sem ação de execução. Se intentar aforá-la, deverá ser julgado carecedor da ação.

As leis processuais ordinárias que desrespeitam o CTN (lei complementar *ratione materiae*) não se sustentam. A suspensão da exigibilidade é supraordenada.

A mora, por outro lado, não prospera porque o depósito integral do crédito elide a aplicação dos juros pela demora de pagar, bem como das penalidades dirigidas a sancionar o inadimplemento da obrigação tributária na data fixada em lei.

Como os depósitos são administrados pelo Poder Público, a ele incumbe prover a sua atualização monetária. O depósito, dependendo do desfecho da lide, resolve-se em devolução (vitória do sujeito passivo da obrigação tributária) ou em conversão em renda (vitória do sujeito ativo da obrigação).

A asserção, contudo, comporta temperamentos.

Discute-se na doutrina se os depósitos feitos voluntariamente em mandados de segurança ou em ações declaratórias, nos quais, em rigor, inexistem preceitos judiciais condenatórios relativamente aos pedidos principais, podem ser retirados unilateralmente por quem os fez, durante o processo ou mesmo ao final da lide. A questão não se coloca quando se trata de ação anulatória de débito fiscal, pois aí o depósito bloqueia a execução ou a impede. É justo, portanto, que não possa o sujeito passivo da obrigação tributária, nesse caso, levantar o depósito, que se converterá em renda do sujeito ativo da obrigação em caso de improcedência da ação, até mesmo por questão de economia processual. Notando esta necessidade, o legislador do Código de Processo Civil de 2015 previu expressamente, no art. 55, I, a conexão entre execução de título extrajudicial e a ação de conhecimento relativa ao mesmo ato jurídico, com reunião das ações no juízo prevento, conforme aponta o art. 58 do mesmo diploma legal. Assim também vinha decidindo o STJ, ainda sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, salvo nos casos do deslocamento de competência absoluta, em que se vedava a conexão.⁴ É certo que o Poder Judiciário não poderia – pelo princípio lógico da identidade – dizer a um só tempo, ou sucessivamente, irresponsavelmente, que o crédito tributário existe e não existe. Se é declarado nulo, não poderá ser exigido. O que ocorre na espécie é que o depósito substitui a penhora, e a anulatória dispensa a execução e a ação de embargos que lhe é incidental. Ao cabo, o Poder Judiciário decide sem contradição. Daí que o juiz devolve o depósito (sucumbência da Fazenda Pública) ou o converte em renda (sucumbência do autor da anulatória). A questão tampouco se põe, obviamente, nas ações consignatórias, pois é da essência delas a oferta do pagamento.

Nos mandados de segurança, contudo, o juiz não condena, senão que ordena. Para fazê-lo, porém, declara o direito.

Em matéria tributária, é sempre possível o mandado de segurança preventivo. Frequentemente, o juiz declara que o ato temido e impugnado é contrário à lei ou à Constituição ou que a lei em que se fundaria o virtual ato da autoridade é contrária à Constituição. De igual modo, pode dizer exatamente o contrário, denegando a segurança pleiteada, afirmando a existência de relação jurídica. Ora, o mandado de segurança não substitui a ação de cobrança ou de repetição do indébito, e a decisão – salvo nos casos de relações jurídicas continuativas – restringe a sua eficácia ao caso objeto da lide. Isto posto, alardeia certa doutrina que os depósitos decorrentes da vontade da parte devem ser devolvidos, até porque a decisão judicial não pode substituir o lançamento (impostos sujeitos a homologação ainda não lançados), eis que este é privativo da autoridade administrativa.

Nas ações declaratórias aplica-se o mesmo raciocínio quando há depósitos voluntários, pois o objeto dessas ações é declarar a existência ou a inexistência de relação jurídica, sendo a decisão despida de executoriedade.

Não é como pensamos. Ao nosso sentir, o lançamento é discutido na esfera administrativa a partir do princípio do autocontrole dos atos administrativos. Na esfera judicial, o lançamento, se existente, ou a lei do tributo, inexistente lançamento, são discutidos a partir dos princípios do controle jurisdicional da legalidade dos atos administrativos e do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos, difusamente exercidos pelos juízes (heterocontrole).

Ora, se é verdade que os contribuintes podem pagar sem lançamento, porque não podem os juízes determinar a conversão dos depósitos em renda no exercício da função jurisdicional, se aquela, precisamente, é um dos modos de extinção do crédito tributário previsto no CTN?

Cumprе indagar: quem, além dos juízes, possui competência para converter depósitos em renda?

Este é um poder não partilhado. Somente os juízes possuem esta competência.

Aqui não importa discutir ser ou não voluntário o depósito. Qualquer que seja a sua gênese, se integral, o depósito *suspende a exigibilidade do crédito tributário e*

transfere para o Judiciário o controle da tributação.

Portanto, com a devida vênia, entendemos que os depósitos feitos em juízo não podem ser unilateralmente retirados. Eles suspendem a exigibilidade do crédito, e as decisões judiciais definitivas que declaram a existência do dever de pagar ou que validam os atos de exigência do crédito tributário respaldam a sua conversão em renda, sem ferir nem de longe a dogmática da tributação. A tese que ora descartamos é mais uma metástase da teoria procedimentalista, por sinal maléfica ao extremo, ao embaralhar-se na ideia autoritária da função administrativa como *criadora de direitos e deveres tributários*. No mesmo sentido tem se manifestado o STJ.⁵

Os que pensam contrariamente operam em três estágios que podem até ser válidos lá fora, não no Direito brasileiro.

- A) A obrigação tributária cria um crédito fiscal difuso e informe;
- B) Somente o procedimento de lançamento, quando *ultimado* (final do procedimento), confere ao crédito exigibilidade, função exclusiva da Administração. Sem lançamento não seria possível pagar;
- C) O crédito, contudo, só é exequível após a formalização do título executivo (certidão de dívida ativa, após a inscrição do crédito), por sua vez também privativo da Administração.

Não é isso o que ocorre. A maioria esmagadora dos créditos tributários é paga sem que haja lançamento (função administrativa), pois o dever de pagar é posto pela lei à conta do contribuinte. Além disso, o procedimento administrativo é marginal. A discussão judicial sobre a *juridicidade* dos pagamentos e sobre a inteireza dos atos administrativos ocorre na esfera do heterocontrole, perante o Poder Judiciário, desafetando a discussão do aparato administrativo. Por isso não se pode ficar a brincar de fazer e retirar depósitos judiciais. O Poder Judiciário não ensina nem aconselha, *decide* e confere consequências aos seus atos. Determinar a conversão do depósito em renda não é *lançar imposto*. É dar seguimento a uma *proposta* ou *aposta* do contribuinte. Para haver pagamento, e o depósito que se converte em renda é forma de pagar, não é necessário haver lançamento de tributo, como já deixamos claro noutras passagens.

14.3. A concessão de medidas liminares

Por suposto, quando o juiz concede uma liminar, é porque *prima facie* a fumaça do bom direito aconselha a sua cautela e também porque a demora da resposta jurisdicional, ao ser dada ao cabo do processo, pode torná-la inócua.

Em matéria tributária, o mandado de segurança, em razão do princípio da legalidade e da hierarquia administrativa, pode sempre ser impetrado *preventivamente*, bastando a existência de lei ou ato normativo contrários ao Direito (sem significar impetração contra a lei em tese).

Basta a previsibilidade e plausibilidade de ato lesivo a direito líquido e certo (ameaça a direito).

Enquanto perdurar a liminar, ficam as autoridades impedidas de exigir o crédito já constituído ou de exigir pagamentos ancorados na lei ou no ato normativo guerreado no *writ*, individual ou coletivo (tributos sujeitos a homologação de pagamento, via de regra).

Cassada a liminar ou reformada a decisão que dava pela procedência da ação de segurança, as coisas voltam ao *status quo ante*, com todas as consequências que decorrem desse retorno, podendo a *autoridade administrativa* exigir o tributo e seus consectários (menos as penalidades, na esfera federal, por força de lei prevendo a inexigibilidade destas durante a duração da liminar). A sucumbência tem preço. Há que empreender sérios juízos naturais antes de ajuizar mandados de segurança (que não devem ser banalizados).

O que se não pode admitir é receber o litigante benefícios não dispensados aos demais, pelo simples fato de estar litigando e, portanto, por estar sujeitado às incertezas decorrentes das vicissitudes judiciais. Admitimos, contudo, como medida salutar, a inexigibilidade das penalidades durante o período de suspensão liminar, porque incentiva a jurisdição das liberdades.

Para a concessão de liminares em mandados de segurança, não se faz necessário segurar o juízo, depositando o objeto do litígio, bastando a existência do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*.

Pode, no entanto, o juiz, em certas circunstâncias, exigir que o impetrante preste

caução (contracautela).

Daí que o próprio impetrante, agindo com cautela, pode requerer o depósito do valor pecuniário envolvido no litígio.

Somos de opinião que o depósito, conquanto voluntário, não pode ser unilateralmente retirado, a não ser em situações excepcionais. A denegação da segurança, mas só depois de transitada em julgado, implica a conversão do depósito em renda, bem como a sua existência impede a imposição de juros, correção monetária e penalidades (princípios da economia processual e da praticabilidade da tributação).

14.4. As reclamações e os recursos administrativos

O Poder Judiciário, entre nós, detém o monopólio da jurisdição, pelo que nenhuma relação jurídica pode escapar à sua apreciação. Mas a Administração pode exercer o autocontrole da legalidade dos seus próprios atos, inclusive em relação à Constituição, que é a lei das leis.

Uma vez realizado o lançamento ou provocada a Administração, por iniciativa dos contribuintes ou mesmo *ex officio*, abre-se a instância de revisão, formando-se o procedimento administrativo tributário, que será regido nos termos da lei (art. 151, III, do CTN).

Ditas leis serão federais, estaduais, municipais e distritais, dependendo do tributo em causa.

Enquanto durar o processo, até o atingimento da decisão última e final, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário formalizado pela Administração mediante o ato jurídico do lançamento.

Importa aqui repisar que inexistente lançamento inicial ou final. Tampouco existe lançamento provisório e definitivo.

O lançamento é ato jurídico simples que pode ser confirmado ou reformado, no todo ou em parte, pela própria Administração. Não é o *procedimento* que produz o lançamento. Este é o objeto do processo revisional de autocontrole que colima examinar sua legalidade e exatidão. O processo administrativo tributário é processo revisional do lançamento, não tendo, entre nós, nenhum sentido a doutrina

procedimentalista, cuja praça forte é a Itália, que atribui ao *procedimento administrativo* a formação do crédito tributário, como se fora um útero jurígeno.

Tanto é assim que, até o lançamento, correm os prazos de preclusão para a formalização do crédito, já nascido com a *ocorrência do fato gerador do tributo*. Se a Administração não exercita o ato jurídico do lançamento, incorre em preclusão, e, em consequência, perece o seu direito de crédito, que será nenhum se o tributo dele depender, ou será exatamente equivalente ao que o contribuinte pagou, por força de lei, certo ou errado, suficiente ou não (tributos de homologação do pagamento). Produzido dito ato, enquanto durar a sua revisão (reclamações e recursos), não há mais que se cogitar de *decadência* e tampouco de *prescrição da ação*, que só inicia o seu curso após a constituição definitiva do crédito tributário (*rectius* – confirmação definitiva do crédito tributário), a teor do art. 174 do CTN.

Cabe anotar não ter cabimento a Administração negar-se a desconstituir ato administrativo baseado em lei declarada inconstitucional pelo STF ou em ato normativo declarado ilegal pelos tribunais, pois, se é certo que o controle de constitucionalidade ou de legalidade não lhe pertence, isto não significa que deva afrontar a pronúncia de nulidade da lei, ao argumento de que o ramo Executivo é independente e autônomo em relação ao Judiciário. Muito pelo contrário, por dever de lealdade e em razão do princípio da economia processual, compete-lhe catar submissão ao Poder a que se conferiu competência para declarar inconstitucionais as leis e ilegais os atos administrativos. O autocontrole se faz sob que parâmetros, senão que o das leis válidas e o da Constituição?

O dever de introjetar as *decisões judiciais definitivas sobre dada espécie é inarredável pela Administração*.

O que se não compreende é o contrário, mas infelizmente é o que ocorre, de maneira acintosamente irracional e incivilizada, por esses brasis afora.

Resta saber quando se considera definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, quando não mais pode o lançamento ser objeto de discussão na esfera administrativa. Em síntese, pode-se afirmar que a definitividade se dá:

- A) Com o decurso do prazo assinalado em lei, sem que o sujeito passivo apresente impugnação. Nesta hipótese, considera-se definitivo o crédito no

primeiro dia seguinte ao término do prazo, iniciado quando da notificação regular feita ao devedor;

- B) No caso de apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, quando da notificação ao devedor da existência de decisão definitiva no âmbito administrativo. Esta pode ocorrer por meio de decisão proferida pela última instância administrativa, em recursos manejados tanto pelo sujeito passivo quanto pela Fazenda, quanto pela impossibilidade recursal fazendária, em algumas hipóteses previstas em lei.

E nas hipóteses em que o sujeito passivo paga a menos por conta da lei ou mesmo nada paga, quando ocorre a prescrição do direito da ação?

Na hipótese de pagamento a menor, não ocorre a prescrição da ação. O que ocorre é simplesmente a decadência do direito de crédito, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, em estágio diverso, por não ter havido lançamento.

Se não tiver havido pagamento, a decadência também ocorre, mas o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).

É verdade que o CTN fala em homologação do lançamento (inexistente) em vez de falar em homologação do pagamento. Todavia, o Código deve ser interpretado com espírito sistemático.

É hora de repisar a lição:

- A) os atos jurídicos sujeitados a tempo e termo precluem;
B) os direitos a que se ligam estes atos jurídicos então *decaem*;
C) somente *direitos existentes*, ou seja, que não tenham *decaído*, ensejam ações. Consequentemente, a prescrição é da ação, e não do direito.

Em que pese pacífica a matéria da inconstitucionalidade na exigência de depósitos administrativos para viabilizar recursos nesta área, o resgate aos precedentes nos traz luzes para questões futuras. Com efeito, a Medida Provisória nº 1.621-34/98, convertida na Lei nº 10.522, de 19.07.2002, vinculou os recursos aos Conselhos Federais de Contribuintes a um depósito de, no mínimo, 30% da quantia litiganda. O

mesmo ocorreu na Lei nº 8.213/91 para as contribuições administradas pelo INSS.

Pois bem. Analisando especificamente esta questão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão realizada em 28.03.2007, declarou a inconstitucionalidade da norma que exige o depósito prévio para os recursos administrativos, decisão essa proferida no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários (RE) nºs 388.359, 389.383, 390.513, que declarou também inconstitucionais os §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213/91 (Redação dada pela Lei nº 9.639/98).⁶

Primeiro, porque a Constituição Federal de 1988 consagrou a ampla defesa como ditame inarredável do processo administrativo tributário (art. 5º, LV), conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal.⁷

De fato, a imposição de óbice material para que o contribuinte possa ver garantido seu direito de questionar o crédito tributário nas instâncias administrativas previstas na legislação se afigura evidente restrição às garantias do devido processo legal e da ampla defesa, petrificadas no corpo da Constituição Federal.

Segundo, porque o lançamento (art. 142, CTN) não passa de um ato administrativo de aplicação da lei. O processo de revisão administrativa ao mesmo tempo traduz o autocontrole do ato administrativo pelo próprio Poder Executivo e, de outro lado, ajuda na formação do título executivo da Fazenda Pública, numa técnica de substituição do consenso, por isso impossível ser suprimido. Até porque, o ato do lançamento é destituído de auto executoriedade.

Pelo teor do art. 151 do CTN, o depósito recursal é igualmente indevido, visto que estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando o contribuinte interpõe recurso administrativo, sem nenhuma outra exigência adicional.

Ora, se o Código Tributário Nacional, que ostenta natureza de Lei Complementar perante a CR/88, garante a suspensão do crédito pela mera interposição do recurso, não poderia a lei ordinária exigir o depósito antecipado de parte do valor discutido (ou seja, exigir parte do crédito tributário), sob pena de se estar criando óbice não autorizado pela Lei Complementar e sob pena de se estar exigindo em parte um débito que deveria estar com a exigibilidade suspensa.

Ademais, é de se ressaltar a autonomia do processo tributário administrativo em

face do depósito, sendo, cada um deles, isoladamente, causa bastante para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ao vincular reciprocamente causas de suspensão que o CTN, lei complementar em sentido material, define como autônomas, a Medida Provisória nº 1.621-34/98 subverte a hierarquia dos diplomas legislativos e ofende o devido processo de acerto tributário por aquele instituído, em atendimento ao art. 5º, LIV, da Constituição Federal.

1 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

2 “Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I – em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II – em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.”

“Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I – o prazo de duração do favor;

II – as condições da concessão do favor em caráter individual;

III – sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.”

“Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.”

3 “Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adqui e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.”

4 “Execução fiscal e ação anulatória. Continência reunião dos processos. Impossibilidade. 1. A reunião de ações, em razão de reconhecimento de conexão, não se mostra possível quando implicar alteração de competência absoluta. 2. Agravo Interno não provido” (AgInt no AREsp 928.045/SP, 2ª T., Rel. Min Herman Benjamin, julgado em 18.10.2016, *DJe* 25.10.2016).

5 “Processual civil e tributário. ICMS. Depósito judicial do valor do tributo. Trâns em julgado da sentença. Levantamento pelo contribuinte vencido. Impossibilidade. Conversão em renda do Estado. Precedentes. Agravo de instrumento interposto com o fim de alterar coisa julgada. Inviabilidade. 1. O STJ pacificou a orientação de que o depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário serve também de garantia para a Fazenda

Pública, de modo que só pode ser levantado pelo depositante após sentença final transitada em julgado a seu favor, conforme disposto no art. 32 da Lei 6.830/1980. Na hipótese de a demanda intentada, por qualquer motivo, não obter êxito, deve o depósito ser convertido em renda do Estado. [...]” (AgRg no REsp 319.449/SP, 2ª T., Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.12.2008, *DJe* 27.02.2009).

- 6 Súmula Vinculante nº 28 do STF: “É inconstitucional a exigência de depósito pré como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário”.
- 7 “Recurso ordinário em mandado de segurança. Declaração de inidoneidade para contratar com a administração pública (incisos II e III do art. 88 da Lei nº 8.666/1993). Ato do Ministro de Estado do Controle e da Transparência. Procedimento de caráter administrativo instaurado perante a Controladoria-Geral da União. Situação de conflituosidade existente entre os interesses do Estado e os do particular. Necessária observância, pelo poder público, da fórmula constitucional do ‘due process of law’. Prerrogativas que compõem a garantia constitucional do devido processo. O direito à prova como uma das projeções concretizadoras dessa garantia constitucional. Precedentes. Recurso de agravo improvido. – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o ‘due process of law’, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina. – Assiste, ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do “due process of law” (CF, art. 5º, LIV) – independentemente, portanto, de haver previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado –, a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV). – Abrangência da cláusula constitucional do ‘due process of law’, que compreende, dentre as diversas prerrogativas de ordem jurídica que a compõem, o direito à prova. – O fato de o Poder Público considerar suficientes os elementos de informação produzidos no procedimento administrativo não legitimam nem autorizam a adoção, pelo órgão estatal competente, de medidas que, tomadas em detrimento daquele que sofre a persecução administrativa, culminem por frustrar a

possibilidade de o próprio interessado produzir as provas que repute indispensáveis à demonstração de suas alegações e que entenda essenciais à condução de sua defesa. – Mostra-se claramente lesiva à cláusula constitucional do “due process” a supressão, por exclusiva deliberação administrativa, do direito à prova, que, por compor o próprio estatuto constitucional do direito de defesa, deve ter o seu exercício plenamente respeitado pelas autoridades e agentes administrativos, que não podem impedir que o administrado produza os elementos de informação por ele considerados imprescindíveis e que sejam eventualmente capazes, até mesmo, de infirmar a pretensão punitiva da Pública Administração. Doutrina. Jurisprudência” (RMS 28.517 AgR, 2ª T., Rel.Mir Celso de Mello, julgado em 25.03.2014, *DJe*-082, divulg. 30.04.2014, public. 02.05.2014).

A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

15.1. O pagamento, a forma por excelência de extinção do crédito tributário. **15.2.** O dia e o local do pagamento. **15.3.** Natureza jurídica do juro moratório. **15.4.** A consulta fiscal e seus efeitos. **15.5.** Responsabilidade pelo recebimento do crédito tributário – Pagamento e quitações. **15.6.** Pagamento em moeda corrente, cheque ou vale-postal, em estampilha, papel selado ou processo mecânico – Os efeitos do pagamento. **15.7.** Pagamento sob condição – Incongruência jurídica. **15.8.** Imputação de pagamento. **15.9.** A consignação judicial do pagamento. **15.10.** Pagamento indevido – Repetição de indébito. **15.11.** Restituição de tributos indiretos dotados de repercussão jurídica obrigatória. **15.12.** Decadência do direito de pleitear a restituição. **15.13.** Prescrição da ação para anular a decisão administrativa que denega restituição. **15.14.** A compensação – Conceito. **15.15.** Tipos de compensação. **15.16.** A transação. **15.17.** A remissão. **15.18.** Distinção entre isenção e remissão. **15.19.** A prescrição e a decadência. **15.20.** A conversão do depósito em renda. **15.21.** A consignação em pagamento – Conversão da oferta de pagamento em renda. **15.22.** O pagamento antecipado e a “homologação do lançamento” nos termos do art. 150 e seus §§ 1º e 4º. **15.23.** A decisão administrativa irreformável. **15.24.** A decisão judicial passada em julgado. **15.25.** O controle da constitucionalidade das leis – O sistema misto brasileiro – Peculiaridades, efeitos e consequências relativamente às ações rescisórias. **15.26.** Inadmissibilidade de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF. **15.27.** Coisa julgada e segurança jurídica.

15.1. O pagamento, a forma por excelência de extinção do crédito tributário

O art. 156 do CTN¹ elenca as formas de extinção do crédito tributário.

A palavra *pagamento*, na Teoria das Obrigações, tem um sentido amplo e outro restrito. Orlando Gomes pontifica² que no primeiro sentido significa o adimplemento de todo tipo de obrigação. No segundo sentido significa o adimplemento das obrigações pecuniárias.

A obrigação tributária, a teor do art. 3º do CTN, é estritamente pecuniária.

O CTN, já anotamos, usa o vocábulo em *sentido estrito*, até porque o pagamento do tributo só pode ser mesmo em moeda ou em valor que nela se possa exprimir

(papel selado, selo, estampilha, vale-postal, cheque).

A dação em pagamento de coisa distinta de dinheiro é prerrogativa do credor, a teor do Código Civil, em razão de *transação* judicial ou administrativa. O devedor não tem escolha: seu ato, por isso que necessitado, consiste em dar dinheiro, ou valor que nele se possa exprimir, a título de pagamento da obrigação tributária, a qual, por definição, é *pecuniária*. No Direito Tributário, o Estado só pode receber, em dação em pagamento, coisa diversa do dinheiro se autorizado por lei. O crédito tributário é indisponível pela Administração.

As obrigações tributárias são pagas em moeda nacional. A disciplina do pagamento no CTN é prevista nos arts. 157 a 161.

15.2. O dia e o local do pagamento

Se o art. 327 do Código Civil institui que, salvo convenção das partes, previsão legal ou caso não permita a natureza da obrigação ou das circunstâncias, a dívida é quesível, ou seja, com o dever do credor de ir ao domicílio do devedor para receber o pagamento, o CTN dispõe exatamente de modo contrário. A dívida tributária é portátil (art. 159, CTN), ou seja, é dever do devedor ir até o credor.

Até certo ponto, essas regras estão desatualizadas. O recebimento das dívidas, mormente a dívida fiscal, está terceirizado. Os bancos, mediante contratos com as Fazendas Públicas, são, por assim dizer, as antigas coletorias ou exatorias fiscais, inteiramente desaparecidas. Hoje, paga-se *on-line*, em qualquer lugar, qualquer tributo, seja federal, estadual, distrital ou municipal.

Sempre nos insurgimos contra o art. 97 do CTN, que não inclui nas matérias reservadas à lei o prazo para pagar. Ora, o dia do pagamento é de importância ímpar dentro do desenho obrigacional. O devedor não pode ficar inseguro, ao alvedrio do credor.

O art. 160 fala em legislação tributária sem aspas. Ao contrário do que fez no art. 96 para, ao lado das leis em sentido formal e material, incluir os atos administrativos com eficácia normativa, assim como os decretos regulamentares e os atos administrativos de caráter normativo, as instruções, as práticas reiteradas da Administração, as decisões singulares ou coletivas de órgãos administrativos de

juízo *et cetera* (art. 100 e parágrafo único do CTN). Deduzimos que, tiradas as aspas, a expressão legislação tributária utilizada no art. 160 do CTN significa coleção de leis. Assim, somente lei em sentido formal pode fixar e alterar o local e o dia do pagamento do crédito tributário. Em sentido contrário, Alcides Jorge Costa e outros entendem que o rol do art. 97 é *numerus clausus*. Entendem que reduzir os prazos de pagamento não significa aumentar o tributo, e que alongá-los tampouco equivale a reduzi-lo. Concordamos. Ocorre que não é esse o ponto. O art. 97 põe, com ênfase, matérias exclusivas de lei em *numerus apertus*. O que importa é que, à semelhança das obrigações *ex voluntate*, em que o dia do pagamento é cláusula especial, nenhum devedor, nas obrigações *ex lege*, como é o caso das obrigações tributárias, fique jungido ao talante do credor. Por isso, insistimos em que o dia e o local do pagamento são matérias sob reserva de lei, a teor do art. 160 do CTN, que ao dispor sobre o “tempo do pagamento” supre a lacuna do art. 96, tanto que o parágrafo único concede descontos caso o devedor antecipe o pagamento. Ora, o tributo é indisponível pelo Executivo, servo da lei...

O art. 161, sem dúvida, reforça a tese. Veja-se: para suprir a lacuna, supondo inexistência de legislação, *rectius* lei específica, dispondo sobre a demora no pagamento, o próprio CTN – lei complementar *ratione materiae* – logo dispõe que serão os juros de mora de 1% a.m. (um por cento ao mês), como a mostrar que o dia e local do pagamento do crédito tributário são matérias sob reserva de lei.

Aliás, os juros no Brasil merecem menção constitucional. Aqui o legislador também se refere à legislação, no entanto sem aspas, ou seja, como sinônimo de lei, como no artigo anterior. Ninguém decerto admite que a autoridade administrativa possa fixá-los, dispensando lei. Então, por que insistir, exclusivamente com base no art. 97 do CTN, que também não contempla juros como matéria sob reserva de lei, em que o prazo para o pagamento do crédito tributário, justamente o objeto da obrigação *ex lege*, possa variar ao sabor do credor?

Ora, como vimos de ver, o tipo dos juros de mora também não está no art. 97 do CTN. Admite algum tribunal que a Administração, sem lei, fixe-o?

Sem dúvida que não. E por isso o CTN, na qualidade de *lex legum* (lei sobre como fazer leis), dispõe, no art. 159, sobre o local do pagamento e, no art. 160, sobre

o tempo do pagamento, considerando como *dies ad quem* o trigésimo depois da data em que se considerou o sujeito passivo notificado do lançamento. A propósito, já decidiu o STF, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.296/PE que é indevida a delegação, pelo Poder Legislativo, de determinadas matérias que estariam submetidas, em razão de sua importância e natureza, ao postulado da reserva absoluta de lei, em sentido formal.³ No entanto, preocupante perceber que, em entendimentos recentes, o postulado tem sido mitigado, vislumbrando-se uma maior possibilidade de delegação a depender do tributo em questão.⁴

Nos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, o dia do pagamento é aquele fixado na lei específica do imposto, pois neles inexiste, em princípio, “notificação do lançamento” (lançamentos *ex officio*, suplementares, são sempre possíveis enquanto não ocorrida a preclusão do ato de lançar).

A expressão “sujeito passivo” abarca o contribuinte, o responsável por transferência do dever de pagar e também o substituto tributário.

15.3. Natureza jurídica do juro moratório

Questão interessante, ligada aos artigos sob comento, diz respeito à natureza jurídica dos juros moratórios em matéria tributária, com repercussão no instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

O art. 397 do Código Civil diz que “o inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor.” *Dies interpellat pro homine*, portanto.

Em Direito Tributário, a mora implica acrescer ao principal da dívida os juros moratórios, como forma de indenizar o credor pelo não recebimento do tributo no dia previsto em lei. É o que se deduz do art. 161 do CTN, “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”. As multas, sim, têm caráter punitivo. São postas para desencorajar o *inadimplemento* das obrigações tributárias. Podem ser elevadas, porém não confiscatórias ou abusivas, como registrado por Baleeiro.

O art. 161, depois de falar nos juros pela mora, refere-se às penalidades cabíveis, distinguindo os institutos.

Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa o pune. Os juros de mora em Direito Tributário possuem natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mãos, já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e de suas consequências). Por isso os juros moratórios devem ser conformados ao mercado, compensando a indisponibilidade do numerário. A multa, sim, tem caráter estritamente punitivo e por isso é elevada em todas as legislações fiscais, exatamente para coibir a inadimplência fiscal ou ao menos para fazer o sujeito passivo sentir o peso do descumprimento da obrigação no seu termo. Cumulação de penalidades? Os juros não possuem caráter punitivo, somente a multa.

15.4. A consulta fiscal e seus efeitos

O parágrafo segundo do artigo 161 não pode passar *in albis*.

Uns acham que a decisão desfavorável da consulta dá ao contribuinte novo prazo para pagar o tributo; caso contrário, estaria a cair em armadilha, sem certeza, desvestido de segurança. Portanto, nada de juros e nenhuma multa. Pessoalmente, pensamos que os juros não são devidos, nem a multa, só a correção monetária. Outros acham que a resposta desfavorável reconduz o sujeito passivo ao *status quo ante*. Pagará o principal, os juros de mora e também a correção monetária. Os que assim pensam querem evitar a procrastinação no cumprimento das obrigações tributárias, mas não chegam a predicar a inflicção de multas. Nem tanto ao mar, nem tanto à terra, que *in medio est virtus*.

Os tribunais, inclusive o STF, decidem que o § 2º do art. 161 do CTN é de se aplicar se a consulta for feita dentro do prazo de pagamento do crédito fiscal. A resposta da consulta é problema da Administração...

As legislações regulam intensamente e com cautela a consulta fiscal, instituto valioso que não deve ser malversado pelo Estado nem pelo contribuinte. Ficamos com o STF e o CTN.

15.5. Responsabilidade pelo recebimento do crédito tributário – Pagamento e quitações

O CTN dispõe no art. 162 sobre o modo e, no art. 163, sobre a imputação do pagamento⁵.

Quando as administrações tributárias celebram contratos com os bancos para o recebimento de créditos fiscais, estes como que se tornam *coletores de impostos*. Ao darem quitação, garantem o devedor. Na hipótese de haver desvio, malversação, desfalque, o banco responde perante a Administração, e ao contribuinte nenhuma responsabilidade pode ser imputada, ainda quando empregado seu tenha se conluiado com empregado do banco para juntos fraudarem o *credor* e o *devedor*.

A situação aqui é diversa daquela em que o sujeito passivo entrega o dinheiro a diretor ou empregado, ou mesmo ao seu contador, para que pague o tributo devido a tempo e a hora, só que este não é pago. A *culpa in vigilando* é do sujeito passivo, que, nesse caso, fica obrigado a pagar o tributo com os consectários legais.

Não é a espécie que estamos a retratar. Embora o art. 7º, § 3º, do CTN alerte para outros fins evidentemente, que “não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”, isto não significa que os pagadores de tributos fiquem sujeitados a novos pagamentos caso haja qualquer tipo de problema com os bancos que os impeça de repassar a arrecadação às pessoas políticas credoras.

- A) Entre o Poder Público e os bancos existe relação contratual, direitos e deveres, vantagens recíprocas. *Pacta sunt servanda*. Se o banco quebra, o problema é do Poder Público. Se o funcionário do banco desvia o numerário, a *culpa in vigilando* é do banco. Cabe-lhe ressarcir o Estado e regressar contra o seu funcionário.
- B) Pago o tributo e concedido o recibo de quitação pelo banco, há pagamento, liberando o contribuinte. Para que o contribuinte seja responsabilizado, é necessário comprovar o *consilium fraudis*. Nesse caso, não terá havido pagamento, só recibo fraudado. Mas se a fraude é perpetrada por funcionário da empresa ou diretor seu, em proveito próprio, prejudicando-a, nenhuma é a sua responsabilidade, dela. No meio do pacto entre celerados, o sujeito passivo recebe a quitação, e o banco responde perante o Estado. O tema

conecta-se com os artigos 135 e 137 do CTN, que já comentamos e para onde deve ser remetido o leitor.

15.6. Pagamento em moeda corrente, cheque ou vale-postal, em estampilha, papel selado ou processo mecânico – Os efeitos do pagamento

Diferentemente do que ocorre no Direito Privado, o pagamento não libera o sujeito passivo da obrigação. O recibo de pagamento comprova o valor pago (que pode ser insuficiente). Há sempre a possibilidade de lançamentos fiscais suplementares, menos nos tributos em que a Administração *diretamente* expede os lançamentos (IPTU, IPVA etc.), salvo se o erro for de fato. O IPTU da casa “B” expedido ao proprietário da casa “A”. Há cabida para expedir novo lançamento.

15.7. Pagamento sob condição – Incongruência jurídica

Não faz sentido, como já afirmado, o art. 150 do CTN, ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste “negócio jurídico”, embora existam as chamadas “condições legais” que não são verdadeiras condições, mas cláusulas condicionantes. O pagamento é ato jurídico em sentido estrito, material, unilateral e devido, não comportando condição, só cabível nos atos jurídicos bilaterais (negócio jurídico).

Condição é modalidade do negócio jurídico, incondizente com o pagamento, que é ato unilateral e necessitado (ato jurídico material).

O pagamento é feito em dinheiro de contado e por outras formas. Pode ocorrer pagamento mediante papel selado, aposição de estampilhas ou impressão mecânica.

Na espécie do contribuinte que paga por processo mecânico, em verdade ocorre a obtenção mecânica do recibo de pagamento. O pagamento em si é em dinheiro. O atecnicismo, todavia, não compromete. Aqui, ao contrário da estampilha, cabe repetir o indébito.

Passemos ao pagamento por cheque ou vale postal. Neste último caso, o correio apenas se obriga a fornecer ao sujeito passivo a prova do pagamento. Estar a prestação adimplida é outra questão.

O art. 162, § 2º, regula o pagamento mediante cheque. Dispõe que o crédito somente se considera extinto com o resgate daquele pelo sacado. Nem poderia ser diferente. Cheque sem fundos ou imperfeito é ordem de pagamento à vista frustrada, nada paga ou quita. Errado é o artigo ao falar em extinção do crédito. Pode haver, e isso é comum na obrigação tributária, nos tributos sujeitos a homologação ou por declaração e mesmo nos de lançamento direto, pagamentos insuficientes, não exaurientes da matéria tributável. Equivale a dizer que o pagamento nem sempre extingue o crédito. Pode ser que sim e pode ser que não. Por isso mesmo o sujeito ativo da obrigação tributária se reserva um trecho de tempo para *revisar lançamentos* e produzir outros tantos. Em Direito Tributário –

é notável a diferença em relação ao Direito Privado – só há sossego para o devedor quando se dá a preclusão do ato de lançar, acarretando, pois, decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, ou então após a prescrição da ação de cobrança. Cabe aqui antecipar algumas noções. Em realidade, *inexiste decadência do ato de lançar*. Somente direitos decaem, nunca os atos jurídicos. Estes precluem quando sujeitos ao tempo. A seu turno, a prescrição é instituto processual. O direito de ação prescreve. Então temos:

- A) certos atos jurídicos, caso do lançamento tributário, precluem;
- B) os direitos decaem ou caducam, caso do direito de crédito da Fazenda Pública não formalizado; e
- C) o direito de executar o devedor, para haver o crédito tributário, mediante ação prescreve.

Pois, *inexiste decadência do direito de lançar*. O lançamento é dever da Administração. A preclusão do ato que exterioriza o poder-dever de lançar acarreta a decadência do crédito.

E assim se explica porque o pagamento, por si só, não extingue o crédito tributário. Isto só ocorre, com certeza, quando a Fazenda expressamente se dá por quitada, o que quase nunca ocorre, ou quando se perfazem a *decadência do direito de crédito* ou a *prescrição da ação de cobrança*.

A Fazenda Pública, só por isso, é uma *credora privilegiada*.

15.8. Imputação de pagamento

Prática comum nas repartições fazendárias é a chamada “imputação de pagamento”, que consiste na realocação do pagamento do crédito tributário feito pelo contribuinte.

Esta técnica da “imputação” foi reconhecida como indevida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes da União. Em acórdão de 24 de janeiro de 2001, a sua Sexta Câmara, no Acórdão nº 106-11.703 (Recurso nº 122.768), reconheceu, por unanimidade de votos, inexistir autorização legal para esse procedimento.

Pelo Código Civil, art. 352, o devedor de dois ou mais débitos tem o direito de indicar ao credor qual deles está a pagar. Pelo CTN, ocorre exatamente o inverso. É o credor que impõe ao devedor qual crédito está a receber. É ver o art. 163 do Digesto Tributário.

Parece-nos, a esta altura, que a obrigação no Direito Civil e a obrigação no Direito Tributário são como que antípodas. O Direito Civil, cevado em milênios, é extremamente coerente. A adoção da tese “obrigacional” pelo Direito Tributário brasileiro inverte o Direito Civil e privilegia um dos polos da relação: o Estado (como se tudo não passasse de função administrativa em prol da Administração). Prova acabada do que se está a dizer é o estranho conúbio no leito pedregoso do CTN entre os institutos da *imputação do pagamento* e da *consignação em pagamento*, uma algaravia sem par que se resolve pela inconstitucionalidade da primeira. A Fazenda Pública não pode imputar os pagamentos diante dos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade e da oficialidade dos atos administrativos. Tal excrescência foi posta no Código em nome do *Príncipe Medieval*, justo na disciplina da obrigação, teoricamente um pacto entre iguais.

A inserção do art. 163 no CTN deu-se nos desvãos do *mimetismo legal*, por imitações dos preceitos do Direito Civil, no interesse da Fazenda.

15.9. A consignação judicial do pagamento

O art. 164 do CTN disciplina a consignação judicial do pagamento de crédito tributário.⁶

A ação de consignação em pagamento instrumentaliza o dever de pagar do sujeito passivo da obrigação pelos motivos previstos no Código Tributário Nacional.

O art. 164 contraria o art. 163 do Código, que cuida da imputação do pagamento, já que o sujeito passivo que deseja pagar um dado crédito tributário está autorizado a consigná-lo, se o Fisco subordinar o seu pagamento ao de outro tributo, pouco importando se devido ou não.

O inciso III permite a consignação para livrar o contribuinte de conflitos de competência, ou seja, de exigência por mais de uma Fazenda de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Por suposto, as Fazendas Públicas se acham investidas do poder de exigir o tributo, daí o concurso ativo a constranger o contribuinte.

O § 1º restringe o cabimento da ação, cujo objeto é pagar, e não discutir a legalidade ou a constitucionalidade da exigência.

A dúvida objetiva, real e atual, sobre ser devido ou não o tributo não cabe na angusta via da ação consignatória fiscal. O caso seria de ação declaratória. A dúvida subjetiva, interiorizada (perplexidade), ensejaria, a seu turno, consulta administrativa, impedindo até mesmo a ação declaratória. O Judiciário não esclarece dúvidas, *decide controvérsias concretas*.

No caso do inciso III, especificamente, a existência concreta do concurso de exigências por mais de um Fisco tem de ser comprovada, sob pena de carência da ação. Imaginem-se dois municípios exigindo o ISS sobre um mesmo fato gerador. Há que provar que ambos estão a exigir, a um só tempo, o imposto.

A ação consignatória restringe-se ao caso concreto posto em lide e só aproveita ao demandante.

Na espécie, o autor deve demonstrar o concurso de exigências e depositar o valor do pagamento, chamando as Fazendas para receberem o crédito. A ação tem dois momentos. No primeiro, o sujeito passivo, para não ter que pagar a dois ou mais credores, fá-lo *em juízo* e não toma partido de nenhum deles, afastando-se da disputa. No segundo momento, as Fazendas interessadas controvertem entre si para que o juízo determine a quem é devido o pagamento. A procedência da ação, definitiva a decisão, extingue o crédito tributário. Pode ocorrer, no entanto, que a ação seja julgada improcedente por inexistência de causa de pedir. Não havia concurso nem tampouco

existiam os fatos alegados como impeditivos do pagamento (incisos I e II).

As consequências estão previstas no § 2º. Procedente a ação, reputa-se efetuado o pagamento, sem juros, multas ou correção monetária. Improcedente a ação, deve o consignante pagar o crédito acrescido de juros, multas, correção monetária, custas e honorários advocatícios.

Muitos autores, no caso do inciso III transcrito, entendem que as Fazendas credoras podem ser de diversa ordem. União e Estado, Estado e Município e assim por diante.

No passado, discordamos de tal posicionamento diante da clareza do dispositivo legal, mas a jurisprudência tem acatado o uso da ação de consignação mesmo para tributos distintos quando a discussão está no fato a ser tributado.⁷

15.10. Pagamento indevido – Repetição do indébito

O art. 165 do CTN dispõe sobre a repetição de indébito tributário e seu cabimento.⁸

A obrigação tributária é *ex lege*. Nela não prospera o brocardo do Direito Privado segundo o qual quem paga mal *paga duas vezes*, nem se precisa comprovar a justeza do erro (em termos subjetivos).

Seja o erro de direito, seja de fato, o tributo pago indevidamente comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos). Entenda-se erro de direito como aquele decorrente de equívoco sobre a existência, interpretação ou aplicação da norma jurídica. Lado outro, erro de fato é o equívoco acerca de circunstância material, não se referindo direta e necessariamente com a norma jurídica.

Erros materiais e alterações judiciais sobre o *an* e o *quantum debeatur* igualmente autorizam a restituição do tributo indevidamente pago ou a repetição do indébito. Pode ocorrer, após o pagamento, que os tribunais venham a declarar ilegal ou inconstitucional a lei fundante da tributação.

Pensamos, com outros autores, que as decisões administrativas finais com efeito normativo *erga omnes* (art. 100 do CTN) ensejam a restituição quando infirmam os critérios que foram utilizados para exigir o pagamento do tributo *a posteriori* declarado indevido pela própria Administração. Aliás, em rigor ético, a própria

Administração deveria tomar a iniciativa, o que raramente acontece, ao menos entre nós.

15.11. Restituição de tributos indiretos dotados de repercussão jurídica obrigatória

O art. 166, com a redação que ostenta, exige atenta leitura. Trata da repetição do indébito no caso dos denominados *Tributos Indiretos*.

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

A expressão “por sua natureza”, ou seja, relativa ao ser-em-si do tributo, é de supina importância.

É que a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre as organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da *absorção dos custos fiscais*.

Com este introito estamos a dizer que existem dois tipos de translação ou, se se preferir, de repercussão dos ônus fiscais, ou seja, dos *encargos financeiros* que os tributos representam.

Assim, temos:

- A) a repercussão econômica, sem maior interesse para o Direito Tributário;
- B) a repercussão jurídica, do maior interesse para o Direito Tributário.

O tributo é uma criação do Direito, e não uma *entidade econômica*. Esta postura metodológica, deixamo-la esclarecida nos capítulos inaugurais deste livro.

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam e

transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla.

Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo.

O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte *de jure*, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Mas quando, por exemplo, na substituição tributária, o substituído vende por R\$ 100,00 a mercadoria, incluso o ICMS, mas o substituto recolhe antecipadamente o imposto com base de cálculo de R\$ 150,00, é possível provar a não repercussão. O substituído tem direito à restituição ou compensação. Sim, porque o substituto não paga com dinheiro dele, senão que do substituído, de quem recupera o que despendeu.

Mas, nos tributos que não são juridicamente construídos para repercutir, nos quais inexistem mecanismos comprovadores da inclusão do tributo nos documentos legais, é *impossível comprovar o repasse* (prova diabólica).

Aqui a repercussão é econômica, plausível, possível, mas juridicamente improvável.

Qualquer jurisprudência que venha a exigir a prova da não repercussão em casos que tais, para deferir a restituição, será equivocada e imprudente.

Acarreta três efeitos extremamente danosos:

- A) estimula as Fazendas Públicas a praticarem a tributação ao arrepio da Constituição e das leis, certas de que seus desmandos jamais ensejariam a repetição do indébito (*fato consumado e proveito da própria torpeza*);
- B) gera nos contribuintes incerteza, indignação e insegurança. Ao menor sinal de

ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência fiscal, cessariam eles os pagamentos, indo a juízo discutir a questão, com pedidos de depósito das quantias litigandas. Portanto, ter-se-ia deterioração das relações de confiança entre o Fisco e o contribuinte, aumento de litigiosidade e queda na arrecadação (se o indébito é irrestituível, é melhor não pagar o débito);

- C) desprestigia o Direito, tornando-o campo minado, e não regulação justa dos relacionamentos sociais.

A matéria exige insistência tendo em vista que, não raro, a própria doutrina se equivoca. Alguns, por exemplo, afirmam que alguns tributos comportam a transferência e outros não. Errôneo tal pensamento, tendo em vista que, no âmbito econômico, *todos comportam!*

Veja-se o IPTU, que muitos, com erro, acham que *é imposto real* (também não existe imposto real, todo imposto é pessoal).

Não transfere o locador ao locatário, no contrato, o dever de pagá-lo?

Até o imposto de renda é transferível.

As empresas, na contabilidade dos custos, incluem-no nos preços, se não pelo total, ao menos parcialmente.

O imposto de renda das pessoas físicas, até ele, em certas circunstâncias, é transferível. Veja-se: os médicos não cobram mais ou menos conforme esteja ou não o imposto incluso no preço da consulta?

O certo, portanto, é distinguir repercussão econômica e repercussão jurídica. Tributos que repercutem economicamente, mas não são, pela sua natureza, construídos juridicamente para repercutir, estão livres da exigência do art. 166 do CTN. Citemos, v.g., a COFINS, o PIS, o IOF etc.

Ademais, sobre o assunto, a matéria está pacificada no Tribunal dos Tribunais (Superior Tribunal de Justiça):

“IOF – o tributo em referência, não comporta, por sua própria natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, razão pela qual é de repelir-se a aplicação à espécie do art. 166 do CTN e da Súmula nº 546 do STF.”

No âmbito da restituição dos tributos indevidamente pagos, o art. 167 e seu parágrafo único são autoexplicativos.

15.12. Decadência do direito de pleitear a restituição

Dispõe o art. 168 sobre o espinhoso tema do prazo para a repetição do indébito:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

Na hipótese dos incisos I e II, ou seja, pagamento indevido no *momento mesmo do ato*, o direito de pedir a restituição caduca em cinco anos, a contar da data de extinção, por qualquer forma, do crédito tributário. Observe-se, no entanto, uma peculiaridade, decorrente do próprio sistema do CTN. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento. E o prazo para homologar, já vimos, é de cinco anos, a contar do fato gerador, a teor do art. 150, § 4º.

Como é fato raro a homologação expressa pela Fazenda Pública, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos depois de ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita).

Assim sendo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como *dies a quo* justamente o *dies ad quem* da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo. Isso o que decorre da leitura sistemática dos arts. 150, § 4º, 156, VII, 165, I, e 168, I, do CTN, que culmina na adoção da tese dos “cinco mais cinco”. Essa a exegese pacífica do STJ:

“Tributário. Embargos de divergência. Compensação. PIS Prescrição/decadência. Início do prazo. Precedentes.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, *id est*, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 28.02.2002. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 01/89 a 01/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 02/1992) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência parcialmente acolhidos para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 02/1992, concedendo as demais, nos termos do voto.”

(STJ, 1ª Seção, EREsp nº 607.383, Rel. Min. José Delgado, DJ 13.12.2004).

Contudo, como já tivemos oportunidade de abordar, a Lei Complementar nº 118/2005⁹ veio a determinar (inclusive com a intenção expressa de retroação) e se denominando interpretativa, que a contagem dos cinco anos deveria se dar a partir do pagamento e não da homologação.

Já tivemos oportunidade de afirmar¹⁰ que os dispositivos mencionados da Lei Complementar nº 118/05 acima citados têm conteúdo interpretativo, por isso, não

valem para o passado (retroatividade), pois vieram interpretar dispositivo já interpretado pelo Poder Judiciário, ferindo a segurança jurídica, o Estado Democrático de Direito e a Separação de Poderes que aquele consagra. Não valem os mencionados dispositivos também *pro futuro*, pois – como dito – os mencionados dispositivos não possuem comando normativo a inovar na ordem jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça acolheu a proteção parcial do contribuinte, acatando as inovações da LC nº 118/05, mas somente para os novos fatos, ou seja, o pagamento indevido realizado antes da LC nº 118/05 se submete ao prazo de 5 (cinco) anos após a homologação que, se tácita, demandará outros cinco anos; o pagamento indevido posterior à LC nº 118/05 tem prazo de cinco anos a partir do próprio pagamento para se pleitear a restituição judicial. É ver os seguintes precedentes, especialmente o incidente de uniformização de jurisprudência do STJ, que, na PET nº 5.994, consolidou entendimento sobre prazo prescricional decenal para pedidos de restituição de tributo lançado por homologação anteriores à LC nº 118/2005:

“PROCESSO CIVIL. INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO JURISPRUDÊNCIA. ART. 14, § 4º, DA LEI N. 10.259/2001. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERA MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ART. 4º DA LC 118/2005. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DECIDIDA SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 8/2008.

1. Nos termos do art. 14, § 4º, da Lei n. 10.259/2001 – Lei dos Juizados Especiais Federais, quando a orientação acolhida pela Turma de Uniformização, em questões de direito material, contrariar súmula ou jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça – STJ, a parte interessada poderá provocar a manifestação deste, que dirimirá a divergência.

2. Demonstrada a divergência jurisprudencial entre os julgados da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência – TNU e do Superior Tribunal de Justiça, a uniformização torna-se imperiosa.

3. O STJ, por intermédio da sua Corte Especial, no julgamento da AI no EREs 644.736/PE, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei

Complementar n. 118/2005, a qual estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, porquanto ofende os princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

4. Referido entendimento foi reiterado pela Primeira Seção em 25.11.2009, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 1.002.932/SP, oportunidade em que a matéria foi decidida sob o regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

Incidente de uniformização acolhido para adotar o entendimento desta Corte quanto à aplicabilidade da Lei Complementar n. 118/2005 no tocante à prescrição” (STJ, 1.ª Seção, Pet. nº 5.994/SC, Min. Humberto Martins, j. 10.03.2010 *DJe* 18.03.2012).

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC Nº 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que

disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC nº 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a ‘interpretação’ dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC nº 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC nº 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida” (AI no EREsp nº 644.736-PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Corte Especial, julgado em 06.06.2007, *DJ* 27.08.2007 p. 170).

Julgando o tema pela sistemática dos recursos repetitivos, o STJ firmou o entendimento de que os recolhimentos indevidos anteriores à LC nº 118/2005 sujeitam-se à tese dos cinco mais cinco; porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO E HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º DA LC Nº 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTEÚMO DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente.

2. O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e, relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão ‘observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional’, constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

[...]

7. *In casu*, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC nº 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC nº 70/91, uma vez que a Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 31.03.1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º,

II, da referida lei complementar, às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução ST 08/2008” (REsp nº 1002932/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, *DJe* 18.12.2009)

Permanecemos no entendimento de que o referido art. 3º da LC nº 118/05 tem cunho interpretativo, mas vai de encontro com a interpretação do Poder Judiciário, que não tem o monopólio da interpretação, mas tem a palavra final, que já foi dada, adrede. Nada há a esclarecer. O que se quer é mudar a jurisprudência sem mudar a lei, à guisa de interpretá-la *pro domo sua*. Isso é temerário; terminará no dirigismo jurisdicional, dos primórdios da Revolução Francesa, incompatível com a tripartição dos poderes e o princípio da supremacia do Judiciário, controlador das leis e atos administrativos em termos formais e materiais.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 566.621/RS, ao analisar a constitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que havia reduzido de dez para cinco anos o prazo que o contribuinte dispunha para a recuperação de tributos indevidamente recolhidos, considerou inconstitucional o art. 4º da referida lei, que, por tratar de questão meramente interpretativa, deveria ser aplicada retroativamente a todos os contribuintes.

O entendimento que prevaleceu no Plenário do STF foi o de que a LC nº 118/2005 inovou ao reduzir o prazo prescricional de recuperação de tributos previsto no Código Tributário Nacional (CTN), razão pela qual não poderia retroagir para atingir situações pretéritas. Houve um ponto específico que o Plenário do STF divergiu com relação ao posicionamento anterior manifestado pela Corte Especial do STJ. O STJ utilizou uma regra de transição muito menos benéfica do que aquela utilizada pelo STJ. De acordo com a decisão do STF, apenas os contribuintes que ingressaram com ação pleiteando a restituição de tributos até 09.06.2005 têm direito à sistemática dos dez anos. Por outro lado, os contribuintes que ingressaram com ação depois de 09.06.2005 têm direito à sistemática de cinco anos para a recuperação dos tributos

recolhidos indevidamente. Apesar de esse julgamento ter sido realizado pelo Plenário do STF, existia dúvida se essa decisão seria definitiva, pois teria sido analisada sem repercussão geral, e ainda existia um outro RE, de nº 561.908, pendente de julgamento, que analisava com repercussão geral o mesmo tema envolvendo a LC nº 118/2005, cujo relator era o ministro Marco Aurélio. Essa dúvida foi solucionada com a disponibilização da decisão do RE nº 561.908. O ministro Marco Aurélio, em decisão monocrática, negou seguimento a recurso da União Federal e fez referência expressa ao que foi decidido no RE nº 566.621, fazendo prevalecer o entendimento restritivo. Portanto, o tema envolvendo o prazo de prescrição para a recuperação de tributos indevidamente recolhidos parece estar pacificado no âmbito do STF. O fato subjacente à repetição do indébito é o PAGAMENTO INDEVIDO, segundo os princípios da “actio nata” e do “tempus regit actus”. O STF decidiu a questão como se ela se referisse a um conflito de leis no tempo em abstrato e ainda admitiu que o legislador pode ABROGAR a jurisprudência mansa e pacífica dos tribunais, com “leis interpretativas”. O curioso é que a lei que se quis inovar continua com a mesma redação, por isso que a lei “quis apenas interpretar”. Quem inovou a “ordo juris” foram os tribunais que se fizeram legisladores positivos.

Na espécie do inciso III, ou seja, reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (que tenha ordenado o pagamento), o prazo para pedir a restituição tem como *dies a quo* a data em que for publicada ou comunicada pessoalmente à parte a decisão administrativa ou judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Válido mencionar que o pedido administrativo de restituição ou de compensação não tem gerado, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, interrupção do prazo para o ajuizamento da ação repetitória (Súmula nº 625).

Em sede de restituição, agregue-se que o IR que os estados e municípios retenham a eles pertence. Mas se o estado e o município deixam de reter o devido, cabe à União autuar. É que eventual restituição do IR cabe à União. Por outro lado, a parte do estado e dos municípios nos Fundos de Participação (FPE e FPM) é calculada após a exclusão dessas retenções. Se não as há, aumentam as participações.

Por fim, questão relevantíssima e civilizatória diz respeito aos honorários de

sucumbência quando as pessoas políticas são vencidas nas demandas, mormente nas lides temerárias, aliás frequentes.

De início, insta ressaltar que, em sede de cumprimento de sentença, devemos proceder com a atualização monetária dos honorários advocatícios, bem como das custas processuais (quais sejam, iniciais, periciais, recursais). Os juros de mora incidem apenas quanto aos honorários advocatícios. Vejamos.

a) Atualização Monetária e juros. Índice aplicável

A Lei nº 9.494 determina em seu art. 1º-F que a correção monetária nas condenações contra a Fazenda Pública deve se dar pelo índice TR, é ver:

“1º-F. Nas condenações impostas à Fazenda Pública, independentemente de sua natureza e para fins de atualização monetária, remuneração do capital e compensação da mora, haverá a incidência uma única vez, até o efetivo pagamento, dos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à caderneta de poupança”. (destacamos)

A controvérsia se dá quanto ao julgamento das ADIs nº 4.357 e 4.425 estas, com pendência sobre a declaração de inconstitucionalidade no que tange o regime especial de precatórios. O que se colhe dos Informativos do STF 631, 643 e 697, é que o art 5º da Lei nº 11.960/09, que deu a redação ao art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, foi declarado inconstitucional. Insta frisar que tal julgamento, com modulação de efeitos pelo STF, ocorrido em 25.03.2015 refere-se aos precatórios, instaurando dúvida quanto à abrangência do que foi decidido pelo STF.

Com o fito de resolver a controvérsia, o STJ se manifestou em sede de recurso repetitivo (cf. art. 543-C do CPC/1973), por ocasião do julgamento do REsp nº 1.270.439/PR, pela declaração de inconstitucionalidade apenas parcial, por arrastamento, do art. 5º da Lei Federal nº 11.960/09 com base na ADIN 4357/DF do STF entendendo que esta se referiu apenas à utilização da TR como critério de correção monetária, permanecendo válida a redação atual do art. 1º-F da Lei nº 9.494/2009 em relação aos juros de mora (exceto para as dívidas de natureza tributária). O Tribunal fixou que, diante da inconstitucionalidade da TR, as

condenações da Fazenda Pública deveriam ser corrigidas, em regra, pelo IPCA-I (mensal), salvo a existência de leis específicas (por exemplo, SELIC para as dívidas tributárias). *In verbis*:

“Em virtude da declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 5º da Lei 11.960/09: (a) **a correção monetária das dívidas fazendárias deve observar índices que reflitam a inflação acumulada do período, a ela não se aplicando os índices de remuneração básica da caderneta de poupança; e (b) os juros moratórios serão equivalentes aos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicáveis à caderneta de poupança, exceto quando a dívida ostentar natureza tributária, para as quais prevalecerão as regras específicas.**

O Relator da ADIn no Supremo, Min. Ayres Britto, não especificou qual deveria ser o índice de correção monetária adotado. Todavia, há importante referência no voto vista do Min. Luiz Fux, quando Sua Excelência aponta para o **IPCA-E (Índice de Preços ao Consumidor Amplo)**, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, que ora se adota.” (destacamos)

Vale observar que a respeito de qual índice seria adequado antes de 29.06.2009 (ano da Lei que conferiu nova redação ao art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997), a redação original do art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997 (artigo incluído pela MP nº 2.180-35/2001) fixava juros de mora de 0,5% ao mês “nas condenações impostas à Fazenda Pública para pagamento de verbas remuneratórias devidas a servidores e empregados públicos”. Não tinha incidência, portanto, em condenações referentes a questões tributárias, previdenciárias, assistenciais e de responsabilidade civil, dentre outras.

Assim, quanto à correção monetária em períodos anteriores a 29.06.2009, deve-se utilizar o IPCA-E a partir de janeiro de 2001, data em que foi extinta a UFIR com indexador (MP nº 1.973-67, art. 29, § 3º). Para 01.2001, utiliza-se o IPCA-I acumulado no período de janeiro a dezembro de 2000. A partir de fevereiro de 2001, faz-se uso do IPCA-E mensal.

Por fim, insta frisar que alguns estados (ex.: TJMG) aceitam as tabelas de Correção presentes no *website* dos tribunais como adequadas a atualização monetária, considerando que estas refletiriam o índice IPCA-E.

b) Termo inicial. Honorários advocatícios.

Em resumo, se fixados em percentual, a atualização vai se dar da data do ajuizamento (Súmula nº 14 do STJ).

Se fixados em valor fixo, a atualização vai se dar data da prolação da decisão que fixou (EDcl no REsp nº 802.545/AM), ainda que sejam modificados posteriormente (EDcl nos EDcl no AREsp nº 595.034/PE).

c) Custas processuais

Deve se dar desde a data do efetivo pagamento. Juros de Mora: Índice aplicável e termo inicial.

Encerrando controvérsias acerca do tema, em 19.04.2017, o c. STF, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 96, fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Incidem os juros da mora no período compreendido entre a data da realização dos cálculos e a da requisição ou do precatório”, vencido, em parte, na redação da tese, o Ministro Dias Toffoli. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.04.2017.

Assim, consideramos a incidência desde o trânsito em julgado (art. 85, § 16, CPC/2015), com base “índices oficiais de remuneração básica e juros aplicáveis à caderneta de poupança”, nos termos do art. 1º-F da Lei Federal nº 9.494/1997, com redação dada pela Lei Federal nº 11.960/2009, em conformidade inclusive com o REsp nº 1.270.439/PR, que entendeu pela declaração de inconstitucionalidade apenas parcial no que tange ao uso do índice TR para a atualização monetária.

d) Ressarcimento das custas pagas quando não expresso na sentença. Entendimento por não estarem implícitos na condenação em honorários.

Caso a sentença determine apenas o devido a título de honorários, nada mencionando a respeito das custas, o entendimento jurisprudencial é que caso não seja arguido antes do trânsito em julgado, não é devido o pleito em sede de cumprimento de sentença (AgRg no REsp nº 1.165.509/RJ, AgRg no REsp nº 789.440/MG).

e) Condenação implícita ao pagamento de honorários advocatícios. Não cabimento.

O entendimento jurisprudencial corrente é no sentido de que a parte deverá opor EDs em face de decisão omissa quanto aos honorários, e que após o trânsito em julgado não é mais possível discutir a questão (REsp nº 1.285.074/SP, REsp nº 1.272.024/RS). No entanto, o art. 85, § 18, do CPC/2015 é expresso em sentido contrário, *verbis*: “caso a decisão transitada em julgado seja omissa quanto ao direito aos honorários ou ao seu valor, é cabível ação autônoma para sua definição e cobrança”, razão pela qual a jurisprudência deverá ser revista.

f) Multa por embargos de declaração protelatórios. Da atualização monetária

No caso do CPC/2015, o art. 1.026, § 2º, é expresso ao mencionar que a multa será fixada como percentual sobre o valor atualizado da causa. O CPC/1973, por outro lado, menciona apenas o “valor da causa”, mas é pacífico no STJ que o valor da causa também deve ser atualizado para se calcular essa sanção (EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg no RE nos EDcl no AgRg no AREsp nº 361.924/RS, AgRg no REsp nº 1.314.549/MS, AgRg no REsp nº 1.533.645/MG).

g) Omissão da decisão quanto à atualização monetária e juros de mora.

Incluem-se os juros moratórios na liquidação, embora omissos o pedido inicial ou a condenação (Súmula nº 254 do STF).

O mesmo vale para a correção monetária. A ideia é que ambos são *accessórios da condenação principal* (AgRg no REsp nº 1.532.388/MS, AgInt nos EREsp nº 1.354.577/SP).

TABELA CUMPRIMENTO DE SENTENÇA (ESTADUAL)

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Honorários Advocatícios			Custas		
Índice	Até 25.03.2015	Índice TR	Índice	Até 25.03.2015	Índice TR
	Depois de			Depois de	

	25.03.2015	IPCA – E		25.03.2015	IPCA-E
Termo Inicial	Até 25.03.2015	Data do Ajuizamento	Termo Inicial	Data do Pagamento	
	Depois de 25.03.2015	Data da Prolação da Decisão			

TABELA CUMPRIMENTO DE SENTENÇA (ESTADUAL)

JUROS DE MORA

Honorários Advocatícios		Custas
Índice	0,5% a.m	Não incide
Termo Inicial	Trânsito em Julgado	

15.13. Prescrição da ação para anular a decisão administrativa que denega restituição

O art. 169 do CTN traz hipótese especial para o ajuizamento de ação em face da fazenda pública:

“Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.”

O sujeito passivo tem o direito, antes de ingressar em juízo, de pedir administrativamente a restituição do que pagou sem dever. Em caso de denegação, o prazo para pleitear a anulação da decisão administrativa é de dois anos.

Alguns juízes, muito poucos, felizmente, exigem que os autores das ações repetitórias comprovem o *interesse de agir* com a prova da denegação administrativa

do pedido.

Ora, isso significa denegação de justiça. O acesso ao Judiciário é direito fundamental, e a ida prévia à Administração é faculdade, e não conduta obrigatória do sujeito passivo.

O parágrafo único do art. 169 é de uma desfaçatez sem tamanho. É modalidade de prescrição intercorrente, já não mais da ação, mas do processo, em inteiro descompasso com a realidade. Trata-se, em verdade, de absurdo privilégio processual em prol da Fazenda Pública, contra o princípio da isonomia.

Correndo por metade a prescrição, mesmo após a intimação (*rectius*: citação) do representante judicial da Fazenda Pública, tem-se que prescreveria o direito do autor em um ano, na melhor das hipóteses, após a citação, à falta de sentença.

Em rigor, o autor só poderia ser responsabilizado pelas delongas processuais a seu cargo. A inércia ou a morosidade do Judiciário não podem ser a ele debitadas.

Ruborizados, com louvável pudor, os representantes judiciais da Fazenda não fazem uso do deslavadamente iníquo parágrafo único do art. 169, salvo raríssimas exceções, invariavelmente repelidas pelos juízes.

15.14. A compensação – Conceito

Dispõe o Código Civil Brasileiro, em seus arts. 368 e 369 que, caso duas pessoas sejam, simultaneamente, credoras e devedoras uma da outra, com dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis, são extintas as obrigações até o limite da compensação.

O que se passa aqui é a praticabilidade. A lei permite, ao invés de dois pagamentos contrapostos, a realização de um só, pelo saldo (raramente as dívidas se equivalem). No entanto, a disciplina do instituto exclui as dívidas tributárias.

Alguns justificam a exclusão pelo interesse geral em prol da arrecadação, pois o Estado depende dos tributos para subsistir. O publicista Ernst Blumenstein¹ justifica a exclusão pela natureza pública do crédito tributário. De todo modo, a situação é preocupante, pois, entre nós, o Estado, *lato sensu*, cobra os tributos, mas não paga seus débitos. Dá-se o absurdo de muitos contribuintes quebrarem por não receberem seus créditos contra o Estado, enquanto este lhes cobra implacavelmente os créditos

tributários, assenhoreando-se dos bens restantes em processo privilegiado de execução fiscal. A situação é, no mínimo, kafkiana.

O legislador do CTN, nesse ponto, foi generoso e prático. Prescreveu de modo amplo, em seu art. 170,¹² a *compensação fiscal*, ultrapassando o Código Civil, extremamente conservador.

O Código deveria ser imperativo. Mas, respeitoso da competência tributária dos entes públicos, remeteu às legislações respectivas a previsão em lei da compensação fiscal. Os legisladores, então, restringem ao máximo esta forma de pagar.

Note-se que quaisquer créditos, como, por exemplo, os decorrentes de contratos com os Poderes Públicos e os provenientes de precatórios, títulos da dívida pública ou de desapropriações, podem ser opostos aos *débitos tributários* favoráveis às Fazendas Públicas.

Correto, portanto, o Código Tributário Nacional.

Na prática, porém, fica-se a depender dos legisladores das ordens de governo que convivem na Federação. Estes já não nos representam a contento. As maiorias parlamentares servem aos governos, ao Fisco.

15.15. Tipos de compensação

A compensação pode ser legal, judicial ou voluntária.

A compensação legal é feita nos termos da lei, *ipso jure*. É o caso da compensação fiscal porque o tributo é *ex lege*, indisponível pelo Estado-Administração. A compensação é voluntária quando resulta de convenção entre as partes. Dela se diz que é judicial quando a dívida se faz *líquida e certa* por decisão judicial.

São pressupostos da compensação legal:

- A) duas dívidas que sejam recíprocas;
- B) fungíveis; e
- C) exigíveis.

Entre nós, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no

sentido de que o contribuinte não precisa provar em juízo a certeza e a liquidez dos créditos fiscais que deseja compensar.

Esclareça-se que, entre nós, a legislação restringe a compensação aos créditos fiscais, ou seja, *débitos e créditos* decorrentes de relações jurídico-tributárias, as mais das vezes créditos decorrentes de cobranças declaradas no todo ou em parte ilegais ou inconstitucionais, que os contribuintes utilizam para substituir a moeda, fato que levou Ives Gandra da Silva Martins a considerá-los como “moeda escritural”.¹³

O que se passa é que não tanto as legislações, mas sobretudo as normas complementares do Executivo (art. 100 do CTN) trazem restrições não pensadas pelo legislador para deferirem administrativamente as compensações legalmente previstas, terminando por indeferi-las, o que força os contribuintes a ir ao Judiciário para removê-las.

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência acatando em encerrros de mandados de segurança o *direito de os contribuintes compensarem créditos e débitos*,¹⁴ ficando por conta da Administração verificar a certeza e a liquidez daqueles, e a risco do contribuinte a observância dos pressupostos legais. Certíssimo, se a compensação tributária é feita *ipso jure*, basta ao contribuinte catar submissão à lei, e à Administração, verificar, estritamente, o seu cumprimento.

Nos impostos sujeitos a pagamento sem prévio consentimento do Estado e, pois, submetidos a homologação, compete obrigatoriamente à Administração fiscalizá-los.

Assim sendo, tanto faz pagar os impostos em moeda ou em valores que nela se possam exprimir, como de resto predica o art. 3º do CTN (moeda, cheque, estampilha, títulos dotados de poder liberatório específico, créditos legítimos de natureza fiscal).

Restam duas questões:

- A) é possível pagar tributos com títulos públicos emitidos pelo Estado desde que lei lhes atribua este específico efeito liberatório. No Brasil, em várias circunstâncias, a hipótese foi e é possível, sendo até desejável; e
- B) a compensação entre créditos e débitos dos impostos plurifásicos e não cumulativos é compensação, mas não da espécie de que estamos a tratar.

Parece-nos que não assiste razão a Alcides Jorge Costa quando diz que “outro caso de compensação legal diz respeito ao ICMS e ao IPI”,⁵ referindo-se a esta forma alternativa de pagamento. É que, como bem observado por Gilberto de Ulhôa Canto, o que se abate do imposto a pagar é o imposto que outros contribuintes recolheram em operações anteriores, de modo que: a uma, falta a corresponsabilidade de obrigações; a duas, não se poder falar em dualidade de débitos, pois os dos contribuintes anteriores já foram extintos; e a três, inexistem *dívidas vencidas*, pois a primeira, anterior, já está paga (ou deveria tê-lo sido).

Trocando em miúdos, ao abaterem *do débito do ICMS* ou do IPI pelas saídas tributáveis os *créditos* advindos das entradas tributadas, os contribuintes não estão pagando dívida de imposto com *créditos tributários* diversos, nascidos de outra relação jurídica. Estão, em verdade, operando abatimentos absolutamente necessários ao cálculo normal do *quantum debeatur* do imposto. Apenas cumprem as leis desses impostos, cuja natureza não cumulativa determina a técnica de cálculo do imposto devido. Não se cuida aqui de pagar por compensação, mas de compensar débitos e créditos (não cumulatividade) para depois pagar. É a própria norma tributária, em seu mandamento, que está sendo necessitadamente cumprida por determinação constitucional.

A necessidade de vazão dos créditos das operações anteriores é tema resolvido nas legislações europeias sobre os impostos não cumulativos: os créditos estruturalmente acumulados são “comprados” pelos Estados europeus (*cash*). Não é preciso adotar a *teoria da compensação* – de resto insuficiente – para resolver esta questão. Os IVAs são feitos para repercutir, sob pena de se transformarem em *impostos sobre a indústria, o comércio e os serviços*, quando, na verdade, são impostos sobre a renda consumida (consumo). São os adquirentes de bens e serviços os contribuintes de fato.

O art. 170-A do CTN,¹⁶ incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, por sua vez, trata dos casos de pedidos de compensação em que o contribuinte discuta o carácter indevido de pagamento que fez no passado, pleiteando a sua conversão em créditos aproveitáveis.

Não se aplica aos casos em que o crédito não decorra de pagamento indevido,

mas de incentivo legal (crédito-prêmio de IPI), ou quando a inconstitucionalidade do tributo haja sido declarada pelo STF em ADIn, e a legislação oponha obstáculos ilegítimos ao direito de compensação (diferimento, fracionamento etc.).

Não se aplica também ao aproveitamento de créditos por pagamentos indevidos efetuados antes do início de sua vigência, conforme decisão proferida pela 1ª Seção do STJ, sob o regime de Recursos Repetitivos, no Recurso Especial nº 1.164.452-MG (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25.08.2010, *DJe* 02.09.2010).¹⁷

A esta garantia não se aplica, portanto, o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, segundo o qual “aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos créditos de apuração ou processos de fiscalização [...] ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios [...]”.

Em verdade, a nova garantia não se aplica nem mesmo aos fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da lei que a institui, desde que o pagamento de que decorra o crédito a compensar lhe seja antecedente. Isso em homenagem aos princípios do direito adquirido e da boa-fé, sem os quais ao Poder Público seria dado até mesmo revogar, com efeitos imediatos sobre as compensações em curso, a legislação autorizativa. Aplica-se aqui o *tempus regit actus*.

Ademais, a Emenda Constitucional nº 30, de 13 de setembro de 2000, abriu a possibilidade de as parcelas não pagas de precatórios que são pagos em 10 parcelas, uma por ano, servirem como crédito líquido e certo para a compensação de débitos tributários próprios ou de terceiros. Ditos precatórios são só aqueles decorrentes de ações ajuizadas até 31 de dezembro de 1999.

15.16. A transação

O que é a transação no Direito Civil? Conforme previsão do art. 840 do Código Civil,¹⁸ é o término de litígio mediante concessões de ambas as partes.

Transigir é abrir mão de direitos para resolver litígio, preventiva ou litigiosamente (antes do litígio, para evitá-lo, ou durante este para obviá-lo).

No Direito Privado prevalece o império da vontade das partes capazes, que

podem livremente dispor de seus direitos.

Em Direito Tributário, o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível. Somente a lei pode dele dispor.

Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feição processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muitas vezes ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro.

O certo é que a transação exige concessões recíprocas, como, v.g., renúncia a honorários. Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte.

O Código Civil pátrio, à semelhança do que ocorre com a compensação, exclui da transação os créditos tributários, restringindo-a a direitos patrimoniais de caráter privado (art. 841).

O CTN dispõe:

“Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”

Pelo sistema do CTN, portanto, a transação só pode ser terminativa do litígio afastada a modalidade preventiva.

Em recentíssima ocasião, foi editada, pelo Governo Federal, a Medida Provisória nº 899/2019, que “dispõe sobre a transação nas hipóteses em que especifica”.

Considerando a possibilidade prevista no CTN de que “[a] lei¹⁹ pode facultar [...] aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário”, buscou-se, com vistas à redução da litigiosidade e à viabilização do recebimento de créditos (notadamente contenciosos), estipular balizas para permitir que contribuinte e União realizem transação.

Embora ainda pendente de conversão em lei pelo Congresso Nacional e de regulamentação – à qual o próprio texto da Medida faz referência –, já é possível extrair, de seus dispositivos, os parâmetros centrais almejados com sua edição.

No mesmo sentido do CTN, indicou-se que a transação será “resolutiva de litígio” (art. 1º, *caput*), o que, em primeira vista, manteria a restrição de seu uso para fins terminativos, e não preventivos. Tal abordagem se mostra conveniente, inclusive para evitar eventuais questionamentos quanto à compatibilidade da norma com a disposição-base do CTN (art. 171).

Destinou-se à União a atribuição de realizar juízo de oportunidade e conveniência que deve levar à celebração da transação (art. 1º, § 1º).

Haverá, então, um campo de discricionariedade de atuação das autoridades competentes (notadamente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional²⁰, a cujo chefe compete “assinar o termo de transação” (diretamente ou por delegação), conforme disposição do art. 9º), mas que estará restrito às “modalidades de que trata” a Medida Provisória. São elas: (i) a proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa (art. 2º, I); (ii) a adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário (art. 2º, II); e (iii) a adesão no contencioso administrativo tributário de baixo valor (art. 2º, III). As modalidades podem se referir: (a) a créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da RFB (art. 1º, § 3º, I); (b) à dívida ativa e aos tributos federais cuja exigência incumba à PGFN (art. 1º, § 3º, II), não se admitindo redução do montante principal (art. 5º, § 2º, I²¹); e (c) à dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais cuja cobrança fique a cargo da Procuradoria-Geral Federal e da Procuradoria-Geral da União (art. 1º, § 3º III)²².

Para bem compreender a tônica da Medida Provisória, relevante a menção aos princípios que devem nortear sua regulamentação: isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração dos processos, eficiência e publicidade (resguardadas as informações sigilosas) (art. 1º, § 2º). Buscou-se, com isso, atribuir racionalidade e moralidade à transação tributária, em razão de sua própria natureza.

Nesse mesmo norte, estipula a Medida Provisória o mínimo a ser observado pelo devedor, que deverá assumir o compromisso de não se valer do instituto de forma

abusiva (prejudicando a livre concorrência e a livre-iniciativa), de não utilizar de pessoa interposta com vistas à prática de ocultação ou dissimulação em prejuízo da Fazenda Pública, de comunicar regularmente as alienações e onerações impostas a seus bens quando exigível por lei e de renunciar às alegações de direito sobre as quais se funde eventuais ações judiciais (art. 4º).

Limitada está a proposta ao parcelamento do débito em até 84 (oitenta e quatro) vezes para os contribuintes em geral, número que se eleva para 100 (cem) para pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte; para os primeiros, as reduções podem chegar em até 50% do valor total do crédito transacionado, enquanto para as últimas esse percentual pode chegar até a 70% do total (art. 5º, §§ 3º e 4º).

Importante, também, esclarecer que, embora a transação não suspenda a exigibilidade do crédito tributário (eis que não identificada essa hipótese na lei que rege as normas gerais de direito tributário – CTN), nada impede que se convencie a suspensão da eventual execução fiscal, nos termos da lei processual (art. 313, II, CPC/2015), o que se acredita deva ser feito na grande maioria dos casos.

O art. 7º prevê as hipóteses de rescisão da transação, enquanto o art. 8º estipula suas consequências, como “o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores pagos” e a conversão de recuperação judicial em falência (ou até a propositura de ação de falência).

Interessantes as disposições do Capítulo III da MP nº 899/2019, que tratam da transação em casos “de relevante e disseminada controvérsia jurídica”, refletindo a tão falada busca pela redução da litigiosidade por parte da Fazenda Pública Nacional, um dos mais destacados litigantes repetitivos do sistema judiciário pátrio.

É de se aguardar a forma com que a questão será encarada por parte do Congresso Nacional, quando da conversão (ou não) da Medida Provisória em lei, bem como a regulamentação que receberá, inclusive para avaliação de sua compatibilidade com o ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

15.17. A remissão

Em Direito, existe *remição*, que é resgate (o executado, ou terceiro por ele, paga a dívida para remir o bem penhorado), e *remissão*, que é perdão (o sujeito passivo fica

dispensado de *pagar o tributo*). É ato unilateral do Estado-legislador, por motivos elevados e não por simples favor, o que seria contrário aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A remissão tributária é, portanto, literalmente, *dispensa de pagamento de tributo devido*, total ou parcial, conforme preceitua o art. 172 do CTN:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – à situação econômica do sujeito passivo;

II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;

III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – às considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V – às condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.”

O inciso I é vago. Qual o critério para definir que situação atrai o favor?

Ficamos adstritos ao prudente alvedrio do legislador, que, no entanto, está adstrito ao *princípio da razoabilidade*, sob pena de censura jurisdicional.

O inciso II muita vez permite ao Estado corrigir seus erros, tendo em vista o princípio do princípio legislativo e a obscuridade das leis e regulamentos.

O inciso III, em época de inflação ou mesmo fora dela, ajuda a eliminar a sobrecarga operacional do Executivo e do Judiciário quando a relação custo-benefício é desfavorável ao credor.

É ainda mais vago o inciso IV, podendo gerar subjetivismo de uso político.

Mais preciso e mais necessário se faz o inciso V.

Para evitar abusos legislativos, a Constituição endureceu a disciplina da remissão e passou a exigir lei específica para evitar o oportunismo oculto em leis sobre matérias totalmente diversas, conforme observa-se de seu art. 150, § 6º.²³

A remissão pode ser geral ou individual. No primeiro caso, a lei já traz com maior força os critérios de decisão da autoridade administrativa. No segundo caso, a sua atuação é mais intensa e minudente como órgão de aplicação da lei – sempre genérica – ao caso concreto, mormente em face da “vaguidade” das palavras da lei...

Aqui, uma sincera meditação sobre a teoria dos pesos e contrapesos ínsita na tese da separação dos Poderes do Estado leva o Estado-Administração a concretizar com prudência e medida o que de frouxo estiver na generalidade da lei, ato do legislador.

O parágrafo único do art. 172 é regra de retorno ao *status quo ante* em caso de burla ou simulação, sempre dolosas.

Contudo, a depender dos requisitos, pode o contribuinte ter agido com boa-fé.

O art. 155 diz respeito à moratória. Recomenda-se a sua releitura.

Havendo má-fé, o tempo em que vigorou a remissão é nenhum para efeitos prescricionais do crédito tributário, eis que não ocorreu a sua extinção. Comprovada a boa-fé, a revogação da remissão não impede o fluxo do tempo que redunda na prescrição do direito de ação da Fazenda Pública. Vale dizer, a revogação só produz efeitos se a prescrição não tiver atingido o seu *dies ad quem*.

15.18. Distinção entre isenção e remissão

Remissão é dispensa de crédito. Isenção é causa impeditiva da obrigação. São conceitos que, embora se pareçam, não se confundem. Conforme já apontado por Souto Maior Borges,²⁴ a confusão entre os conceitos reside naqueles que caracterizam a isenção como dispensa legal de pagamento de tributo devido, ou seja, dispensa de uma obrigação já existente. Ao contrário, conforme visto alhures, a isenção impede o surgimento da obrigação tributária, ao passo que a remissão extingue uma obrigação existente.

15.19. A prescrição e a decadência

Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato

jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou decadência). Se um direito não autoexecutável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação...

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador. Salvo os casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo, o direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se e tornar-se exigível, depende do *ato jurídico do lançamento*. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a *decadência daquele direito*. Ocorrendo, porém, o lançamento, e formalizando-se o crédito, com ou sem discussão, pode a Fazenda Pública *exigi-lo* do sujeito passivo da obrigação tributária. Na hipótese de este último não pagar, só resta à Fazenda ir ao Judiciário com uma ação de execução lastreada numa certidão de dívida ativa (título executivo extrajudicial) para obrigá-lo a pagar dentro de 5 (cinco) dias, nos termos da Lei 6.830/1980, sob pena de penhora em seus bens disponíveis.

Pelo sistema do CTN, *a decadência e a prescrição extinguem, sem pagamento, o crédito tributário*.

Dispõe o art. 173 do CTN, cuidando da decadência do crédito tributário:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[...]”.

Este artigo, em leitura conjunta com o § 4º do art. 150,²⁵ implica em quatro pontos de partida, *dies a quo*, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

A) A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I: o

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.

A Fazenda, já em junho de 1997, expede notificação requerendo documentos ligados ao fato tributável. Da data do recebimento da notificação começa-se a contar o prazo de decadência do crédito;

C) Nos impostos sujeitos a “lançamento por homologação”, contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário –, o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da correspondente obrigação, a teor do § 4º do art. 150.

É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como *homologação tácita*, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, *devidamente comprovadas pela Fazenda Pública*, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a “lançamento por homologação”, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. A solução está conforme o sistema do CTN. O que se não pode admitir é direito patrimonial inaducável. Afora esta solução para os casos de decadência, ocorrendo dolo ou

simulação na antecipação do pagamento, somente uma outra é pensável, qual seja a da adoção da regra do Código Civil que cuida da prescrição das ações pessoais. Ao que nos consta, os tribunais não enveredaram por este caminho, exigente de analogia para ser trilhado e de difícil adoção, porque aqui a espécie é de decadência, e não de prescrição, a exigir crédito já formalizado, certo, líquido e exigível (princípio da *actio nata*).

A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que homologar... Aqui uma ressalva: quando se diz que não havendo pagamento, não há o que compensar, não se pode aplicar o mesmo entendimento aos tributos – como vimos – apurados por período, v.g., o ICMS. Se se questiona o creditamento de determinado material, fez este creditamento parte da apuração mensal, onde apurados os créditos e débitos, o contribuinte recolheu o que entendia por devido. Neste caso há o que homologar e a regra é do § 4º do art. 150 do CTN.

- D) Finalmente prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial, nos casos de anulação do lançamento inicial por *vício de forma*, é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*: irrecorrível) a decisão anulatória. Por suposto, esta decisão só pode ser de natureza administrativa, ocorrente no bojo de um processo de revisão de lançamento (autocontrole do ato administrativo do lançamento pela própria Administração). É que, se a decisão fosse judicial, já não se trataria mais de *decadência*. O crédito já estaria formalizado. O direito de crédito já estaria incorporado ao patrimônio jurídico da Fazenda Pública. A tese é fácil de provar se atentarmos para a *imutabilidade do lançamento efetivado com erro de direito* pela Fazenda Pública. Diz o art. 146 do CTN:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua

introdução.”

Ora, se por erro de direito se não permite à Fazenda Pública alterar lançamento efetivado, como admitir que possa fazê-lo, *sem limite de tempo*, por erro meramente formal?

O erro nunca pode beneficiar o seu futor. É princípio geral de Direito, aplicável ao Direito Tributário por expressa determinação do art. 108 do CTN, que cuida da interpretação da legislação tributária.

Ademais disso, com visão sistemática, não se pode descurar do art. 149, parágrafo único, do mesmo CTN, que preceitua somente ser possível iniciar uma a revisão de lançamento se não extinto o direito da fazenda pública.

Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já terá ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar é em *anulação de lançamento* – por isso que inaproveitável – e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, v.g., e não o funcionário fiscal da Receita Federal).

Em rigor, há aqui um tremendo equívoco, tanto que esta revisão anulatória só pode ser feita dentro do prazo decadencial (art. 149 do CTN). Como entre a anulação e a efetivação do novo lançamento poderia transcorrer tempo apertado, já perto do fim do período decadencial, “inventou-se” este novo *dies a quo* para operá-lo, alargando-se em prol da Fazenda o quinquênio decadencial, com esforço na teoria da nulidade do ato jurídico. Lançamento nulo é lançamento inexistente. Outro há de ser feito para assegurar o direito da Fazenda ao crédito tributário.

Mais um privilégio!

O art. 174 do CTN²⁶ cura da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário, a qual, se não exercitada tempestivamente, leva a sua extinção.

A questão aqui reside em saber o que é *constituição definitiva do crédito*

tributário. Noutro giro, ela ocorre com a comunicação ao sujeito passivo, pessoal ou por publicação, do ato administrativo do lançamento em sua versão imodificável (do ponto de vista da Fazenda Pública), ou ocorre com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário da Fazenda Pública?

Não negamos que o autocontrole da Administração se estenda ao ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Os funcionários públicos legalmente investidos dessa específica competência podem decidir que o crédito não é bom e anulá-lo *ex officio*. Veja-se, só para exemplificar, a inscrição de um crédito já lançado e revisado em regular processo administrativo, porém eivado de inconstitucionalidade por decisão posterior, mas tempestiva do Supremo Tribunal Federal, considerando nula a lei ou o artigo de lei em que se baseara.

É natural que a Administração anule o crédito ou pelo menos o inscreva em dívida ativa, mas não extraia a *certidão de dívida ativa*, à espera de uma sempre possível, ainda que improvável, ação rescisória do julgado.

O crédito, nesse caso, já está constituído?

A resposta é afirmativa; só falta o título executivo.

Imagine-se ainda que, depois de efetivado o lançamento e formalizado o crédito para a Administração, esta postergue a sua inscrição, delongando, assim, a fixação do *dies a quo* do prazo prescricional. A inscrição em dívida ativa poderia ser utilizada maleficamente.

A tese a adotar é simples. Não pode ficar ao arbítrio da Administração decidir o *dies a quo* do prazo prescricional que a prejudica.

A data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insusceptível de modificação pelos *órgãos incumbidos* de fazê-lo.

Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento.²⁷

O ato de inscrição do crédito tributário decorrente do lançamento se insere noutra dimensão, a da formalização do *título executivo extrajudicial* da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a ação de execução fiscal. Não há execução sem título. O brocardo é velho de séculos.

A constituição definitiva do crédito tributário dá-se antes. A sua desconstituição é que pode ser:

- A) *administrativa* (unilateral) – no momento do autocontrole, à hora da formalização do título executivo; ou
- B) *judicial* – em decorrência do controle jurisdicional, mediante pronunciamento judicial no bojo de ações postas à apreciação dos juízes.

Diferentemente da decadência, a prescrição pode ser interrompida e suspensa, podendo inclusive dar-se a chamada prescrição intercorrente, já iniciado o processo judicial, por inércia ou descaso da parte (perda do direito de ação já posta em juízo), não cabendo aqui adentrar o tema, cuja sede é estritamente de Direito Processual, de grande utilidade, v.g., no Direito Penal.

O CTN regula, em sede de Direito Tributário, apenas os casos de interrupção da prescrição, valendo-se do Direito Civil (art. 174, CTN).

A expressão originária do CTN dava a interrupção pela citação pessoal do devedor. A Lei Complementar nº 118/2005,²⁸ que alterou o inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, passou a constar que o simples despacho do juiz é suficiente para tal interrupção (aqui se deve atentar que esta suspensão não será determinada, sendo que a contagem deve ser retomada quando paralisado o feito por culpa do credor – prescrição intercorrente). Por outro lado, quanto ao inciso II do mesmo parágrafo único do art. 174 do CTN, admitir *protesto judicial* por parte da Fazenda Pública é, no mínimo, um exagero (inciso II). O inciso IV, todavia, enseja considerações adicionais. Quando os contribuintes confessam a dívida fiscal para requererem moratórias, parcelamentos, estarão interrompendo a prescrição? Nem se olvide de que a confissão em Direito Tributário é relativa. A obrigação é *ex lege*. Depende da lei, e não da confissão do sujeito passivo. Este o momento adequado para inserir a figura do lançamento, em Direito Tributário, como ponto de separação entre

os prazos de decadência e os prazos de prescrição, da seguinte forma:

- ↘ Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para a homologação do pagamento, *correm* os prazos decadenciais.
- ↘ Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver), não correm os prazos de decadência, nem podem correr os prazos de prescrição, que só há prescrição se inexistirem obstáculos *ab extra*. Pelo princípio da *actio nata*, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição. O direito não socorre aos que dormem.
- ↘ Isto posto, *definitivo o lançamento*, começam a correr os prazos da prescrição.

O que se tem que verificar é simples. As hipóteses legais de suspensão do crédito tributário *impedem o curso dos prazos de prescrição*, favorecendo a Fazenda Pública.

Com efeito, durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos), não corre a prescrição. Do mesmo modo, as liminares em mandado de segurança e o depósito integral do crédito tributário suspendem a sua exigibilidade e, portanto, a prescrição, sem falar nos parcelamentos para pagamento do crédito tributário, estes últimos com as nuances que vimos de ver quando tratamos do assunto.

Ademais, o depósito do crédito tributário favorece a Fazenda, pois se converte em renda, sem necessidade de execução, na hipótese de o sujeito passivo perder a ação a que se liga o dinheiro posto à disposição do juízo, para garantir a instância em prol do sujeito ativo da obrigação tributária.

Por isso, afiguram-se-nos inconstitucionais, por afrontar a isonomia, todas as leis extravagantes que criam e ampliam os princípios e garantias materiais e processuais da Fazenda Pública, já suficientemente protegida.

Finalmente, de fazer observação de razoável importância.

É cediço afirmar que a prescrição do direito de ação somente a extingue, deixando intacto o direito material que lhe conferia substrato.

Comumente se diz: a obrigação, de legal, torna-se moral. Se o devedor paga, não pode demandar a restituição do que pagou, embora prescrita a ação. Esta era para obrigá-lo a pagar, dobrando a sua vontade, se recalcitrante, substituindo-a pela do juiz, a determinar o pagamento ou a entrega da coisa. A decadência mata o direito material. Nesse caso, pode-se repetir o indébito, diferentemente da prescrição, que só mata a ação, sem afetar o direito material. São lugares comuns e, em Direito Privado, até admissíveis.

Ocorre que no Direito Tributário pátrio, a teor do CTN, tanto a decadência quanto a prescrição *extinguem o crédito tributário*.

Quem paga dívida fiscal em relação à qual já estava a ação prescrita tem direito à restituição, sem mais nem menos.

15.20. A conversão do depósito em renda

Ocorre muita vez a prolação de sentenças em prol da Fazenda Pública, em encerros de ações ordinárias implicando depósitos integrais das quantias litigandas, seja nos próprios autos, seja em ações cautelares preparatórias ou mesmo incidentais. Levando a coisa adiante, também em mandados de segurança pode ocorrer o mesmo. Nas ações de consignação em pagamento, a seu turno, o depósito do pagamento é da própria essência da *actio*.

Resolvida a controvérsia em prol da Fazenda Pública, o juiz determina a conversão do depósito em renda, com isso extinguindo o crédito tributário (desde que ocorra a coisa julgada formal e material).

Renomados autores acham que os depósitos voluntários feitos pelos contribuintes são retiráveis a qualquer tempo, correndo o sujeito passivo os riscos da empreitada.

O argumento não nos comove e vai contra a índole do sistema idealizado no CTN em vários lugares.

Seria deveras injusto, por exemplo, impedir a Fazenda de executar o seu crédito, já que o depósito suspende a exigibilidade, para, no finalzinho de uma ação, vamos supor, declaratória de inexistência de relação jurídica e de débito fiscal, permitir ao contribuinte retirar o depósito. Nesse caso, perdida a ação pelo contribuinte, teria a Fazenda de começar desde o início, ajuizando ação de execução, por sua vez

embargável, desde que garantido o juízo. Ora, o instituto da conversão do depósito em renda, já se vê, impede este tipo de aventura judicial.

O depósito, diga-se mais, evita a imposição de penalidades, a aplicação de juros e de correção monetária, afastando, sobremais, a mora do devedor. Tem suas vantagens. Mais uma vez é de se dizer: onde o cômodo, também o incômodo.

Alfim, a conversão do depósito em renda é uma forma de pagar, sem risco, possibilitada pelo depósito judicial prévio da quantia litiganda, perdida a lide. Além disso, na hipótese de vir a ganhar a demanda, o sujeito passivo reingressa na disponibilidade do numerário, desnecessitando de repetir o indébito e de sujeitar-se aos demorados precatórios que viabilizam a restituição após morosos processos judiciais.

15.21. A consignação em pagamento – Conversão da oferta de pagamento em renda

A consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164, é uma recondução ao depósito que se converte em renda.

Vimos já, quando tratamos do pagamento, o modo de pagar mediante ação de consignação. Vimos os motivos que justificavam a ação, liberando o contribuinte da obrigação tributária.

A bem dizer, não é o ato de consignar que extingue o crédito, mas a conversão do depósito em renda, finda a ação, na hipótese de ser julgada procedente (pagamento forçado contra o credor que resiste à pretensão de adimplir do consignante).

15.22. O pagamento antecipado e a “homologação do lançamento” nos termos do art. 150 e seus §§ 1º e 4º

O Código se expressa mal duas vezes. Em primeiro lugar, não há pagamento antecipado, e sim pagamento puro e simples no prazo assinalado pela lei, sob pena de o inadimplemento ocasionar a inflição de multas, juros e correção monetária ao sujeito passivo. Em segundo lugar, não há homologação tácita do lançamento – que não existe enquanto ato privativo da Administração –, mas homologação expressa do pagamento ou inércia da Fazenda em praticar o ato jurídico do lançamento

(preclusão) e, pois, decadência do direito ao crédito que porventura não tenha sido recolhido.

Como já deixamos claro, em nosso Direito Tributário o pagamento prova o pagamento e não a extinção definitiva do crédito tributário, ressalvada a moratória homologada. No caso dos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, por lei obriga-se o contribuinte a pagar, e dá-se um tempo de cinco anos à Fazenda para verificar se o pagamento está correto. Findo o prazo sem atuação da Fazenda, nenhum lançamento suplementar poderá ser feito (preclusão), e, pois, decai o seu direito ao crédito. Terá de conformar-se com o que foi pago pelo contribuinte. Ao cabo, esta modalidade de extinção do crédito tributário reconduz-se à *decadência do direito de crédito*.

Na terminologia do Código, no entanto, o *dies ad quem* do prazo de cinco anos para verificar o comportamento do contribuinte como pagante ou inadimplente chama-se “homologação tácita”. Em ocorrendo, considera-se definitivamente extinto o crédito tributário (Rever, neste livro, a parte que cuida do lançamento por homologação e da decadência do direito de crédito).

15.23. A decisão administrativa irreformável

A Administração pode exercer o controle de legalidade de seus próprios atos. Aliás, deve, como predicam os princípios da moralidade e do respeito à lei.

Por outro lado, o lançamento é ato jurídico simples, que se faz preceder e proceder de atos preparatórios e revisionais, que acabam por retificá-lo ou ratificá-lo, total ou parcialmente (revisão do lançamento).

Este procedimento comporta impulsos *ex officio* e outros tantos de iniciativa do sujeito passivo (contencioso administrativo). Contudo, o processo tributário administrativo não comporta duração ilimitada. Esgotados os recursos cabíveis, oportunamente exercitados nos prazos previstos, sobrevém uma última decisão que põe fim, na esfera administrativa, à discussão sobre o lançamento.

Quando a decisão definitiva favorece total ou parcialmente o contribuinte, não mais podendo ser objeto de ação anulatória, extingue-se o crédito tributário na medida da decisão. Isto porque o sujeito passivo não tem interesse em propor ação

anulatória da decisão administrativa que lhe foi favorável. O crédito então está inteiro ou parcialmente extinto, nos exatos termos da decisão administrativa.

Quando, porém, a Fazenda sai vitoriosa no todo ou em parte, o sujeito passivo pode recorrer ao Poder Judiciário para pleitar a sua reforma pois, entre nós, nenhuma relação jurídica pode ser subtraída à apreciação do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição.

Dir-se-á que o preceito constitucional se aplica também à Administração. Não procede a asserção, porque a ninguém é lícito ir a juízo para demandar a anulação de ato jurídico seu, consciente e fundamentadamente praticado. Portanto, a decisão administrativa irreformável que põe fim ao crédito tributário, extinguindo-o, referida no CTN, é aquela que, favorável ao contribuinte, não enseja ação anulatória de débito fiscal (Ação do contribuinte como autor, nunca da Administração).

15.24. A decisão judicial passada em julgado

O Poder Judiciário exercita o controle jurisdicional dos atos administrativos. C lançamento é ato jurídico administrativo sujeito a censura jurisdicional. Esgotada ou não a esfera administrativa do lançamento, há sempre cabida, não prescrito o direito de ação, para a discussão judicial do crédito lançado. Como no caso do processo tributário administrativo, o processo judicial não pode perpetuar-se. Haverá sempre uma decisão última e final que põe fim ao litígio, com a entrega definitiva da prestação jurisdicional.

A função jurisdicional tem por finalidade dirimir controvérsias a respeito da aplicação do Direito aos casos concretos, fixando-lhe o sentido e o alcance. Uma vez proferida a decisão última e final, a que não mais comporta recursos, dá-se por encerrado o processo. Havendo julgamento do mérito, a decisão, em homenagem aos princípios da certeza e da segurança, reveste-se de definitividade e imutabilidade. Ocorre a coisa julgada formal e material. Quando a decisão judicial é favorável ao contribuinte, no todo ou em parte, tem o condão de *extinguir o crédito tributário*, a teor do art. 156, X, do CTN.

Ultimamente tem-se dito no Brasil que a Fazenda Pública pode aforar ações rescisórias para desconstituir decisões favoráveis aos contribuintes, passadas em

julgado, quando nos tribunais superiores “haja pronúncia de validade da lei”, ao contrário do que fora decidido na decisão atacada. O prazo para entrar com ações rescisórias é de dois anos, nos termos do CPC,²⁹ e seu objeto é desconstituir a coisa julgada. Aachamos que a rescisória é de cabimento estreito (juiz peitado ou incompetente, decisão não fundamentada, desvio de prova, decisão exótica etc). Portanto, vamos subir de patamar. De ver a questão da ação rescisória quando ligada a questões relativas às declarações de constitucionalidade da lei fundante da tributação, tendo-se baseado as decisões rescindendas no pressuposto de sua inconstitucionalidade.

O estudo do tema só tem razão de ser em termos constitucionais. A ação afigura-se como meio hábil para desconstituir sentenças ou acórdãos passados em julgado que se revelaram, tempos depois, em razão da *tese jurídica* adotada (*quaestio juris*), contrários ao juízo constitucional da Suprema Corte? Duas hipóteses são possíveis: a) os tribunais declararam a lei inconstitucional, e o STF a tem como constitucional; b) os tribunais adotaram a constitucionalidade da lei ou do ato normativo, e o STF pronuncia o veredicto da sua inconstitucionalidade. Parece-nos que – presente a conturbação jurisprudencial – é impossível utilizar a rescisória como instrumento de uniformização de jurisprudência, com base no princípio da igualdade, até porque a esse suposto – o da uniformização – e sob aquele tão alto motivo – o do princípio da isonomia – o que a parte quer é, em verdade, reverter o julgamento e com isso reduzir a escombros o instituto da coisa julgada. E jamais foi motivo de espanto – diga-se logo – o fato de o Direito ser aplicado diferentemente a casos iguais.

Como veremos, a rescisória só é possível na hipótese referida na alínea *b*, *supra*.

15.25. O controle da constitucionalidade das leis – O sistema misto brasileiro – Peculiaridades, efeitos e consequências relativamente às ações rescisórias

O Brasil adota um sistema misto de controle de constitucionalidade das leis. Entre nós, existe o sistema difuso, com efeitos *inter partes*, e o concentrado, com efeitos *erga omnes*. Todavia, inexistente o *stare decisis* nos esquadros do controle difuso (o precedente obrigatório dos americanos), e, no controle concentrado, a decisão na

ADIN é vinculativa para a Administração.

O sistema norte-americano, portanto, adota o controle difuso, *incidenter tantum*, da constitucionalidade das leis. O seu fundamento, como diz A. Hamilton,³⁰ é simples e singelo. Baseia-se no fato de que a Constituição é superior às leis e na constatação da existência de uma lei inferior contrária à lei superior, isto é, à Constituição, o Judiciário nega aplicação à lei contrária à Constituição (no caso concreto) e declara a sua inconstitucionalidade.

Mas o que empresta relevo ao sistema ou modelo norte-americano de controle da constitucionalidade das leis é o órgão que exerce o controle, isto é, o Poder Judiciário como um todo, tendo por cúpula a Suprema Corte, e o fato de a declaração de inconstitucionalidade operar *ex tunc*, anulando a norma. Indiretamente ela atua desfazendo da norma os efeitos ou ensejando a reparação devida, em razão de sua aplicação, com abrangência, a princípio, *inter partes*.

Nós adotamos o mesmo sistema, exceto o *stare decisis* (o precedente obrigatório).

Como não temos o *stare decisis*, as declarações de constitucionalidade *incidenter tantum* do STF não aproveitam à Fazenda. E as declarações de inconstitucionalidade da lei só aproveitam aos contribuintes...

Cabe agora discernir. No sistema concentrado, como praticado nos países europeus, muito dificilmente haverá caso de colisão da coisa julgada decorrente de “decisões dos tribunais judiciais” com uma decisão em sentido contrário (posterior) das cortes constitucionais.

É que, pela arguição da “exceção de inconstitucionalidade”, a questão controversa relativa à constitucionalidade das leis envolvidas na lide sobe à apreciação da Corte Constitucional com efeitos *erga omnes*. Decidida a questão, ela é reenviada ao tribunal *a quo* com tais e quais efeitos, que então julgará a espécie. Por outro lado, todos os juízes e tribunais que estiverem lidando com casos similares passam a adotar a orientação da Corte Constitucional (que também opera, e mais frequentemente, com ações diretas ao invés de exceções).

Entre nós, a par da não adoção do *stare decisis* no âmbito do controle difuso, o que é realmente lamentável, no tangente ao controle concentrado não conhecemos a

“exceção de inconstitucionalidade” dos europeus, somente ações diretas. Nem poderíamos, dado que, pela coexistência dos dois sistemas, *todos os juízes podem pronunciar, incidenter tantum e provisoriamente, juízos de constitucionalidade* (provisoriamente porque, pela via do recurso extraordinário, ao STF cabe sempre e com definitividade o *ditado da constitucionalidade* ou não de lei ou ato normativo, porém, nesse caso, com efeitos *inter partes*). Aqui reside justamente toda a complexidade da questão.

A inconstitucionalidade *a posteriori* posta pelo STF só aproveita ao contribuinte. A declaração de constitucionalidade não enseja ação rescisória em prol da Fazenda. Senão vejamos.

É fenômeno judicial corriqueiro, registrado com frequência desde os tempos de Kelsen – em frase por ele proferida –, que o Direito ou a norma possibilite diferentes opções de aplicação. De resto, as Súmulas nºs 134 do Tribunal Federal de Recursos (ainda em vigor) e 343 do STF respaldam a assertiva que vimos de fazer. Nas circunstâncias mencionadas nestas súmulas, não há possibilidade jurídica de ação rescisória por *divergências pretorianas quanto ao sentido dessa ou daquela lei*.

Ademais disso, a preponderar o pensamento contrário, teríamos a provisoriedade de todas as decisões definitivas sobre questão constitucional que não forem do STF, mesmo já passadas em julgado, formal e materialmente falando. Estaria instalado o caos jurídico, tão abominado pelo Direito, ofendendo-se os princípios da certeza e da segurança do direito revelado nas decisões judiciais. A ser assim, melhor seria adotar apenas o controle concentrado da constitucionalidade das leis, seja pela via da ação direta, seja pela via da exceção de inconstitucionalidade, a exemplo do que ocorre, *v.g.*, na Alemanha e na Itália. Não obstante, *lex habemus*, e, enquanto não for mudada, a *coisa julgada* deve permanecer intocada quando o motivo para desfazê-la seja, única e exclusivamente, o divérbio pretoriano sobre o significado da lei ou ato normativo que esteve envolvido na lide finda.

15.26. Inadmissibilidade de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF

Como já registramos, a Súmula nº 343 do STF afasta o cabimento da rescisória

por violação de literal disposição de lei quando esta enseja divergência interpretativa nos tribunais. Não obstante, o STF também já firmou o entendimento de que a referida Súmula nº 343 não se aplica aos temas constitucionais. É curial aqui distinguir entre rescisórias de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF e rescisórias de sentença anterior à declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

É que o Pretório Excelso tem decidido, realmente, que aquela súmula não deve ser observada quando o acórdão rescindendo aplicou lei posteriormente declarada inconstitucional. Isto porque, afirmou o Pleno da Suprema Corte:

“AÇÃO RESCISÓRIA *VERSUS* UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA
Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões ‘ação rescisória’ e ‘uniformização da jurisprudência’. AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbetes nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda (RE 590.809, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 22.10.2014, *DJe*-230, divulg. 21.11.2014, public. 24.11.2014).

Em outros termos, o afastamento da Súmula nº 343 ocorre quando o acórdão rescindendo tenha ofendido regra constitucional mediante aplicação de norma inferior inconstitucional, e, então, a ação rescisória visa justamente a restabelecer a aplicação da regra maior objeto da ofensa (*RTJ* 114/361 e 125/267).

Na hipótese de declaração de constitucionalidade da lei, porém, a decisão que se pretende rescindir não nega aplicação a nenhuma norma constitucional, mas sim a uma lei ordinária, por considerá-la inconstitucional. A divergência está na RAZÃO DE DECIDIR.

Estabeleceu-se, assim, a coisa julgada, não contra a regra da Carta Magna, mas contra a lei infraconstitucional a que se recusou aplicação. Não é esta a situação que, ao nosso sentir, tem levado o STF a deixar de aplicar o enunciado de sua Súmula nº 343. Esta tem vez com a tese de que a lei inconstitucional jamais existiu juridicamente

falando.

Acresce ainda que, no plano infraconstitucional, o Código Tributário Nacional atribui às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Pública que transitam em julgado o caráter desconstitutivo ou extintivo do crédito tributário. Há, portanto, literal disposição de lei, considerada materialmente complementar à Constituição – o Código Tributário Nacional – que é um impedimento intransponível à viabilidade da ação rescisória. A proliferação de rescisórias com o fito de UNIFORMIZAR a JURISPRUDÊNCIA as torna “recursos” e agride a certeza e a segurança do Direito.

15.27. Coisa julgada e segurança jurídica

Deve-se ver na *coisa julgada* “uma exigência política e não propriamente jurídica: não é razão natural, mas de exigência prática.” Nada obstante, é notório que, em matéria de Direito Processual, “a evolução legislativa é cada dia mais voltada para uma marcha rapidamente acelerada em busca de uma sentença que decida de uma vez por todas e de forma definitiva o conflito pendente.”³¹

A certeza do direito “é uma exigência essencial dos ordenamentos modernos” – como observa Mario Vellani.³²

Assim também ensinava Arturo Rocco: “a coisa julgada não é mais do que a consequência da necessidade de certeza nas relações jurídicas” (*apud* Couture, ob. cit., nº 264, p. 409).

Estabelecida a notável relevância do instituto da coisa julgada e destacada a alta consideração que lhe devota o Direito Constitucional brasileiro, forçoso é, todavia, reconhecer que a sentença, mesmo atingindo a autoridade da *res judicata*, pode, eventualmente, ressentir-se de vício muito grave em sua elaboração. Daí a admissão da ação rescisória como remédio processual extremo de ataque à sentença defeituosa e de desconstituição da coisa julgada, manejável, porém, estritamente nas hipóteses elencadas no art. 966 do CPC.

Essa ação, como é óbvio, deve ser entendida e aplicada com excepcional rigor, porque se volta contra um instituto jurídico processual – a coisa julgada – que goza de explícita e enérgica tutela da própria Constituição no âmbito dos direitos fundamentais.

É nesse ambiente que se compreende a razão de ser da Súmula nº 343 do Supremo Tribunal Federal, a proclamar a inadmissibilidade da rescisória por violação a literal disposição de lei se o julgado, em meio a controvérsia jurisprudencial sobre a interpretação de certa lei, adota uma das correntes conflitantes.

Em suma, o contribuinte tem ação rescisória (jurisdição da liberdade penetrada pela tributação) quando a lei fundante da tributação é declarada inconstitucional pelo STF. A Fazenda raramente a tem. Declarada constitucional uma lei controvertida nos tribunais, falece à Fazenda oportunidade para utilizar a expressão de literal negativa de lei na fundamentação da rescisória. O mesmo ocorre se, após divérbio jurisprudencial, o STJ unifica o entendimento sobre o significado de uma lei tributária. Tirantes os casos absurdos, não cabe à Fazenda, somente porque *a posteriori* a lei foi entendida em favor de sua tese, aforar ações rescisórias para reverter *todas as decisões* que, transitadas em julgado, foram prolatadas a favor dos contribuintes. O motivo que a Fazenda alega é a igualdade, mas o resultado é a insegurança.

1 “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149.”

2 GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

3 “Ação direta de inconstitucionalidade. Lei estadual que outorga ao Poder Executivo prerrogativa de dispor, normativamente, sobre matéria tributária. Delegação legislativa externa. Matéria de direito estrito. Postulado da separação de poderes. Princípio da reserva absoluta de lei em sentido formal. Plausibilidade jurídica. Conveniência da suspensão de eficácia das normas legais impugnadas. Medida cautelar deferida. – A essência do direito tributário – respeitados os postulados fixados pela própria Constituição – reside na integral submissão do poder estatal a *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. [...] – Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que

o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo – que constitui instância juridicamente inadequada – o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas – (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos –, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. – Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae – tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil – só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo” (ADI 1.296 MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 14.06.1995, *DJ* 10.08.1995, p. 23554, *Ement.* vol-01795-01, p. 27).

- 4 “Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade. 1. Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica. No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. [...] 8. Negado

provimento ao recurso extraordinário” (RE 838.284, Tribunal Pleno, Rel. Min Dias Toffoli, julgado em 19.10.2016, *DJe*-215, divulg. 21.09.2017, public. 22.09.2017).

5 “Art. 162. O pagamento é efetuado:

I – em moeda corrente, cheque ou vale-postal;

II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no art. 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade não dão direito à restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naqueles em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.”

“Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.”

6 “Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa do recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.”

7 “Processual civil e tributário. Dúvidas sobre o tributo: ISSQN ou ICMS e sobre o ente tributante: Estado ou município. Ação de consignação em pagamento. Possibilidade. 1. ‘Não obstante o entendimento doutrinário no sentido de admitir a ação de consignação em pagamento, com base no art. 164, III, do CTN, apenas quando houver dúvida subjetiva em relação a entes tributantes que possuam a mesma natureza (Estado contra Estado e Município contra Município) [...], a doutrina majoritária tem admitido a utilização da ação mencionada quando plausível a incerteza subjetiva, mesmo que se trate de impostos cobrados por entes de natureza diversa.’ (REsp 931.566/MG, 1ª T., Min. Denise Arruda, *DJe* de 07.05.2009). 2. Recurso especial a que se nega provimento” (REsp nº 1.160.256/MG, 1ª T., Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 04.08.2011, *DJe* 12.08.2011).

8 “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na *edificação (sic)* do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

- 9 “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”
- 10 COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a Boá-Fé como valores constitucionais. As Leis interpretativas no direito tributário brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 117, p. 108-123, jun. 2005, p. 122-123.
- 11 BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposta**. Milano: A. Giuffrè, 19 p. 249.
- 12 “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.
Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”
- 13 MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições ingressos-padrão para cinema. Aquisição compulsória. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29/30, p. 28-84, jul./dez. 1984, p. 51.
- 14 Súmula nº 213/STJ: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária (Primeira Seção, j. em 23.09.1998, *DJ* de 02.10.1998 p. 250).
- 15 COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das obrigações tributárias**. São Paulo: USP, 1991, p. 192. (Tese de Titularidade).
- 16 “Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”
- 17 “Tributário e processual civil. Compensação tributária. Lei aplicável. Vedação d

art. 170-A do CTN. Inaplicabilidade a demanda anterior à LC 104/2001. 1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes. 2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização “antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes. 3. Recurso especial provido Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (REsp nº 1.164.452/MG, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 25.08.2010, *DJe* 02.09.2010).

- 18 “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”
- 19 Diga-se que a Medida Provisória, ato normativo editado pela Presidência da República, é submetida ao crivo do Congresso Nacional, após o que, havendo aprovação, converte-se em *lei*, atendendo ao requisito formal contido no Código Tributário (que atribui à *lei* a possibilidade de reger a transação em matéria tributária).
- 20 Também o Procurador-Geral da Fazenda Nacional é a autoridade competente a editar ato para regulamentar a transação e seus procedimentos, conforme disposição do art. 10 da MP. Quanto aos créditos não judicializados que estejam no contencioso administrativo – mesmo os de pequeno valor –, atribuiu-se ao Secretário Especial da RFB a competência regulamentar, a ele incumbindo também, a assinatura dos termos de transação firmados nesse âmbito.
- 21 As demais vedações estão dispostas nos outros incisos do § 2º do art. 5º da Medida Provisória nº 899/2019, entre as quais se destacam as multas previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e no § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/1964 e as demais de natureza penal.
- 22 Necessária a menção, neste ponto, ao art. 5º, I, que prevê a possibilidade de que a transação disponha sobre a concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa tidos pela autoridade fazendária como irre recuperáveis ou de difícil recuperação (desde que não haja indício de dilapidação patrimonial proposital e, naturalmente, fraudulenta). O mesmo dispositivo prevê a possibilidade de que a transação trate de prazos e formas de pagamento (inciso II) e das garantias e constringências (inciso III).

- 23 “Art. 150. [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’.”
- 24 BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias 1969, p. 200-201.
- 25 “Art. 150. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”
- 26 “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP nº 118, de 2005)
II – pelo protesto judicial;
III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor.;
IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”
- 27 A Súmula nº 622 do Superior Tribunal de Justiça esclarece a forma como se deve operar a contagem nos termos do entendimento da Corte: “A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.”
- 28 Sobre direito intertemporal, ver Informativo STJ de 11.05.2009: A Seção, ao apreciar o REsp. (Res. nº 8/2008-STJ e art. 543-C do CPC), deu provimento ao recurso, determinando o retorno dos autos à instância de origem, para

prosseguimento do executivo fiscal. Restou firmado que a LC nº 118/2005 (vigência a partir de 09.06.2005) alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida LC é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação. Conforme a jurisprudência deste Superior Tribunal, a Lei de Execução Fiscal (LEF) prevê, em seu art. 8º, III, que, não se encontrando o devedor, seja feita a citação por edital, que tem o condão de interromper o lapso prescricional. *In casu*, o executivo fiscal foi proposto em 29.08.1995, cujo despacho ordinatório da citação ocorreu anteriormente à vigência da referida LC, para a execução dos créditos tributários constituídos em 02.03.1995, tendo a citação por edital ocorrido em 03.12.1999. Assim, é inequívoco que não ocorreu a prescrição relativamente aos lançamentos efetuados em 02.03.1995, porquanto não ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a constituição do crédito tributário e a citação editalícia, que consubstancia marco interruptivo da prescrição. Precedentes citados: REsp. nº 860.128-RS, *DJ* de 01.02.2007; REsp. nº 782.867-SP, *DJ* de 20.10.2006; REsp. nº 708.186-SP, *DJ* de 03.04.2006; REsp. nº 1.103.050-BA, *DJ* de 06.04.2009; AgRg no REsp. nº 1.095.316-SP, *DJe* de 12.03.2009; AgRg no REsp. nº 953.024-RS, *DJe* nº 15/12/2008; REsp. nº 968.525-RS, *DJ* de 18.08.2008; REsp. nº 1.059.830-RS, *DJ* de 25.08.2008, e REsp. nº 1.032.357-RS, *DJ* de 28.05.2008. REsp. nº 999.901-RS, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.05.2009. Observe-se, ainda, a Súmula nº 414 do STJ, com o seguinte teor: “A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades”.

29 “Art. 975. O direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo”, do CPC/2015.

30 HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James **The Federalist**. New York: Tudor Pub. Co., 1937, p. 101.

31 Cf. COUTURE, Eduardo José. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Buenos Aires: Depalma, 1974.

32 VELLANI, Mario. **Naturaleza de la cosa juzgada**. Buenos Aires: Ed. Juridicas Europa-America, 1958.

A EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

16.1. Impropriedade gritante. **16.2.** A isenção e a sua regulação no CTN. **16.3.** A questão da revogabilidade das isenções. **16.4.** Isenções autônomas e heterônomas. **16.5.** Diferença entre isenção, imunidade e reduções fiscais. **16.6.** A anistia e a sua regulação no CTN.

16.1. Impropriedade gritante

Dispõe o CTN:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

A extinção do crédito tributário deveria abranger a anistia e excluir a isenção.

Com efeito, a isenção não exclui crédito algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, ao subtrair fato, ato ou pessoa da hipótese de incidência da norma impositiva. A propósito, verificar os capítulos sobre incidência deste livro, onde o assunto foi exaustivamente debatido.

É erro rotundo considerar a isenção dispensa legal do pagamento de tributo devido. Este conceito é exatamente o que corresponde à remissão do pagamento de tributo devido, que é forma de extinção do crédito tributário.

A seu turno, a anistia é a remissão do crédito tributário das multas, que, conforme preceito do art. 113 e seus parágrafos,¹ integra a obrigação principal.

A razão de ser dessa estranha conversão de multa (sanção de ato ilícito) em crédito tributário (decorrente de ato lícito) já foi explicada quando estudávamos o

conceito de tributo, para onde remetemos o leitor. Prevaleceu a razão pragmática do legislador, visando cobrar juntos o crédito do tributo e o crédito das multas.

Aqui cabe apenas dizer, com absoluta certeza, que *exclusão do crédito tributário* é expressão vazia de conteúdo. Trata-se de um lamentável erro de técnica cometido quando da codificação do Direito Tributário, infelizmente sustentado por Rubens Gomes de Sousa numa época em que a teoria geral do tributo, entre nós, era ainda incipiente.

De aproveitável neste Capítulo V do CTN existe tão somente a normatização dos institutos da isenção (fator impeditivo da obrigação) e da anistia (forma de extinção do crédito e, portanto, da obrigação).

16.2. A isenção e a sua regulação no CTN

A disciplina da isenção, pelo Código Tributário Nacional, é dada pelos arts. 176 a 179.

O *caput* do art. 176² nada diz, senão o óbvio. Inexiste isenção contratual. Ninguém pode pactuar com o Estado a sua exclusão dos fatos geradores dos tributos. O que o Código denomina de *isenção prevista em contrato* é a isenção dada em caráter extrafiscal para induzir políticas econômicas e investimentos, como se fora um contrato. Às vezes, protocolos são assinados pelos governantes, autorizados por lei, com pessoas jurídicas, visando aos objetivos econômicos.

O parágrafo único do artigo preocupa-se com o princípio da isonomia e busca justificar as isenções regionais, como a que livra do imposto de renda, durante dez anos, os empreendimentos que interessem às regiões Norte e Nordeste do País.

O art. 177³ carrega regras supérfluas nos incisos I e II. Obviamente, a isenção é sempre referida ao tributo cujo fato gerador é alcançado, como predicado no art. 176. Por outro lado, é possível isenção em taxa e em contribuição de melhoria, tendo em vista a miserabilidade do pagante, caso, v.g., da taxa judiciária em relação aos pobres, embora venham estes a tirar proveito dos serviços da justiça. O inciso II é também supérfluo, porque não se pode excluir fato, ato, situação ou pessoa de fato gerador inexistente. Somente quando o fato jurígeno estiver delineado, isto é, existir juridicamente, podem-se nele operar cortes (regras isencionais).

Todavia, a simples mudança de nome do tributo não é suficiente para apagar as isenções que atuam em seu fato gerador. Se houver identidade do fato gerador, a isenção perdura, sendo de prazo certo ou ligada à condição, como veremos à frente.

O art. 178, com redação alterada pela Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975, merece maior vagar:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

Antes da Lei Complementar nº 24/75, a redação do Código Tributário Nacional comportava a alternativa *ou*, que foi substituída pela conectiva *e*, tornando cumulativos os requisitos de prazo e condição.

Quis a Administração desatar nós para, de mão livre, revogar a qualquer tempo as isenções que fossem dadas no futuro. O objetivo foipear e dificultar o legislador, que, doravante, ficava obrigado a fixar prazo e objetivo a ser cumprido pelo isento (para poder fruir a isenção). A esse tanto chamou de *condição*.

Caso o isento não cumprisse o objetivo (*condição* ou causa eficiente da isenção, na linguagem do CTN), a lei de isenção poderia ser revogada a qualquer tempo, embora houvesse prazo certo.

Pro futuro o legislador não pode conceder isenção só com prazo e sem condição. Só isso.

Antes da Lei Complementar nº 24/75, se a isenção era de prazo certo e sem nenhuma *condição*, não poderia ser revogada. Por outro lado, se fosse indeterminada no tempo, prevendo a lei que, enquanto perdurassem os motivos, deveria ser respeitada, não se poderia validamente revogá-la. Agora, só quando descumprido o motivo pode a lei, se tanto, revogar isenção de tempo certo. Mas que se não confunda a hipótese ora versada com a isenção por meta estipulada. Por exemplo: A renda obtida na exportação, acima de “X”, é isenta. Aqui existe condição em acepção própria, evento futuro e incerto.

Para se entender a dinâmica isencional, é mister voltar à teoria da norma tributária.

NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	COMANDO OU PRECEITO, OU MANDAMENTO NORMATIVO
Aspecto material Aspecto temporal Aspecto espacial Aspecto pessoal	Determinação dos sujeitos ativos e passivos, base de cálculo, alíquotas, como, quanto e onde pagar.

Na hipótese de incidência está a descrição do fato gerador, e no mandamento da norma, a estatuição dos direitos e deveres decorrentes da realização do fato no mundo real (relação jurídica decorrente).

As leis isencionais atuam sobre a hipótese de incidência das normas de tributação, restringindo o seu alcance.

As isenções podem ser objetivas e subjetivas, temporais e atemporais, territorialmente fixadas ou não.

Assim, se apenas determinadas pessoas ligadas ao fato gerador são dele excluídas, diz-se que a isenção é *ratione personae* ou subjetiva. É o caso da isenção dada às instituições pias e filantrópicas. A lei isencional vale-se do aspecto pessoal da norma de tributação para travar a incidência. As isenções objetivas ou *ratione materiae* ligam-se à própria materialidade do fato jurígeno. *Ex positis*, ter renda é fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas. Mas a lei diz que a renda inferior a dez mil reais por ano não é relevante para a realização da hipótese de incidência. Então, o *ter renda* só é tributável a partir daquele limite. Atente-se agora para a diferença. Certas pessoas podem ter renda superior a dito limite e, no entanto, porque a lei as exclui da hipótese de incidência, não pagarão o imposto (isenção subjetiva de certas instituições). Às vezes, o lugar onde a pessoa obtém a renda é que qualifica e determina a isenção (é o caso dos empreendimentos erguidos na zona franca de Manaus ou no Nordeste do País).

A combinação dos vários aspectos da hipótese de incidência frequentemente aproveita ao legislador que faz regra de isenção, conforme sejam as circunstâncias.

No exemplo *supra*, valem o lugar, a pessoa jurídica e o seu afazer. Há que ser uma sociedade mercantil, pessoa jurídica de Direito Privado, dedicada a empreendimento industrial nas regiões Norte ou Nordeste ou em Manaus. Importar mercadorias é o fato gerador genérico do imposto de importação. Mas, para, ao mesmo tempo, incentivar a indústria eletrônica e o *export-drive* (esforço de exportação), a lei pode dar isenção, especificamente, à importação dos *inputs* necessários ao fabrico dos produtos nacionais, com a condição de serem exportados, no mínimo, 10% da produção.

Os exemplos são inumeráveis.

De observar, na espécie, o art. 104, III, que, na livre revogação das isenções, manda observar o princípio da anterioridade, e não apenas no que tange aos impostos sobre o patrimônio e a renda. A redação do art. 104 do Código é assim porque a Constituição de 1946, com a redação da Emenda nº 18, vigente no tempo em que ele foi promulgado, restringia a anterioridade aos impostos sobre o patrimônio e a renda. Agora a Constituição é outra. A cronologia há que ser respeitada, mas com o fito de tornar eficaz e coerente o CTN em relação à Constituição atual, que manda aplicar o princípio generalizadamente, salvo as exceções do seu próprio texto.

16.3. A questão da revogabilidade das isenções

Em suma, (a) são revogáveis a qualquer tempo as isenções que não tenham prazo nem condição. Serão ainda (b) revogáveis, se tanto, antes de atingido o termo, as isenções de prazo certo em que o isento descumprir a condição. No particular, parte da doutrina, com o nosso apoio, vê desnecessidade de *revogação da lei isencional*, porque se a isenção dependia do cumprimento de dada condição, não cumprida esta, não haverá isenção. Sem dúvida, para o isento não há falar em isenção. Mas o que predica o CTN é *arevogação da lei de isenção*. Ora, e os demais que cumprem a condição? Ficariam ao desamparo? Parece-nos que a doutrina acima referida tem razão. O que pode a Administração fazer é revogar o ato administrativo concessivo da isenção relativamente ao isento em falta.

Agora, se a isenção é *individual*, pode-se admitir a revogação, desde que preservados os direitos adquiridos.

Conquanto, são irrevogáveis, a não ser quando todos os isentos tenham atingido o

termo *ad quem*, (a) as isenções de prazo certo, ainda que incondicionais, e (b) as isenções atemporais (sem prazo fixado) que retiram substância da condição a elas inerentes. Exemplo ofertou-nos a ACESITA S/A, que gozava de isenção de imposto: na importação de ferramentas, instrumentos, utensílios, materiais de qualquer natureza que não tivessem similares no país ou houvesse impossibilidade de aqui obtê-los pelos meios então disponíveis, necessários ao seu funcionamento, “*durante o tempo em que o Banco do Brasil for seu maior acionista*” (Lei nº 2.894/56).

Descontado o protecionismo típico da época e considerando que o art. 178 do CTN, na redação que vigorava à época da concessão da isenção, protegia a isenção concedida apenas *sob determinadas condições*, a ACESITA conseguiu manter perante o Poder Judiciário a isenção até a data da sua privatização. A isenção era como que contratual, subjetiva e sob condição que repelia a fixação de prazo. A revogação, de resto, tornou-se desnecessária. Até hoje a lei não foi revogada. Ausente a condição, a isenção perdeu a substância.

Ocorre que, nesses casos, *prazo* ou *condição* passam a integrar o patrimônio jurídico das pessoas isentas, devendo o Estado manter a palavra empenhada legalmente, sob pena de a revogação livre abalar o princípio da confiança na lei.⁴

16.4. Isenções autônomas e heterônomas

Finalmente, as isenções, em nosso sistema, podem ser autônomas e heterônomas. As primeiras são autolimitações – do ponto de vista legislativo – do poder de tributar. As segundas são heterolimitações e ocorrem quando a Constituição declina regra de competência a uma ordem de governo para isentar tributos de outra. Exemplos do que ora se estuda são as isenções que protegem por lei complementar as mercadorias e serviços (ICMS e ISS) na exportação.

16.5. Diferença entre isenção, imunidade e reduções fiscais

As reduções de base de cálculo e de alíquota não são isenções, nem mesmo parciais. São *reduções do quantum debeatur* e, portanto, pressupõem a ocorrência do fato gerador da obrigação. Atuam na consequência da norma de tributação. A diversidade é material.

Pelo ângulo formal das fontes, a isenção se distingue da imunidade pela *sede jurídica*. Toda previsão de imunidade radica na Constituição, embora se possa chamá-la de *isenção constitucional*. O *nomen juris* não importa. A seu turno, toda previsão de intributabilidade abaixo da Constituição é isenção, seja lei complementar ou lei ordinária o veículo de sua instituição no mundo jurídico. A isenção é não incidência legalmente qualificada (dá-se em plano infraconstitucional). A imunidade é não incidência constitucionalmente qualificada (a imunidade é ente eminentemente constitucional).

A teoria da imunidade, que é *proibição de exercício de competência tributária impositiva*, serve, outrossim, para demonstrar que a isenção é fator impediante da obrigação, e não dispensa legal do pagamento de tributo devido (remissão).

A regra imunitória *proíbe o exercício da competência institutiva do tributo (prius)*. A regra isencional restringe o fato gerador genérico após o exercício da competência institutiva do tributo (*posterius*).

Num e noutro caso, coisas, atos, situações e pessoas são *excluídos da tributação*, e, pois, as obrigações não nascem.

Como o crédito decorre da obrigação, a isenção, em verdade, exclui a obrigação mesma. Se há isenção, inexistente obrigação; onde há obrigação, não há falar em isenção como *dispensa do crédito tributário*, esta a cargo da remissão (perdão ou dispensa).

16.6. A anistia e a sua regulação no CTN

A anistia tributária diferencia-se da remissão porque esta dispensa o pagamento do tributo. A anistia dispensa o pagamento das multas que punem o descumprimento das obrigações tributárias. A anistia é, portanto, uma forma de extinção do crédito decorrente do conteúdo pecuniário das multas (crédito tributário em sentido lato).

Dispõe o art. 180:

“Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito

passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.”

Nega-se anistia a quem pratica crimes e age com dolo e má-fé. Para estes inexiste perdão.

“Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I – em caráter geral;

II – limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.”

“Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.”

O art. 181, II, “c”, faculta políticas de compensação para contribuintes de regiões assoladas por dificuldades. A alínea “d” induz à utilização da anistia como estímulo ao pagamento do tributo.

A prática indiscriminada de remissões conjugadas com anistias, ou até mesmo da anistia como estímulo para o pagamento de tributo não pago, é vista com profundas reservas pela sociedade dos bons pagadores. A espera sistemática por anistias

estimula o inadimplemento das obrigações tributárias e, ao mesmo tempo, irrita os que, espontaneamente, cumpriram suas obrigações, ainda que com atraso, ou seja, pagando multas.

Aqui a primazia da política é inevitável (tem sido).

Há casos, porém, que justificam as remissões e as anistias.

Em primeiro lugar, quando eliminam créditos tributários e multas de montante pequeno, que tornam a cobrança administrativa ou judicial antieconômica.

Em segundo lugar, quando são impulsionadas pela misericórdia e a compreensão, livrando de encargos tributários ou de penalidades fiscais setores ou regiões que passam por comprovadas dificuldades.

O art. 181, II, “d”, concede ao Executivo um poder não reconhecido pelo STF – o poder de fixar o dia do pagamento, matéria sob reserva de lei.

-
- 1 “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
- § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
- § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
- § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”
- 2 “Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.
- Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”
- 3 “Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
- I – às taxas e às contribuições de melhoria;
- II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”
- 4 Súmula nº 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, 1 podem ser livremente suprimidas.”

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – CERTIDÕES NEGATIVAS

17.1. Prólogo – Os conceitos. 17.2. A exposição do patrimônio particular. 17.3. Alienação fiduciária em garantia e venda com reserva de domínio – Os escapes. 17.4. Fraude à execução fiscal. 17.5. Créditos tributários e juízos universais. 17.6. A Fazenda Pública pode requerer a falência do devedor? 17.7. A massa falida e os créditos tributários. 17.8. O inventário e os créditos tributários. 17.9. A liquidação de sociedades e os créditos tributários. 17.10. Término de inventário, concessão de recuperação judicial e fim de falência em face da Fazenda Pública. 17.11. O perigo das constrições oblíquas. 17.12. Administração Tributária. 17.13. Administração Tributária: o poder de fiscalizar e os seus limites. 17.14. O sigilo bancário. 17.15. O sigilo bancário na Constituição Federal de 1988 – Princípios de regência à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal. 17.16. O poder de vistoriar e de exigir documentos – Ato vinculado à lei – Motivo e finalidade. 17.17. O dever de informar e os seus limites. 17.18. O sigilo fiscal tendo como destinatários da norma a Fazenda Pública e os seus agentes. 17.19. A prova emprestada no Direito Tributário. 17.20. A fiscalização *manu militari* – Motivação e cuidados – Excesso de exação – Proibição do excesso – Responsabilidade civil do Estado. 17.21. Dívida ativa – Certidões positivas e negativas – Os tormentos do cidadão – O valor e o desvalor jurídico do ato de inscrição em dívida ativa – Prescrição da ação de execução fiscal.

17.1. Prólogo – Os conceitos

Além das muitas garantias do crédito tributário, outras previstas em lei, não definidas no CTN, no Capítulo VI e no restante do seu corpo, podem ser instituídas pelos legisladores federal, distrital, estaduais e municipais, em prol de seus tributos. É o que se infere da leitura do art. 183¹ do digesto tributário.

Impende, antes de tudo, distinguir *garantia*, *preferência* e *privilégio* relativamente ao crédito tributário.

Garantia, em acepção ampla, é tudo o que garante o crédito tributário, como, por exemplo, o dever de informar o Fisco e o dever de documentar as operações tributáveis (todas as chamadas obrigações acessórias são garantias em prol do cumprimento da obrigação principal). O mesmo se pode dizer dos casos de

transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos e da substituição tributária para a frente e para trás. Em acepção estrita, a garantia envolve a segurança do crédito e a responsabilidade das pessoas ao seu pagamento.

Privilégio é étimo que deriva da locução latina *privata lex*. É lei só para um ou uns, com exclusão dos demais, significando vantagem que a lei concede a determinada pessoa, ou classe de pessoas, com exclusão da generalidade. É exceção aos princípios da generalidade e da igualdade de todos perante a lei. Em matéria tributária, é privilégio, v.g., a exclusão dos créditos fiscais dos juízos universais e concentracionários (desnecessidade de habilitação em falência, concordata, concurso de credores, inventário e arrolamento).

Preferência é, de certo modo, modalidade de privilégio. Processualmente, a preferência dá à Fazenda Pública o direito de receber seus créditos antes de outros credores em concurso.

Os conceitos de *garantia*, *privilégio* e *preferência* confundem-se na linguagem do objeto. Por isso mesmo, o CTN trata-os agrupadamente, sem rigor técnico, e, muitas vezes, aparecem miscigenados. Celso Cordeiro Machado² assim distribui o trato da questão no CTN:

“Garantias:

- ↘ Presunção de ser fraudulenta 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 em fase de execução (CTN, art. 185);
- ↘ Garantia de instância, oferecida pela massa falida, para discussão, no processo competente, de crédito tributário contestado no processo de falência ou concordata (CTN, art. 188, § 1º);
- ↘ Reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de falência ou concordata (CTN, art. 188, § 1º);

- ↘ Garantia de instância, oferecida pelo monte ou pelo espólio, para discussão, processo competente, do crédito tributário contestado no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único);
- ↘ Reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único, c/c o § 1º do art. 188);
- ↘ Prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do concordatário, ou do falido, que pleiteie a declaração de extinção de suas obrigações, como condição da concessão da concordata ou da declaração da extinção das obrigações do falido (CTN, art. 191);
- ↘ Prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, como condição para que o juiz profira sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (CTN, art. 192);
- ↘ Prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre, a ser feita pelo contratante ou proponente, perante departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou suas autarquias, para celebrar contrato ou apresentar proposta em concorrência pública (CTN, art. 193).

Privilégios:

- ↘ Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (CTN, art. 184);
- ↘ Dispensa da submissão a concurso de credores ou habilitação em falência,

concordata, inventário ou arrolamento (CTN, art. 187), para a cobrança judicial do crédito tributário.

Preferências:

- ↘ Pagamento preferencial ao de qualquer outro crédito, seja qual for a natureza o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho (CTN, art. 186);
- ↘ Pagamento preferencial a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou outros encargos do monte, dos créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do *de cujus* ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189);
- ↘ Preferência dos créditos da União sobre os dos Estados, Distrito Federal e Territórios, e destes sobre os dos Municípios (CTN, art. 187, I, II e III).”

Outros privilégios e garantias acham-se discriminados, como já dissemos, no próprio CTN e em leis ordinárias materiais e processuais. É a vitória do Estado e da Fazenda (função administrativa) na relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, em suposta igualdade obrigacional. O Fisco é gigante em face dos contribuintes.

A relação feita por Celso C. Machado³ é impressionante.

“Além das garantias, dos privilégios e das preferências que acabam de ser assinalados, uma análise mais ampla do CTN, e da legislação tributária em geral, mostra a presença de numerosas outras garantias, tais como a própria indispensabilidade da efetivação destas (CTN, art. 141); a retenção do tributo na fonte (CTN, art. 45, parágrafo único); a possibilidade de se atribuir à fonte pagadora a condição de responsável (CTN, art. 45, parágrafo único); as equiparações a contribuintes (CTN, arts. 22, I, 27, 51, II e III); a ampla utilização de presunções ficções legais (Decreto-Lei nº 406/68, art. 1º, §§ 1º e 2º, art. 1º, § 5º); a transferibilidade das garantias e privilégios de uma pessoa jurídica de direito público a outra, que venha a ser encarregada de arrecadar ou fiscalizar tributos (CTN, art. 7º, § 1º); a revogabilidade, a qualquer tempo, e por ato unilateral, da atribuição de arrecadar e fiscalizar tributos (CTN, art. 7º, § 2º); a possibilidade de cometimento, a

peças de direito privado, da função de arrecadar tributos (CTN, art. 7º, *caput*); a possibilidade de se atribuir a condição de responsáveis a pessoas beneficiárias de imunidade (CTN, art. 194, parágrafo único); a flexibilidade de certas técnicas de fixação de base de cálculo (Decreto-Lei nº 406/68, art. 2º); a amplitude de certas fórmulas definidoras da área de incidência (CTN, art. 43, I e II); o conceito de autonomia do contribuinte (Decreto-Lei nº 406/68, art. 6º, § 2º); a pluralidade de opções para a eleição do fato gerador de certos tributos (CTN, art. 63, IV); a reserva da lei para estabelecer a redução ou a extinção de tributos (CTN, art. 97, I e II); a amplitude do conceito de contribuinte de certos impostos (Decreto-Lei nº 406/68, art. 6º); a exclusão do conceito de majoração do tributo da atualização do valor monetário da base de cálculo (CTN, art. 97, § 2º); a correção monetária dos débitos fiscais; a imposição de penalidades (multas moratórias e de revalidação) pelo descumprimento das obrigações principal e acessórias; a proibição do emprego da equidade para dispensar o pagamento do tributo devido (CTN, art. 108, § 2º); a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito, a outorga de isenção ou a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (CTN, art. 111); a interpretação da definição legal do fato gerador com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como da natureza do seu objeto e de seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118); a definição ampla da figura do responsável (CTN, art. 121, II); a inoponibilidade à Fazenda Pública das convenções particulares, relativas à responsabilidade (CTN, art. 123); a rejeição do domicílio eleito pelo contribuinte, por critério discricionário da administração (CTN, art. 127, § 2º); a substituição legal tributária, dependente apenas da existência de um vínculo entre a terceira pessoa substituta e o fato gerador da obrigação do contribuinte substituído (CTN, art. 128); a perda do caráter espontâneo da denúncia da infração, após o início do procedimento fiscal (CTN, art. 138, parágrafo único); as restrições às retificações da declaração, por iniciativa do declarante, quando vise a reduzir ou excluir o tributo (CTN, art. 147, § 1º); as numerosas possibilidades de efetivação e de revisão, de ofício, de lançamento (CTN, art. 149, I a IX); o impedimento da homologação automática do autolancamento, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º); as

normas específicas da imputação do pagamento (CTN, art. 163, I a V); a cobrança de juros e penalidades, no caso de improcedência da ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2º); a alterabilidade dos institutos, conceitos e formas de direito privado, em função do interesse da eficácia do crédito (CTN, arts. 109 e 110); a interpretação funcional ou econômica da lei tributária; a possibilidade de suprimento de nulidades da certidão de dívida ativa até a sentença (CTN, art. 203); a presunção de certeza e liquidez do crédito inscrito em dívida ativa, que só pode ser elidida por prova inequívoca (CTN, art. 204, parágrafo único).

São institutos, conceitos, formas, critérios, opções doutrinárias e pragmáticas, disseminadas ao longo de todo o CTN, ou do ordenamento jurídico brasileiro, e que resguardam o crédito tributário, garantindo-lhe a eficácia, privilegiando-lhe a cobrança ou lhe assegurando pagamento preferencial.”

O parágrafo único diz fórmula oca, pois o crédito da Fazenda prefere aos demais, dota-se de privilégios e profusamente se garante só por ser tributária a obrigação. Evidentemente, os privilégios e garantias não podem mudar a obrigação nem o crédito, pois existem em função daquela e para este.

17.2. A exposição do patrimônio particular

“Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.”

Se o devedor se obriga, ou se por lei torna-se obrigado, pela dívida responde a totalidade do seu patrimônio. É princípio geral do Direito, no dizer de Aliomar Baleeiro.⁴ O objetivo mais claro do CTN, nesta passagem, é tornar inoperantes as cláusulas de Direito comum que protegem o patrimônio dos particulares ou o

reservam a outros particulares. São inoponíveis ao crédito tributário os direitos de garantia preexistentes, hipotecas (sobre imóveis), anticrese (sobre rendas), penhores (sobre móveis), e as cláusulas de impenhorabilidade e inalienabilidade, que valem entre os particulares, não porém perante o Estado.

Restam a salvo os bens e direitos absolutamente impenhoráveis, tais como o bem de família e os instrumentos de trabalho, só para exemplificar.⁵ Mas o IPTU, se não pago, pode ensejar a penhora do imóvel erigido em bem de família se o débito a ele se referir.

As leis processuais, de competência da União, devem no particular ser observadas para se saber, em dado momento, que bens ou rendas são absolutamente impenhoráveis. A prelação, igualmente, não prevalece perante as Fazendas Públicas, nem mesmo entre elas, porque umas preferem as outras.

17.3. Alienação fiduciária em garantia e venda com reserva de domínio – Os escapes

Os artigos 832 e 833 do CPC regulam a impenhorabilidade⁶. A alienação fiduciária em garantia, contudo, escapa da constrição:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO OCORRÊNCIA. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. (PROCESSUAL CIVIL. BEM MÓVEL ALIENADO FIDUCIARIAMENTE. CÉDULA DE CRÉDITO COMERCIAL. DECRETO-LEI Nº 413/69. IMPENHORABILIDADE RELATIVA. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO). 1. A modificação de julgamento impugnado por embargos de declaração é cabível quando verificada naquele a ocorrência de omissão, nos termos do art. 535 do CPC. 2. O acórdão recorrido incorreu em omissão, posto não haver considerado, quando da análise da questão controvertida, que os bens alienados fiduciariamente, por não pertencerem ao devedor-executado, mas à instituição financeira que lhe proporcionou as condições necessárias para o financiamento do bem móvel não adimplido, não pode ser objeto de penhora na execução fiscal. (Precedentes: REsp 332.369/SC, DJ 01.08.2006; AgRg no Ag 722584/SP, DJ 15.05.2006; REsp 657905/SE, DJ 14.11.2005) 3.

Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes. Recurso especial desprovido” (EDcl no REsp nº 874.983/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 14.10.2008, *DJe* 03.11.2008).

É que na trama jurídica da alienação fiduciária, trilateral, o vendedor entrega a coisa ao comprador (compra e venda), embora esta não lhe pertença, porque o domínio passa ao financiador.

Não se trata de direito real sobre coisa alheia. O mesmo raciocínio há de ser feito em relação à venda com reserva de domínio em relação jurídica bilateral. Em ambos os institutos, somente a posse é transferida aos adquirentes dos bens. Não pode a Fazenda Pública forrar-se em bens cujo domínio é de terceiros. Cabem embargos de terceiro possuidor.

17.4. Fraude à execução fiscal

Dita o art. 185, com a redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005:

“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.” (NR)

Antes da Lei Complementar nº 118/2005 constava “crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa em fase de execução”; agora se antecipou a presunção, retirando a expressão *em fase de execução*, assim, aciona-se o dispositivo mesmo antes do ajuizamento da execução. No mesmo sentido, pronuncia-se a jurisprudência:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGO DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BENS. POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO

DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO – DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM REDAÇÃO DADA PELA LC Nº 118/2005. SÚMULA 375/STF. INAPLICABILIDADE. [...] 9. Conclusivamente: (a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (b) a alienação engendrada até 08.06.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude; (c) a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção *jure et de jure*, conquanto componente do elenco das “garantias do crédito tributário”; (d) a inaplicação do artigo 185 do CTN, dispositivo que não condiciona a ocorrência de fraude a qualquer registro público, importa violação da Cláusula Reserva de Plenário e afronta à Súmula Vinculante nº 10, do STF. 10. *In casu*, o negócio jurídico em tela aperfeiçoou-se em 27.10.2005, data posterior à entrada em vigor da LC 118/2005, sendo certo que a inscrição em dívida ativa deu-se anteriormente à revenda do veículo ao recorrido, porquanto, consoante dessume-se dos autos, a citação foi efetuada em data anterior à alienação, restando inequívoca a prova dos autos quanto à ocorrência de fraude à execução fiscal. 11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008” (REsp nº 1.141.990/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10.11.2010, DJe 19.11.2010).

Conforme se observa do aresto, a presunção tem sido entendida *jure et de jure*, ou seja, de forma absoluta. A fraude à execução não está em alienar ou começar a alienar. É preciso que da alienação sobrevenha a insolvabilidade do devedor. Antes da inscrição, é livre a alienação dos bens pelo devedor. Depois dela, ou reserva bens para as dívidas em discussão, ou prova a solvabilidade.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 118/2005 trouxe outra novidade: a inclusão do art. 185-A no Código Tributário Nacional,⁷ dispondo, ao fim e ao cabo, sobre a penhora eletrônica, sem conhecimento do devedor.

O dispositivo, apesar de ter como finalidade uma maior satisfação dos créditos tributários, o que é louvável a princípio, deve ser aplicado com a da obrigação, mas pelo caminho menos oneroso ao devedor, conforme disposto no Código de Processo Civil. Por outro lado, a indisponibilidade *on-line* em diversos órgãos e entidades pode gerar uma massa indisponível maior do que o crédito tributário e, se muito demorar, pode inviabilizar as atividades do contribuinte. Por fim, é preciso reforçar que o dispositivo primeiro determina dar chance ao contribuinte (citação válida e prazo de nomeação), depois buscar bens penhoráveis, e a penhora eletrônica somente vem após o esgotamento de tais providências.

17.5. Créditos tributários e juízos universais

“Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados” (Redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005).

O *pignus*, sob a modalidade de penhor industrial ou rural, diferentemente da venda com reserva de domínio e da alienação fiduciária em garantia, constitui direito real de garantia sobre bens móveis, tanto quanto a hipoteca (que recai em imóveis) e a anticrese (incidente sobre rendas).

Assim sendo, cede ante o crédito tributário, que somente se dobra perante os créditos trabalhistas (inclusive de acidentes do trabalho) e outros de cunho alimentar, embora não decorrentes da relação de emprego. A hipótese não é cerebrina. O titular, v.g., de firma individual há de alimentar seus dependentes antes da Fazenda Pública, porque os seres humanos e suas necessidades são superiores aos interesses do Fisco. O mesmo princípio que garante o bem de família e os instrumentos de trabalho funciona aqui.

Interessante novidade veio com a Lei Complementar nº 118/2005 que, adaptando o CTN à Nova Lei de Falências, introduziu o parágrafo único no art. 186 determinando mais algumas prioridades à frente do crédito tributário no processo falimentar, especialmente os créditos bancários. A justificativa aqui era a redução dos juros de mercado (*spread*) com a proporcional redução do risco de inadimplência, em que pese a maioria dos empréstimos bancários contarem com garantias reais.

Outro assunto de suma importância diz respeito ao concurso de credores na falência. A comunhão de credores em face do devedor, quando este é solvente e possui bens suficientes para satisfazer a todos, não implica concurso. Contudo, quando o devedor é insolvente ou não tem condições de solver a tempo e hora os seus débitos, ocorre o concurso. Os credores se juntam e repartem as sobras o mais igualmente possível. Para tanto, é preciso reuni-los em torno de um juízo, por isso mesmo concentrador. No entanto, conforme preceitua o art. 187 do CTN,⁸ a Fazenda Pública não resta sujeita ao concurso de credores.

Noutras palavras, as Fazendas Públicas executam diretamente os seus créditos no juízo especializado, mediante ação de execução fiscal. Elas executam, soberanamente, os bens do devedor insolvente e do espólio, porque os seus créditos, tirantes os trabalhistas e os alimentares, possuem privilégios que se sobrepõem aos de toda a comunidade dos credores (créditos com garantia real, hipotecários, v.g.).

Em curso as execuções fiscais, sobrevivendo quaisquer desses concursos, a Fazenda neles não tem que se habilitar. Pode, prioritariamente, reservar bens suficientes à satisfação dos seus créditos e dos acrescidos. As multas, apesar de exigíveis, são incluídas após os créditos quirografários, segundo a jurisprudência dominante⁹ (A Lei de Falências, nº 11.101/2003, em seu art. 83, VII, bem como a nova redação dada ac

art. 186, III, do CTN, classificam as multas tributárias após os créditos (quirografários).

Em curso as execuções fiscais, sobrevivendo quaisquer desses concursos, a Fazenda neles não tem que se habilitar. Pode, prioritariamente, reservar bens suficientes à satisfação dos seus créditos e dos acrescidos.

O parágrafo único do artigo, ao nosso sentir, é de duvidosa constitucionalidade, em que pese a posição do STF considerando-o compatível com a República e a Federação. As pessoas políticas são iguais dentro do pacto federativo. Justo ao contrário, a jurisprudência aprofundou a desigualdade ao colocar, depois da União, mas antes dos estados, a administração descentralizada da União (autarquias federais e fundações) e, ao lado dos estados, mas antes dos municípios, as instrumentalidades do Estado-Membro. Segue religiosamente o CTN, contra a Constituição...

17.6. A Fazenda Pública pode requerer a falência do devedor?

Questão polêmica reside em saber se a Fazenda Pública pode requerer a falência do contribuinte-comerciante.

Os argumentos em favor da Fazenda podem ser resumidos nos seguintes: haveria confusão doutrinária entre crédito com garantia real e crédito com privilégio, geral ou especial. O primeiro já nasceria privilegiado *erga omnes*, o mesmo não ocorrendo com o segundo. Aqui, o privilégio somente se manifestaria com a insolvência do devedor, vez caracterizado o concurso de credores (concordata preventiva e falência).

Como é sabido, a lei falimentar impede que o credor com garantia real, porquanto seu crédito está garantido, requeira a falência, salvo se renunciar àquela. A Fazenda, ao contrário, a nada teria que renunciar, porque, mera quirografa, só teria avivado o seu privilégio com a decretação da quebra.

O argumento é para lá de especioso e seduz apenas dois tipos de juristas: os parvos “abstracionistas” e os “fiscalistas”, que veem no Estado “o grande irmão”, desprezando os direitos e garantias dos contribuintes.

Por nosso lado, afiliamo-nos à corrente de Celso Cordeiro Machado,¹⁰ uma vez que é inadmissível o argumento de que a garantia fazendária é pessoal e, portanto, se

equipararia aos créditos quirografários. Ao contrário, em razão de suas múltiplas particularidades, o crédito tributário assemelha-se, quando não supera, a garantia real. Assim sendo, entendemos inviável o requerimento de falência do contribuinte pela Fazenda Pública.

17.7. A massa falida e os créditos tributários

Como vimos ao estudar a responsabilidade tributária, as pessoas físicas e jurídicas podem ficar nesta posição por transferência do dever tributário. No caso vertente, o síndico da falência sucede o falido no cumprimento das obrigações tributárias deste. Quanto às obrigações da massa, o débito é próprio.

O artigo 188 do Código Tributário Nacional¹¹ classifica como extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no *iter* do processo de falência, acentuando a total preeminência dos créditos tributários vencidos e vincendos (já conhecidos), exigíveis no decurso do processo falimentar. O seu pagamento é encargo preferencial da massa falida. Se o crédito tributário for contestado, o juiz determinará que a discussão se dê fora do processo falencial, garantida a instância, e, na impossibilidade, reservados bens suficientes à sua total satisfação.

17.8. O inventário e os créditos tributários

“Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do *de cujus* ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1º do artigo anterior.”

Aqui é o inventariante, representante do espólio, que sucede o defunto no cumprimento de suas obrigações tributárias. É a mesma regra do artigo anterior, aplicada aos inventários e arrolamentos.

17.9. A liquidação de sociedades e os créditos tributários

Certas pessoas jurídicas não entram em falência, são judicialmente extintas. Incluem-se no rol as liquidações extrajudiciais e involuntárias, dentre outras, por exemplo, das instituições financeiras, sob o guante do Banco Central, no exercício do seu poder de polícia, no interesse da sociedade. Outras mais resolvem voluntariamente desaparecer, distribuindo os bens remanescentes entre os seus sócios. Pois bem, ainda aqui, os créditos tributários preferem a quaisquer outros créditos, exceto os trabalhistas e alimentares, conforme determinação do art. 190 do CTN.¹² A Fazenda, mais uma vez, em posição de privilégio, recebendo antes.

A dissolução voluntária das sociedades mercantis apresenta singular importância para a desresponsabilização tributária dos seus diretores, gerentes, administradores e até mesmo sócios. É que a “dissolução de fato” implica a responsabilidade dos diretores e sócios, que ficam pessoalmente responsáveis pelos débitos tributários da sociedade irregularmente extinta, a teor dos arts. 134, VII, e 135 do CTN.

17.10. Término de inventário, concessão de recuperação judicial e fim de falência em face da Fazenda Pública

“Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos” (redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005).

“Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei” (dispositivo incluído pela Lei Complementar nº 118/2005).

Este último dispositivo é impertinente, impede a recuperação das empresas e tem sido afastado pelo judiciário.

O comando normativo visa constranger as empresas com pedido de recuperação judicial, instituído pela Lei nº 11.101/2005, e é preciso cautela na análise do dispositivo, pois o art. 155-A, §§ 3º e 4º, do CTN determina que lei específica disponha sobre os parcelamentos de créditos tributários de empresas em recuperação judicial e, na sua falta, vale a lei geral do ente da federação, desde que o prazo não

seja inferior ao concedido pela lei federal. Ora, se para concessão da recuperação judicial será necessária a apresentação de certidão com efeitos negativos, o parcelamento deverá anteceder o deferimento da concessão; do contrário, um impedirá o outro. No que tange aos falidos, se a falência se delonga por anos, levando à decadência ou à prescrição determinados créditos tributários, não é justo negar-lhes quitação. Crédito caduco ou crédito de ação prescrita são créditos inexigíveis, já que o CTN extingue-os. Logo, inexistem!

“Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.”

A partilha pode ser amigável ou litigiosa. Quando não há partilha, há adjudicação. É assim que terminam os inventários e arrolamentos. Todavia, o juiz não sentencia sem antes verificar a quitação dos tributos devidos pelo espólio, sucessor *mortis causa* do defunto. Note-se que a lei fala em “tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas”. Quer dizer que, após a partilha ou a adjudicação, créditos tributários que venham a ser apurados contra o *de cujus* já não mais podem ser irrogados ao espólio, que desaparece do mundo jurídico com o encerramento do inventário ou do arrolamento. “O direito não socorre aos que dormem.” A Fazenda não pode reabrir o inventário nem atribuir aos herdeiros, meeiros e legatários, o pagamento de tais créditos. Passou o momento próprio. Ocorreu a preclusão.

17.11. O perigo das constrições oblíquas

“Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.”

O artigo há de ser interpretado com cautela, pois coloca em xeque o direito de

petição e de amplo acesso ao Judiciário. Nenhuma relação jurídica escapa à apreciação do Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF/88). Os sujeitos passivos contribuintes e responsáveis, substitutos ou substituídos, não importa, possuem, em sede constitucional, o direito de discutir as suas diferenças com as Fazendas Públicas, sem sofrer constrições oblíquas que os obriguem a desistir de seus pleitos administrativos ou judiciais. É certo que existem certidões negativas e positivas com efeitos de negativas, como veremos mais à frente. A questão é que existem situações que deixam os sujeitos passivos em desamparo, sem direito a qualquer delas. Mandados de segurança em curso, mas sem liminar, não conferem direito às certidões de quitação. Créditos tributários inscritos, mas ainda não executados e, pois, desvestidos de garantias, tampouco fomentam direito às certidões. Nestas circunstâncias, o desamparo de certos contribuintes é flagrante e injusto. No caso dos mandados de segurança, a questão está *sub judice* e há expectativa de direito em prol dos impetrantes. No caso da dívida inscrita, mas ainda não executada, o intertempo fica ao inteiro alvedrio da Fazenda. É verdadeira espada de Dâmocles a pender sobre as cabeças e os negócios das pessoas físicas e jurídicas com débitos fiscais discutíveis e embargáveis. Baleeiro procura amenizar o dispositivo, taxando-o de liberal porque o sujeito passivo deve apenas comprovar inexistência de débito relativo à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. É muito pouco.

Em cinco situações, os contribuintes estão em condições de obter certidões, embora positivas, com efeitos de negativas, inclusive para participar de concorrências, negócios e receber financiamentos na área pública:

- A) se estiverem discutindo o crédito requerido pela Fazenda na esfera administrativa;
- B) se tiverem feito o depósito integral do crédito tributário em discussão;
- C) se estiverem em regime de moratória;
- D) se estiverem sob a proteção de liminar em mandado de segurança (excetuadas: outras liminares e mesmo tutelas antecipadas);
- E) se estiverem sendo executados, já garantido o juízo pela penhora de bens suficientes (artigos 205, 206 e 151 do CTN).

Ocorre que, sob a proteção de outros provimentos judiciais acautelatórios e no período que medeia entre a constituição definitiva do crédito tributário e a sua inscrição em dívida ativa, e desta até o início da execução fiscal, os sujeitos passivos ficam à mercê da Fazenda Pública e não conseguem obter certidões de quitação, negativas ou positivas com efeitos de negativa.

A solução seria admitir a lei ou a jurisprudência que garantias fidejussórias, fianças bancárias e a separação de bens suficientes à satisfação do crédito, nessas circunstâncias, favorecessem a obtenção imediata de certidões liberatórias, conciliando as garantias da Fazenda Pública com o princípio da jurisdição universal e da liberdade econômica ao livre exercício dos ofícios, negócios e profissões (jurisdição da liberdade).

De outra parte, não há nenhuma razão válida para negar a outros provimentos judiciais decorrentes do poder geral de cautela os mesmos efeitos da liminar em mandado de segurança. Estamos a falar de liminares em processos outros, especialmente em ações cautelares, e no instituto recente da antecipação de tutela, uma vez que o Judiciário, no modelo de organização política que adotamos, tem o poder de declarar a lei inconstitucional ou írrita, sendo, ademais, o *controller* dos atos administrativos, podendo declará-los nulos ou insubsistentes. A supremacia do Judiciário é incontestada, e os direitos das pessoas, preciosos e protegíveis.

17.12. Administração Tributária

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

Os dizeres do artigo ligam-se ao conteúdo do art. 96 do CTN, sobre o significado da expressão *legislação tributária*. Numa federação fiscal triádica como a nossa, é

mais do que certo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência para legislar e para fixar o poder de fiscalizar os seus tributos, mas sob os comandos gerais do CTN (*lex legum*). Os poderes da Administração tributária são extensos e tentaculares. Coloca a sociedade à sua disposição. É dizer, o sujeito ativo da obrigação tributária, além de credor, é o senhor da investigação de seu direito de crédito, até mesmo em relação a terceiros, ornado de poderes punitivos; mas há modos de resistir.

17.13. Administração Tributária: o poder de fiscalizar e os seus limites

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais, ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

O exame da questão convoca os temas do sigilo comercial e do sigilo bancário.

O art. 17 do Código Comercial, numa época em que os comerciantes dominavam, dizia que “nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja”, poderia devassar os livros comerciais. Nem mesmo para ver os erros. Extremo liberalismo, é certo, mas também proteção da liberdade. Evidentemente, pelo beneplácito do enunciado e pelas exigências da vida em sociedade, o dispositivo foi sendo pouco a pouco ultrapassado pela legislação subsequente. O art. 195, susotranscrito, soa exatamente ao contrário. O tom agora reflete a voz do Poder e os interesses do Fisco, mas com temperamentos. O princípio é de que os poderes da Administração devem ser amplos, não porém desmedidos. Valores postos na Constituição em prol das liberdades, como os direitos individuais, limitam o arbítrio fiscal.

Os direitos humanos e sociais são eminentes e devem sobrepor-se às leis

liberticidas nem que seja pela força, mas, no mundo do Direito, as liberdades se fazem normas. Quando elas são de índole constitucional, impõem-se sobre o ordenamento todo, como obrigatórias aos legisladores.

Em suma, o poder de fiscalizar encontra limite no direito de exercer atividade sob o regime da livre iniciativa. O Fisco, *v.g.*, está obrigado ao sigilo fiscal e a respeitar o normal andamento das atividades das pessoas físicas e jurídicas, sem lhes causar transtornos que lhes impeçam ou obstaculizem o exercício, sob pena de responsabilização civil e penal.

17.14. O sigilo bancário

Tanto os países desenvolvidos – a exemplo dos Estados Unidos, do Canadá, do Japão e dos membros da Unidade Europeia – como aqueles em desenvolvimento, em princípio, mantêm o sigilo bancário, embora nenhum deles admita que o segredo comercial e financeiro possa ser erigido em abrigo ao crime ou à “lavagem” de dinheiro proveniente da prática de ilícito. Em toda parte, procura-se oferecer segurança aos clientes de bancos e aos aplicadores financeiros, com o fito de atrair o capital ou, pelo menos, de não afugentá-lo para outras praças onde haja uma longa e estável política de proteção ao sigilo bancário ante as requisições das autoridades fiscais, como as da Áustria, de Luxemburgo, da Alemanha, da Suíça ou do Uruguai. Portanto, o tratamento jurídico do sigilo bancário, na atualidade, pesa questões opostas, interesses contrapostos, todos de profunda relevância social, pública e coletiva. De um lado, são raras as Constituições que o enxergam como direito fundamental do cidadão, que se opõe ao devassamento de sua privacidade por meio da divulgação de dados pessoais, direito socialmente apoiado na perspectiva de crescimento do sistema financeiro, dos créditos e dos investimentos; de outro lado, aparece a necessidade de combater a prática de crimes de todo o gênero, inclusive a sonegação fiscal, levando o legislador a prever exceções, quebras e rupturas do sigilo.

Variando as soluções dadas conforme o peso atribuído a tais marcos, os países em geral oscilam dentro dessas bitolas opostas, que lhes delimitam a política legislativa e mesmo constitucional. Constatamos que, mesmo nos anos 90, que se propõem a

combater o ilícito fiscal, a grande maioria dos países desenvolvidos mantém a observância rigorosa do sigilo bancário em relação ao Fisco; entretanto, o sistema de proteção é sempre relativo, jamais absoluto, mesmo naqueles países de longa tradição de reserva em face das requisições das autoridades fazendárias; a quebra do princípio de proteção ao segredo, como toda exceção, está condicionada às cautelas e formalidades exigidas pela lei ou pela Constituição.

A essência do sigilo bancário, como princípio fundamental, já vimos, revela-se no direito à negativa da divulgação de informações, dados e registros pessoais do contribuinte. Interessa-nos, então, extrair dos relatórios de distintos países exatamente as cautelas, as formalidades e os instrumentos de oposição e defesa utilizáveis.

No Canadá, conforme relato de J. A. Warren e Jean Potvin, tanto a Constituição de 1982, como a Carta de Quebec de 1975, na parte dos direitos e liberdades das pessoas, trouxeram os seguintes limites ao poder do Fisco de obter dados e informações, semelhantes àqueles impostos em matéria penal:¹³

- ↘ um requerimento deve ser apresentado a um juiz, acompanhado de uma denúncia oficial, expositiva dos fatos que o sustentam;
- ↘ o juiz somente autorizará o pedido da Fazenda se estiver razoavelmente convencido da existência da infração;
- ↘ e se, em razão do mandado de busca e apreensão dos documentos, for provável encontrar provas de perpetração da infração.

Nos Estados Unidos, no plano federal, tanto na hipótese em que o Fisco solicita os dados diretamente ao contribuinte como naquela em que o faz a terceiros, um tribunal pode ser chamado a decidir sobre a recusa do interessado. Contam Dianne K. Kanabis e Edward C. Osterberg Jr. que, se uma notificação foi expedida a um terceiro (banco ou instituição financeira), responsável por registros ou informações relevantes do contribuinte, o IRS (*Internal Revenue Service*) é obrigado a notificá-lo de que tal notificação foi expedida em prazo nunca menor do que vinte e três dias antes da data fixada para exibição dos documentos. Desejando o contribuinte se opor ao cumprimento da notificação pelo terceiro (direito à negação da informação), poderá propor ação civil para a sua anulação, na Corte Federal do distrito, até o vigésimo dia

contado a partir da ciência do ato. Nesse caso, o contribuinte está obrigado a enviar cópia de sua petição inicial, por correio registrado, ao IRS e ao terceiro responsável pela guarda dos documentos. Defesas sustentadas contra o cumprimento de uma notificação baseiam-se nas relações privilegiadas ou confidenciais ou em fundamentos constitucionais. O IRS é obrigado a prestar informações relativas à petição de anulação do contribuinte.

Na França, depois de alguns anos de ascensão da esquerda ao poder, assegura-nos Patrick Dibout que os serviços de administração de impostos podem obter livremente dos bancos e estabelecimentos de crédito comunicação de todos os documentos contábeis e contas privadas dos clientes, pessoas físicas ou jurídicas, tenham elas ou não a qualidade de comerciantes. O único limite ao dever de comunicação refere-se às compras anônimas de ouro ou à subscrição anônima de bônus de caixa. Com referência a tais operações, atua o segredo bancário, não podendo a Administração fiscal exigir a comunicação de dados nominativos.¹⁴

Prosseguir nessa variada investigação não mudaria os rumos de nossas conclusões. Podemos, de fato, constatar que a preocupação inerente aos anos 90 de combater o crime, inclusive o fiscal, não derogou o sigilo bancário nem criou para as instituições financeiras o dever de informar ao Fisco dados e documentos de seus clientes. O que se pode perceber é um tratamento diferente da matéria, e, sob tal enfoque, podemos alinhar os países em dois grandes grupos:

- A) no primeiro grupo, inserimos aqueles sistemas jurídicos mais numerosos que, como o nosso, enfocam o sigilo bancário como direito fundamental do contribuinte à privacidade e à resistência à comunicação de dados que configuram desdobramento da personalidade da pessoa. Neles (Brasil, Canadá, EUA, Alemanha, Áustria, Suíça, Portugal etc.), sendo a resistência a própria essência do direito constitucionalmente garantido, pode o contribuinte:
 - ↘ ser ouvido em juízo ou opor-se em juízo, por meio de ações próprias, à pretensão fazendária de quebrar o sigilo;
 - ↘ obter, em qualquer hipótese, uma decisão judicial acerca de tal pretensão do

Fisco;

- ↘ decisão que se baseará na convicção razoável de existência de uma infração à lei;
- ↘ e, na imprescindibilidade e probabilidade de a revelação ser eficaz, levando provavelmente à constatação da infração;

B) no segundo grupo, o sigilo não é posto como direito fundamental do cidadão, mas é mitigado ou mesmo aparentemente negado, embora se criem respiradouros ou mecanismos de alívio que visam a evitar a evasão de capital para os paraísos fiscais, a ruptura na confiança no sistema bancário interno e de crédito. Nesse rol, incluímos Luxemburgo e Bélgica, onde se mantém um rígido segredo profissional bancário em relação ao imposto de renda (logo o tributo mais sonegado por meio das movimentações financeiras!), embora inexistente para certos tributos indiretos como o IVA. Também a França cria o próprio mecanismo de escape, porque permite as aquisições anônimas de ouro e de bônus de caixa, com manutenção assegurada, perante a Fazenda Pública, do referido anonimato. Países como a Argentina, que, em nome do combate à sonegação, não souberam entender a cautela (ou uma certa hipocrisia) existente nessas soluções legislativas de outros povos, e assim romperam de forma ampla o segredo bancário e de bolsa perante a Direção Geral dos Impostos. Não reduziram a evasão fiscal (lá somente existe um sonegador condenado, cumprindo pena), mas estimularam a fuga do capital para a praça uruguaia vizinha e fragilizaram o próprio sistema financeiro.¹⁵ Entre nós, o tema assume dignidade constitucional.

17.15. O sigilo bancário na Constituição Federal de 1988 – Princípios de regência à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal

O sigilo de dados, pela primeira vez, veio integrar o rol dos direitos e garantias individuais na Constituição de 1988 (art. 5º, XII). Configura, segundo a doutrina

desdobramento do direito fundamental à intimidade (art. 5º, X), o qual integra a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948 – art. 12. Opõe-se, de certa forma, ao público-político, que é dominado pelos princípios da transparência, da publicidade e da igualdade; o social-privado, na acepção atual, rege-se pelos princípios da diferenciação, da exclusividade e da faculdade de resistir ao devassamento, de negação da comunicação.

Tércio Sampaio Ferraz Jr., citando Pontes de Miranda, explica que o objeto, bem protegido no direito à privacidade e no sigilo de dados é:¹⁶

“... a liberdade de ‘negação’ de comunicação de pensamento. O conteúdo, a faculdade específica atribuída ao sujeito é a faculdade de resistir ao devassamento, isto é, manter o sigilo (da informação materializada na correspondência, na telegrafia, na comunicação de dados, na telefonia). A distinção é importante. Sigilo não é o bem protegido, não é o objeto do direito fundamental. Diz respeito à faculdade de agir (manter sigilo, resistir ao devassamento), conteúdo estrutural do direito.”

O marco legislativo que regulou, em primeiro lugar, o sigilo das operações e serviços de instituições financeiras foi a Lei nº 4.595, de 31.12.1964. Essa lei previa, dentre outros, que procedimentos para quebra de sigilo deveriam ser precedidos de processo instaurado e apenas quando os documentos fossem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Sob a égide daquele normativo, firmou-se forte jurisprudência, principalmente no Supremo Tribunal Federal, que assentou:

- ↘ o sigilo bancário decorre do direito à privacidade inerente à personalidade das pessoas, consagrado na Constituição Federal em seu art. 5º, X, e protege tanto interesses privados como finalidades de ordem pública, a saber, o sistema de crédito (v. voto do Ministro Carlos Velloso);
- ↘ sigilo bancário não é um princípio absoluto (v. voto do Ministro Carlos Velloso);
- ↘ as exceções ao sigilo bancário estão previstas na Lei nº 4.595/64 (v. voto do Ministro Carlos Velloso);
- ↘ o Poder Judiciário pode requisitar, relativamente a pessoas e instituições,

informações que implicam quebra do sigilo (Lei nº 4.595/64, art. 38, § 1^o17); entretanto, mesmo havendo inquérito policial instaurado, deverá proceder com a cautela, a prudência e a moderação inerentes à magistratura (v. voto do Ministro Carlos Velloso);

- ↘ são requisitos essenciais para a quebra do sigilo que o pedido venha fundamentado com o indiciamento do acusado, com os elementos de prova mínimos de autoria de delito ou de sua materialidade (v. voto do Ministro Carlos Velloso); ou com elementos fundados de suspeita – existência concreta de indícios reveladores de possível autoria de prática delituosa (v. voto do Ministro Celso de Mello);
- ↘ não é bastante para a quebra do sigilo o mero *status suspicionis*, sem outros dados mais consistentes (v. voto do Ministro Celso de Mello);
- ↘ deve haver uma relação de pertinência entre a prova pretendida com as informações bancárias e o objeto das investigações em curso (v. voto do Ministro Sepúlveda Pertence), pois é necessário “que se demonstre ao Supremo Tribunal Federal que a providência requerida é indispensável ao êxito das investigações...” (v. voto do Ministro Celio Borja).

No entanto, diante dos primeiros esforços do Brasil para integração da OCDE foram publicadas as Leis Complementares nº 104 e 105, ambas de 10.01.2001, que trouxeram uma tratativa completamente distinta para a matéria. A Lei Complementar nº 104 trouxe nova redação ao art. 198 do CTN, incluindo diversas exceções para o acesso e divulgação das informações financeiras do sujeito passivo. A Lei Complementar nº 105, por sua vez, previu, em seus arts. 5º e 6º, uma nova sistemática, pela qual foi conferido ao Poder Executivo o poder para disciplinar um fluxo periódico de informações entre as instituições financeiras e a Administração Tributária da União no tocante às operações financeiras efetuadas pelos seus clientes. Reservou-se, lado outro, o exame dos documentos, livro e registros das instituições financeiras apenas para o caso de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, desde que o exame seja considerado indispensável pela autoridade administrativa competente. No entanto, é de se ressaltar que as Leis

não falam em prévia autorização judicial, conforme era assentado sob a égide da Lei nº 4.595/64.

Os arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/01 foram regulamentados, posteriormente, pelos Decretos nº 4.489/2002 e 3.724/2001. No primeiro, além de outras disposições, fica assentada a obrigatoriedade da prestação contínua de informações pelas instituições financeiras, bem como a periodicidade e a elegibilidade para a prestação de informações, sendo desconsideradas as movimentações que sejam inferiores a R\$ 5.000,00 para pessoas físicas e R\$ 10.000,00 para pessoas jurídicas (art. 4º). O segundo trata, dentre outros assuntos, mais especificamente sobre os procedimentos para acesso e uso, pela Receita Federal do Brasil, de documentos, livros e registros das instituições financeiras, por meio dos procedimentos de fiscalização em curso.

Por decerto, foram ajuizadas, entre 2001 e 2003, Ações Diretas de Inconstitucionalidade, impugnando dispositivos das Leis Complementares nº 104/2001 e 105/2001 e dos Decretos Regulamentadores nº 4.489/2002 e 3.724/2001. As ADIs nº 2.390, 2.397, 2.386 e 2.859 foram julgadas em conjunto apenas no ano de 2016, quando se deu a improcedência de todos os pedidos de declaração de inconstitucionalidade. Pedimos licença para destacar a integralidade da ementa, dada a importância do tema:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão ‘do inquérito ou’, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº

104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes. 1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária. 2. Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias –ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes. 3. A expressão ‘do inquérito ou’, constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, *DJe* de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, *DJe* de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, *DJ* de 24/3/95. 4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal. 5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e

a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.

6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais.

7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos.

8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia-Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embasadores do ato por ela defendido. Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, § 3º, da LC 105/2001.

9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.390, 2.397, e 2.386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as

informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários” (ADI nº 2.859, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24.02.2016, *DJe*-225, divulg. 20.10.2016, public. 21.10.2016).

Das razões do julgamento, observa-se que o relator afirma que a disposição da Lei não implica em quebra do sigilo, senão que repassa o dever de resguardo da informação para a Administração Pública. No entanto, é inegável a mudança de paradigma e de entendimento, tendo em vista que, se, anteriormente, o acesso à simples informação era condicionado à autorização judicial, pela disposição da Lei, ratificada pela jurisprudência, agora esta prescinde. É, sem dúvidas, uma radical alteração, que mitiga a interpretação do princípio da privacidade no tocante ao acesso às informações bancárias dos contribuintes, conforme assentado pela recente decisão da Suprema Corte.

17.16. O poder de vistoriar e de exigir documentos – Ato vinculado à lei – Motivo e finalidade

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

A liberdade do Fisco aparenta ser total, mas não pode embaraçar ou impedir o livre exercício dos ofícios e profissões, valor constitucional. Dispõe a Súmula nº 439 do STF:

“Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, *limitado o exame aos pontos objeto da investigação*” (grifamos).

Lições podem ser extraídas. O Fisco não pode promover “devassas”. Primeiro tem que delimitar a que veio, documentadamente, de modo que o contribuinte fiscalizado possa franquear-lhe os livros pertinentes. Oficialidade, vinculação à lei, razoabilidade, polidez, lealdade são absolutamente necessárias à ação fiscal, desde o início, sob pena de nulidade dos atos administrativos, responsabilização civil do Estado e enquadramento criminal dos agentes fiscais responsáveis pelo ilícito, sem prejuízo do competente inquérito administrativo. O Ministério Público tem-se mantido silente quanto aos desvios e arbitrariedades que a Administração, vez por outra, anda a praticar. Somente os casos de suborno vêm merecendo as primícias do Ministério Público. Ora, movimentar a jurisdição das liberdades contra o Estado é tarefa indeclinável do Ministério Público em todos os níveis. Mas não apenas o início, mas o provável término da ação fiscalizadora há de ser demarcado. O início da ação fiscal invalida o instituto da denúncia espontânea da mora fiscal, cujo efeito é elidir as multas (art. 138 do CTN), daí a sua importância jurídica em face dos direitos dos contribuintes.

17.17. O dever de informar e os seus limites

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III – as empresas de administração de bens;
- IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V – os inventariantes;
- VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante seja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.”

Este artigo, em linguagem figurada, é metástase do art. 195, visto *retro*, a ele se aplicando as considerações então feitas.

O sigilo comercial, o profissional e o bancário são postos em favor da liberdade e da privacidade das pessoas humanas e de suas organizações. O dever de informar inculcado a terceiros visa à defesa do crédito tributário da Fazenda Pública, favorecendo a fiscalização das pessoas físicas e jurídicas, enquanto sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. A conciliação desses valores é feita pelo Direito. É nesse leito que descansa o tema sob comento. O que não pode ocorrer é o leito vir a ser semelhante ao de Procusta, pequeno demais para acomodar o corpo. Ou bem se guarda o sigilo ou, destruído este, não há que se falar em proteção da intimidade.

No que concerne aos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, já que registram justamente para tornar público o material registrado, inclusive no interesse e esclarecimento de terceiros, inexistem questionamentos. São mesmo obrigados a “abrir o livro”, o mesmo ocorrendo com os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais, inventariantes, síndicos, comissários e liquidatários (todos exercem *munus* público ou no interesse do público, no qual o fulgor da verdade é essencial). Contudo, os que administram bens de terceiros *in fiducia*, as instituições financeiras (bancos, casas bancárias etc.), bem como as entidades e pessoas que exercem ofício, função, atividade e profissão em regime de confiança, não podem, sem mais nem menos, revelar fatos relativos às pessoas que lhes são acienteladas. O parágrafo único do art. 197 dispõe que a “obrigação” – *rectius*: o dever de informar – não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão do cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Reentram no enredo o sigilo bancário e o sigilo profissional, ambos de

radicação constitucional. Este aspecto, mormente no que diz respeito ao sigilo bancário, foi há pouco versado *quantum satis*. A expressão “legalmente obrigado” há de ser entendida de maneira ampla. Não é preciso haver especificamente uma lei dizendo que tal ou qual profissão, ofício, etc. está sob a proteção do sigilo. Em verdade, é da Constituição que se projeta a intimidade das pessoas físicas e jurídicas, instituindo-se, por conexão, em prol de terceiros, o dever de não informar, senão quando absolutamente necessária a informação, como vimos de ver, sob controle jurisdicional. Para alguns, no entanto, o dever de não informar é absoluto e intratável, como, por exemplo, dá-se com os padres católicos e os advogados (sacerdotes leigos incumbidos, ademais, do *munus* quase sagrado de defender as pessoas). Lembra Baleeiro,¹⁸ com aguda perspicácia, que o Código Penal abriga tipo delitual que pune os que delatam fatos obtidos em razão do ofício ou da profissão. Dir-se-á, e com acerto, que o tipo penal resta elidido se a delação resultar de intimação da autoridade administrativa. Vimos, no entanto, que em matéria de sigilo bancário e profissional não basta a exigência do inquisidor, sendo necessária a intrusão do Judiciário. Em relação aos advogados, todavia, o Código de Ética induz a proteção do sigilo de modo quase absoluto.

17.18. O sigilo fiscal tendo como destinatários da norma a Fazenda Pública e os seus agentes

“Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o

sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

- I – representações fiscais para fins penais;
- II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
- III – parcelamento ou moratória.”

O artigo é corolário da proteção da privacidade. O Fisco, com tantos poderes, invade a vida e os negócios dos contribuintes e responsáveis, tornando-se dono de preciosos segredos, que bem podem ser “vendidos”, a peso de ouro, a terceiros, em prejuízo dos que foram investigados. Em um mundo dominado pela concorrência e pela informação, os agentes da Fazenda Pública podem se transformar em verdadeiros “espiões”, já não mais a serviço do Estado, senão que de poderosas organizações empresariais. Podem, por extensão, “oferecer” à concorrência informes preciosos. O art. 198 é prudente e justo, impedindo, de sobredobro, a divulgação das informações, para qualquer fim, obtidas em razão do ofício de fiscalizar. Os agentes da Fazenda Pública, sejam fiscais ou procuradores, exerçam o ofício em razão de concurso ou cargo de recrutamento amplo, não podem, v.g., divulgar pela imprensa escrita, falada, televisiva ou eletrônica a situação econômica do contribuinte ou do responsável. Tampouco é possível divulgar os seus débitos para com o Fisco. A proibição é total e absoluta. O seu desrespeito atrai a responsabilidade civil objetiva do Estado e, conseqüentemente, o dever de indenizar, aí incluído o dano moral, sem prejuízo do direito de regresso contra o funcionário desidioso, o qual, além do processo administrativo, fica sujeitado à lei penal. O § 3º, portanto, caracteriza-se como “constrição política”, abominada pelo STF. Quem quiser informar-se que se informe. A Administração é que não pode divulgar as informações usando a mídia.

17.19. A prova emprestada no Direito Tributário

“Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”

Os acordos internacionais, conforme visto, cada vez mais, têm por objeto a troca de informações para evitar a evasão fiscal internacional.

As pessoas jurídicas de Direito Público podem e até devem articular-se para otimizar a fiscalização tributária e aprimorar a arrecadação, combatendo as fraudes e a sonegação. O que a jurisprudência não admite é a “prova emprestada” sem que sua produção, pelo ente de origem, tenha sido objeto de contraditório, ou seja, servir-se uma Fazenda do que levantou uma outra com inobservância do devido processo legal administrativo e contraditório para autuar os contribuintes.¹⁹

17.20. A fiscalização manu militari – Motivação e cuidados – Excesso de exação – Proibição do excesso – Responsabilidade civil do Estado

“Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embargo ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.”

Aqui, todo cuidado é pouco. O artigo dá azo, abre ensanchas, a que a autoridade administrativa, pretextando que o contribuinte oferece resistência ou desobediência (condutas tipificadas penalmente), requisite, sem fazer a necessária prova, o auxílio da força pública para perpetrar arbitrariedades. Por isso mesmo, Baleeiro²⁰ disse que o emprego da força fora da legalidade pode constituir crime de excesso de exação ou de violência arbitrária. Em nossa clínica advocatória já presenciamos – e muitas

vezes – arrombamentos de cofres, apossamento de fichários e arquivos e, o mais pasmante, a reclusão forçada de advogados em seu próprio escritório, proibidos até de usar os aparelhos telefônicos, em razão de denúncias e sob o argumento de apreensão de documentos de outra forma não alcançáveis... Os agentes da Fazenda, evidentemente, foram devidamente responsabilizados, afora a responsabilização civil do Estado por danos materiais e morais.

A crônica jurídica é desfavorável aos exageros da Administração tributária. No exercício da fiscalização, são comuns arbitrariedades e “sanções políticas” ou oblíquas:

- ↘ apreensão de mercadorias e veículos transportadores;
- ↘ interdição de estabelecimentos;
- ↘ regimes especiais que exigem impostos antecipadamente;
- ↘ autorização de quantidade mínima ou negativa de autorização para a impressão de notas fiscais;
- ↘ restrição ao exercício de atividades lícitas;
- ↘ intervenção na direção de empresas penhoradas;
- ↘ publicação espalhafatosa de fatos imputados aos contribuintes como delituosos sem pronunciamento final do Poder Judiciário;
- ↘ “batidas” fiscais, com o uso da força pública, por simples suspeição;
- ↘ negativa de certidões e outros documentos fiscais;
- ↘ proibição de transacionar com órgãos públicos;
- ↘ negativa de créditos legítimos por erros formais *et cetera*.

A Fazenda Pública está desmedidamente privilegiada no Código Tributário Nacional e fora dele, no Código de Processo Civil e na Lei das Execuções Fiscais São privilégios materiais, dentre outros, os que Celso C. Machado²¹ e nós anotamos.

Os exemplos de privilégios processuais, na esfera judiciária, são mais numerosos; a forma de execução, na ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2º), garante a satisfação automática do crédito, pois, julgada procedente a consignação, a importância consignada é convertida em renda;

- pelo artigo 784, § 1º, do CPC, a propositura da ação anulatória fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito, e, pelo artigo 38 da Lei nº 6.830, a propositura da ação anulatória está condicionada ao depósito integral do crédito ou à garantia de fiança bancária. A Súmula nº 247 do TFR afastou a necessidade de garantia de instância para a ação anulatória;
- está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública ou que for proferida contra a União, o Estado e o Município (CPC, art. 496, I e II);
- nesses casos, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação voluntária da parte vencida, para as causas cujo valor exceda aqueles previstos no § 3º; não o fazendo, poderá o presidente do tribunal avocá-los (CPC, art. 496, § 1º);
- a execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado (CPC, art. 46, § 5º) e poderá, ainda, ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens quando a dívida deles se originar;
- computar-se-á em dobro o prazo para contestar e para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública (CPC, art. 183), cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal de seu representante;
- segundo o disposto no art. 203 do CTN, a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo 202, que trata das indicações obrigatórias do termo de inscrição de dívida ativa, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (CTN, art. 203);
- em caso de sucumbência da Fazenda Pública, esta não se submete ao pagamento

de honorários mínimos correspondentes a 10% (dez por cento) e máximos correspondentes a 20% (vinte por cento) sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, que é a regra geral aplicável às partes vencidas; nos casos em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários, antes fixados apenas consoante apreciação equitativa do juiz (observadas as alíneas *a*, *b* e *c*, do § 3º do art. 20 do antigo CPC/1973), agora deverão ser arbitrados de acordo com os percentuais previstos no § 3º do art. 85 do CPC/2015;²²

- ↘ cabe às partes prover as despesas dos atos que realizam ou requerem no processo, antecipando-lhes o pagamento desde o início até a sentença final e bem ainda, na execução, até a plena satisfação do direito declarado pela sentença (CPC, art. 82), mas as despesas dos atos processuais efetuados a requerimento do Ministério Público ou da Fazenda Pública serão pagas a final pelo vencido;
- ↘ suspensão da prescrição, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal se esta ocorrer antes de findo esse prazo, a partir da simples inscrição do crédito em dívida ativa (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 3º);
- ↘ responsabilidade solidária do síndico, do comissário, do liquidante, do inventariante e do administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, pelo valor dos bens administrados que, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em pagamento (Lei nº 6.830/80, art. 4º, § 1º);
- ↘ extensão das normas da responsabilidade, previstas na legislação civil e comercial, à dívida ativa da Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80, art. 4º, § 2º);
- ↘ produção de provas pela Fazenda Pública, independentemente de requerimento na petição inicial (Lei nº 6.830/80, art. 6º, § 3º);
- ↘ o despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para a citação, a penhora, o arresto, o registro da penhora e do arresto, independentemente do pagamento de custas e outras despesas, e a avaliação dos bens penhorados ou arrestados (Lei nº 6.830/80, art. 7º, I a V);

- ↘ possibilidade de citação pelo correio, com aviso de recepção (Lei nº 6.830/80, art. 8º, I), e de penhora *on-line*;
- ↘ interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º). Agora com respaldo no CTN, art. 174, parágrafo único, I, redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005).
- ↘ interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º);
- ↘ possibilidade de a penhora recair sobre estabelecimento comercial, indústria ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (Lei nº 6.830/80, art. 11, § 1º);
- ↘ em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz à Fazenda a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11 da Lei nº 6.830/80 (Lei nº 6.830/80, art. 15, II);
- ↘ na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente (Lei nº 6.830/80, art. 25);
- ↘ se, antes da decisão da primeira instância, a inscrição de dívida ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta sem qualquer ônus para as partes (Lei nº 6.830/80, art. 26);
- ↘ nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concorrência da Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80, art. 31);
- ↘ a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos; a prática dos atos jurídicos de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito (Lei nº 6.830/80, art. 39);
- ↘ mesmo após o arquivamento dos autos, em decorrência do implemento do prazo de 1 (um) ano sem a localização do devedor e o encontro de bens penhoráveis, o processo poderá ser desarquivado, em qualquer tempo, para prosseguimento da execução (Lei nº 6.830/80, art. 40, §§ 2º e 3º).

Ao nosso sentir, esforçados no trabalho pioneiro de Celso Cordeiro, desigualdades que tais não se justificam ante a Constituição de 1988, padroeira do *tratamento isonômico*.

17.21. Dívida ativa – Certidões positivas e negativas – Os tormentos do cidadão – O valor e o desvalor jurídico do ato de inscrição em dívida ativa – Prescrição da ação de execução fiscal

“Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.”

Formalizado o crédito, discutido ou não na esfera administrativa, este se torna definitivo. Em seguida, o sujeito passivo é intimado a pagar por decisão ou lei (*dies interpellat pro homine*). Transposto o *dies ad quem* sem adimplemento, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e passa a constituir dívida ativa tributária capaz de ensejar a ação de execução fiscal, pois a certidão de dívida ativa é título executivo extrajudicial, a teor do CPC (art. 784, IX).

O parágrafo único do artigo – já que *tempus fugit* – assegura que os juros, que fluem de acordo com o tempo, podem ser acrescidos à hora da propositura da ação, sem constar do título e sem afetar a sua “liquidez”. Veja-se aí mais um privilégio da Fazenda Pública.

Na expressão “crédito tributário” estão o tributo, os juros, a correção monetária e o valor das multas, igualmente corrigíveis. Noutras palavras, o tributo e seus consectários.

A certidão de dívida ativa é título abstrato. Assegura ao crédito tributário grau eficaz máximo. Enseja a imediata constrição dos bens do devedor (contribuinte ou responsável) em prol da Fazenda Pública, gozando da presunção *juris tantum* de

certeza, liquidez e exigibilidade. A certeza é do direito do credor (*accipiens*). A liquidez é do *quantum* devido. A exigibilidade é condição para o exercício do direito de ação de execução. Só que a prescrição da ação não se conta da inscrição, mas do momento em que o crédito se tornou definitivo, pois esta qualidade é que permite a sua inscrição, um *posterius*. A exigibilidade é requisito comum a todos os títulos judiciais e extrajudiciais; liga-se à ação de execução (execução processual de um direito material). Inútil querer postergar o *dies a quo* da prescrição do direito de ação ao argumento de que a Fazenda, ao inscrever o seu crédito, exerce “controle de legalidade”.

Este é problema seu, exclusivo, para garantir-se. Crédito discutido na esfera administrativa e tornado definitivo pode até ser nenhum, porque, por exemplo, a lei em que se baseou foi, *a posteriori*, declarada inconstitucional. Aqui tem-se autocontrole do ato administrativo, sem reflexo na prescrição da ação.²³ Prevalece o CTN, artigo 174, cuja leitura se recomenda. Sobre o assunto, importante pontuar, ainda, a previsão da Súmula nº 409 do STJ, que determina a possibilidade, nas execuções fiscais, de decretação da prescrição de ofício quando ela tiver ocorrido anteriormente à propositura da ação, em observância ao art. 332, § 1º, do Código de Processo Civil.²⁴

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha de inscrição.”

O artigo põe requisitos procedimentais, cuja desobediência implica a nulidade formal do título executivo da Fazenda Pública – *ubi commodum, ibi incommodum*.

Mas a jurisprudência é condescendente. Veja-se, *inter plures*, a seguinte amostra:

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. REQUISITOS VALIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. REVISÃO FÁTICA. PROBATÓRIA. SÚMULA 7 DO STJ. 1. O Plenário do STJ decidiu que ‘aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça’ (Enunciado Administrativo n. 2). 2. De acordo com a jurisprudência desta Corte, não deve ser declarada a nulidade da certidão de dívida ativa quando a existência de meras irregularidades formais não acarretar prejuízo à defesa do executado, à luz do princípio da instrumentalidade das formas, que rege o sistema processual brasileiro. 3. Na espécie, o acórdão recorrido entendeu que, muito embora a CDA que aparelha a execução fiscal não tenha preenchido um dos requisitos, a sua falta não foi capaz de macular o título executivo, pois não causou prejuízo à defesa da executada, sendo que a revisão daquela conclusão implica inevitável revolver de aspectos fático-probatórios, providência inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ. 4. Agravo interno desprovido’ (AgInt no AREsp 653.076/SP, 1ª T., Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 15.08.2017, *DJe* 19.09.2017).

Entendemos com cautela a espécie. A tese só deve prevalecer se, de fato, não impossibilitar, de forma alguma, a defesa do contribuinte sob pena de negar vigência ao art. 203,²⁵ que preceitua, por óbvio, a devolução ao sujeito passivo do prazo para defesa, inclusive embargos, no caso de omissão de qualquer dos requisitos que impossibilite seu exercício regular.

Ademais, cite-se aqui a Súmula nº 392 do STJ, que aponta os limites para a substituição da Certidão de Dívida Ativa no curso de execução fiscal, grande privilégio da Administração Pública:

“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução” (Súmula 392, Primeira Seção, julgado em 23.09.2009, *DJe* 07.10.2009).

O art. 204 do Código Tributário Nacional²⁶ é preceito inverte o ônus da prova. É que a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Cabe ao devedor a prova inequívoca da sua iliquidez, incerteza ou inexigibilidade. Alegações genéricas, flátuas vozes não têm o condão de ilidir a presunção de certeza e liquidez que milita em favor da dívida inscrita (CDA).

“Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.”

A negativa de certidão, em certas circunstâncias, reveste a coima de “constrição política ou oblíqua”, repelida pelo STF.

A recusa ou omissão ensejam mandado de segurança de pronto.²⁷ Por oportuno, o depósito do montante integral do crédito tributário propicia, igualmente, a obtenção de certidões, as quais devem ser concedidas em dez dias, abrangendo os períodos a que se referem, nos termos em que solicitadas, não cabendo à Fazenda Pública as tergiversações em que é useira e vezeira.

A autoridade administrativa pode ressaltar a existência de créditos em curso de cobrança executiva, em que tenha sido efetivada a penhora ou cuja exigibilidade esteja suspensa. Mas dita certidão tem os mesmos efeitos da negativa. O que se não admite é a ressalva de “créditos ainda não apurados”. Ora essa, se a própria Fazenda não atina com a sua existência, o problema não pode ser transferido para a certidão.

De resto, é de lúcida apreensão, não se podem ressalvar probabilidades, dívidas presuntivas, no afã de privilegiar a Fazenda Pública, já suficientemente protegida.

“Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

O art. 206 traz a hipótese de emissão das denominadas certidões positivas com efeitos de negativas. A toada dos tribunais é constante e uniforme. Basta ver as espécies que são dadas transcritas, cobrindo a reportagem judicial todos os casos previstos, propiciadores de certidões positivas como, por exemplo, nos casos de: depósito do montante integral do crédito;²⁸ suspensão da exigibilidade do crédito por meio do parcelamento;²⁹ penhora regular no curso da execução fiscal;³⁰ suspensão da exigibilidade por concessão de segurança;³¹ suspensão da exigibilidade por moratória individual; e suspensão da exigibilidade por meio de medida cautelar, liminar ou antecipação de tutela.³² Repita-se que a certidão possui os mesmos efeitos das negativas, para gáudio do princípio do devido processo legal, em benefício dos justicáveis, oprimidos pela força desmedida das Fazendas Públicas em todos os níveis federativos.

“Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.”

O art. 207 trata-se de dispositivo elisivo. Se está em jogo a caducidade de algum direito, sendo fatal o *dies ad quem*, é dispensável a obtenção da certidão fiscal. Contudo, depois, os beneficiados respondem pela dispensa, ficando responsáveis pelo tributo porventura devido, juros e penalidades, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

O dispositivo é um tanto ambíguo. Cuida de uma emergência. Por suposto, quem

deve argui-lo não é o Fisco, mas a pessoa a quem falta a certidão. Cabe ao interessado alegar a iminência da decadência de um direito seu em via de finar-se. A outra parte deve aceder. E se não o fizer? Ao nosso sentir, é caso de ação com antecipação de tutela. A lei é clara, o direito, verossímil. A prova há de ser do fato e nada mais. Mas, se assim for, o que tem a Fazenda a ver com tal circunstância, cuja dramaticidade não negamos? Certamente deve ela reconhecer a iminência da caducidade e fornecer, por escrito, a dispensa em lugar da certidão ou conceder a positiva com efeito de negativa, com fundamento no art. 207 do CTN. Negando-a cabe o *writ of mandamus*, no dizer do *Common Law* (lá, como cá, mandado de segurança com pedido de liminar).

“Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.”

A matéria não diz respeito ao Direito Tributário. É Direito Administrativo puro. Que se cuidem os funcionários desidiosos. Que atentem para os rigores da lei.

1 “Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.”

2 MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 6.

3 MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 6, p. 79-81.

4 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1395.

5 “Recurso especial. Cumprimento de sentença em ação de cobrança por despesas com manutenção e melhorias de loteamento. Pretensão de penhora do único bem de propriedade da executada sob a alegação de tratar-se de imóvel de luxo (alto valor). Tribunal *a quo* que manteve o indeferimento do pedido de penhora da unidade habitacional individual ante o não enquadramento nas hipóteses de exceção à aludida garantia (impenhorabilidade). Irresignação do exequente. [...] 1. O bem de família obrigatório está disciplinado na Lei nº 8.009/90 e surgiu com o objetivo de proteger a habitação da família, considerada, pela Constituição Brasileira, elemento nuclear da sociedade. 2. Em virtude do princípio da especificidade ‘*lex specialis derogat legi generali*’, prevalece a norma especial sobre a geral, motivo pelo qual, em virtude do instituto do bem de família ter sido especificamente tratado pelo referido ordenamento normativo, é imprescindível, tal como determinado no próprio diploma regeador, interpretar o trecho constante do *caput* do artigo 1º ‘salvo nas hipóteses previstas nesta lei’, de forma limitada. Por essa razão, o entendimento do STJ é pacífico no sentido de que às ressalvas à impenhorabilidade ao bem de família obrigatório, é sempre conferida interpretação literal e restritiva. Precedentes. 3. A lei não prevê qualquer restrição à garantia do imóvel como bem de família relativamente ao seu valor, tampouco estabelece regime jurídico distinto no que tange à impenhorabilidade, ou seja, os imóveis residenciais de alto padrão ou de luxo não estão excluídos, em razão do seu valor econômico, da proteção conferida aos bens de família consoante os ditames da Lei 8.009/90. 4. O momento evolutivo da sociedade brasileira tem sido delineado de longa data no intuito de

salvaguardar e elastecer o direito à impenhorabilidade ao bem de família, de forma a ampliar o conceito e não de restringi-lo, tomando como base a hermenêutica jurídica que procura extrair a real pretensão do legislador e, em última análise, a própria intenção da sociedade relativamente às regras e exceções aos direitos garantidos, tendo sempre em mente que a execução de crédito se realiza de modo menos gravoso ao devedor consoante estabelece o artigo 620 do CPC/73, atual 805 no NCPC. [...] 6. Na hipótese, não se afigura viável que, para a satisfação do crédito, o exequente promova a penhora, total, parcial ou de percentual sobre o preço do único imóvel residencial no qual comprovadamente reside a executada e sua família, pois além da lei 8009/90 não ter previsto ressalva ou regime jurídico distinto em razão do valor econômico do bem, questões afetas ao que é considerado luxo, grandiosidade, alto valor estão no campo nebuloso da subjetividade e da ausência de parâmetro legal ou margem de valoração. 7. Recurso especial desprovido” (REsp 1.351.571/SP, 4ª T., Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Buzzi, julgado em 27.09.2016, *DJe* 11.11.2016).

6 “Art. 833. São impenhoráveis:

I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

II – os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III – os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV – os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2º;

V – os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado;

VI – o seguro de vida;

VII – os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX – os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X – a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos;

XI – os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político, nos termos da lei;

XII – os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra.”

- 7 “Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar 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.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.”

- 8 “Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I – União;

II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*;

III – Municípios, conjuntamente *pro rata* (redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005)”.

- 9 “Processual civil. Agravo regimental no agravo. Recurso especial. Suposta ofensa

art. 535 do CPC. Inexistência de vício no acórdão recorrido. Execução fiscal Falência. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ é pacífica no sentido de que ‘a falência superveniente do devedor não tem o condão de paralisar o processo de execução fiscal, nem de desconstituir a penhora realizada anteriormente à quebra’, sendo que ‘o produto da alienação judicial dos bens penhorados deve ser repassado ao juízo universal da falência para apuração das preferências’, ou seja, ‘o produto arrecadado com a alienação de bem penhorado em Execução Fiscal, antes da decretação da quebra, deve ser entregue ao juízo universal da falência’ (AgRg no REsp 914.712/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux *DJe* de 24.11.2010). Por outro lado, ‘com a vigência da Lei 11.101/2005, tornou-se possível a cobrança da multa moratória de natureza tributária da massa falida, tendo em vista que o art. 83, VII, da lei referida impõe que ‘as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias’ sejam incluídas na classificação dos créditos na falência’ (REsp 1.223.792/MS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques *DJe* de 26.2.2013). 3. Agravo regimental não provido” (AgRg no AREsp 281.169/DF, 2ª T., Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2013, *DJe* 01.07.2013).

10 MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário**: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 6, p. 106-107.

11 “Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos gerados ocorridos no curso do processo de falência.

§ 1º Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.”

12 “Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.”

13 POTVIN, Jean; WARREN, J. A. Sigilo bancário no Canadá **Cahiers de Droit**

Fiscal International Deventer: Kluwer Law and Publishers, 1991. v. 76-b, p. 241.

14 DIBOUT, Patrick. Sigilo Bancário na França.**Cahiers de Droit Fiscal International**. Deventer: Kluwer Law and Publishers, 1991. v. 76b, p. 310-311.

15 Cf. PIETRO, Horácio Garcia. Segredo bancário na Argentina.**Cahiers de Droit Fiscal International**. Deventer: Kluwer Law and Publishers, 1991. v. 76b, p. 157.

16 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: O direito à privacidade e o limites à função fiscalizadora do Estado. **Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 1, p. 141-154, out./dez. 1992, p. 143-144.

17 Dispositivo revogado pela Lei Complementar nº 105/01.

18 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel**Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1447.

19 “Processo civil e tributário. Imposto de renda. Lançamento. Prova emprestada Fisco estadual. Artigo 199 do CTN. Art. 658 do Regulamento do Imposto de Renda (art. 936 do RIR vigente). 1. O artigo 199 do Código Tributário Nacional prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. 2. O art. 658 do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (Decreto nº 85.450/80, atualmente art. 981 do Decreto nº 9.580/2018 – que revogou o Decreto nº 3.000/99) estabelecia que ‘são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições deste Regulamento e permitindo aos fiscais de tributos federais colher quaisquer elementos necessários à repartição, todos os órgãos da Administração Federal, Estadual e Municipal, bem como as entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista’. 3. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório (RTJ 559/265). 4. Recurso especial improvido” (REsp 81.094/MG, 2ª T., Rel. Min Castro Meira, julgado em 05.08.2004, DJ 06.09.2004, p. 187).

20 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel**Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1474.

- 21 MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário**: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 6, p. 157-159.
- 22 “Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.
- [...] § 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:
- I – mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários mínimos;
- II – mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários mínimos até 2.000 (dois mil) salários mínimos;
- III – mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários mínimos até 20.000 (vinte mil) salários mínimos;
- IV – mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários mínimos até 100.000 (cem mil) salários mínimos;
- V – mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários mínimos.”
- 23 “Tributário. Embargos à execução fiscal. Decadência. Prescrição (Termo inicial. Constituição definitiva do crédito tributário. Recurso administrativo pendente de julgamento). Súmula 153, do Tribunal Federal de Recursos. Artigos 142, 173 e 174, do Código Tributário Nacional. Honorários advocatícios. Redução Impossibilidade. Súmula 07 do STJ. 1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, *verbis*: ‘Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pela citação pessoal feita ao devedor; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP nº 118, de 2005) II – pelo protesto judicial; III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.’ 2. A

constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário. 3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário *ex officio*; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (*In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª ed., Max Limonad, págs. 224/252). 4. Consoante cedo, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 5. Nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN). 6. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo *ex vi* do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. 7. No caso sub judice, o auto de infração foi lavrado em 23.05.1986, referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 1983, 1984 e 1985. Com a lavratura do auto, concretizou-se o lançamento do crédito tributário, conforme art. 142, do Código Tributário Nacional, não se consumando a decadência tributária, porquanto a autuação do contribuinte foi efetivada antes do término do prazo de cinco anos. 8. *In casu*, a decisão administrativa final é de 24.04.1993, data a partir da qual desapareceu o obstáculo jurídico à exigibilidade do crédito tributário, iniciando-se, portanto, a contagem do prazo prescricional, previsto no art. 174 do CTN. 9. Sob esse ângulo, não se implementou a prescrição, ante o ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Pública de São Paulo em

17.07.1995. Não há, destarte, que se aventar da decadência ou prescrição do crédito tributário. 10. A aferição de eventuais erros na autuação levada a efeito pelo agente fiscal impõe o reexame do conjunto fático exposto nos autos, o que é defeso ao Superior Tribunal de Justiça, face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ, porquanto não pode atuar como Tribunal de Apelação reiterada ou Terceira Instância revisora. 11. A revisão de critério de equidade adotado pela Corte de origem para fixação de honorários advocatícios encontra óbice na Súmula n. 7 do STJ. No mesmo sentido, o entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal: ‘Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário’ (Súmula n. 389/STF). 12. Recurso especial desprovido” (REsp nº 1.107.339/SP, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 01.06.2010, *DJe* 23.06.2010).

24 “Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:
[...]

§ 1º O juiz também poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de decadência ou de prescrição.”

25 “Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.”

26 “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

27 “Garantida a dívida, seja por penhora, se executada, seja se suspensa a exigibilidade por determinação judicial, depósito ou recurso administrativo, não pode o servidor do órgão competente furtar-se à sua obrigação de expedir certidão negativa” (TRF, 2ª Região, REO nº 91. 02.16468-0-RJ, *DJ* 26.10.1993, p. 45.256).

28 “Recurso fundado no CPC/73. Tributário e processual civil. Agravo regimental

Agravo em recurso especial. Expedição de certidão positiva com efeito de negativa. Nomeação de bens à penhora. Garantia do juízo. Existência de outros débitos, dos quais o devedor não teria sido notificado. Princípio do contraditório e da ampla defesa. Matéria constitucional. Impossibilidade de exame pelo STJ 1. De acordo com a jurisprudência firme do STJ, ‘É possível ao contribuinte após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito negativo (art. 206 CTN)’ (REsp 815.629/RS, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdã Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 11/10/06, *DJ* 6/11/06, p.299). 3. Agravo regimental a que se nega provimento” (AgRg no AREsp nº 339.584/AM, 1ª T., Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 21.06.2016, *DJe* 29.06.2016).

29 “Processual civil e tributário. Arts. 458 e 535 do CPC. Alegações genéricas Súmula 284/STF. Mandado de segurança. Parcelamento. Suspensão da exigibilidade do crédito. Expedição de CPD-EN. Possibilidade. [...] 2 Entendimento assente nesta Corte no sentido de que é assegurado ao contribuinte a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, na hipótese em que o crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa mediante adesão a parcelamento, em que não houve a exigência de garantia para a sua concessão, e o contribuinte vem regularmente cumprindo as parcelas do acordo. Precedentes: AgRg no REsp 1209674/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, *DJe* de 29.11.2010; REsp 1243062/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, *DJe* de 10.5.2011; AgRg no Ag 248.960/PR, Rel. Min. José Delgado Primeira Turma, *DJU* de 29.11.99. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido” (REsp nº 1.279.057/MG, 2ª T., Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.02.2012, *DJe* 14.02.2012).

30 “Processual civil. Tributário. Mandado de segurança. Execução fiscal. Expedição de certidão positiva com efeitos de negativa. Penhora. Suficiência. Precedentes. Análise a ser realizada na origem. [...] 3. Todavia, é entendimento assente na Primeira Seção desta Corte que o preceito contido no art. 206 do Código Tributário Nacional protege o interesse público, garantindo sua supremacia, uma vez que apenas possibilita a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa estando o débito fiscal garantido *in casu* por penhora regular, que deve corresponder efetivamente ao quantum devido. [...]” (AgRg no AREsp nº 570.648/RS, 2ª T., Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 21.10.2014, *DJe*

29.10.2014).

- 31 “Agravos regimentais no recurso especial. Processual civil e tributário. Suspensão exigibilidade do crédito tributário pelo deferimento de tutela antecipada nos autos de ação consignatória. Mandado de segurança objetivando obter certidão positiva com efeitos de negativa, em que não se pode rediscutir a matéria daqueles outros autos, senão os seus efeitos. Agravo regimental do Estado de Santa Catarina Desprovido. [...] 2. No caso, resta configurado o direito líquido e certo do contribuinte à emissão da certidão de regularidade fiscal, haja vista que o direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário já foi reconhecido em outro processo, tratando-se de discussão que não pode ser aqui reinaugurada. [...]” (AgRg no REsp nº 1.367.818/SC, 1ª T., Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 09.03.2017, *DJe* 21.03.2017).
- 32 “Tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Ausência de prequestionamento. Súmula 211/STJ. Medida cautelar de caução real. Possibilidade de expedição de certidão positiva com efeitos de negativa. Impossibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. [...] 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o contribuinte pode, mediante ação cautelar, oferecer garantia para o pagamento de débito fiscal a fim de obter a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN), porquanto essa caução equivale à antecipação da penhora exigida pelo art. 206 do CTN; contudo, não é meio apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN. Conferir: REsp 1.123.669/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, *DJe* de 1/2/2010; AgRg no REsp 1.331.172/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, *DJe* 22/11/2013; REsp 1.307.961/MT, Rel. Ministro Mauricio Campbell Marques, Segunda Turma, *DJe* 12/9/2012. 4. Agravo regimental não provido” (AgRg no AREsp nº 810.212/RS, 1ª T., Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 14.03.2017, *DJe* 23.03.2017).

BIBLIOGRAFIA

- ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ACUANÁ, Andueza. **Los cambios constitucionales en América**. México: UNAM 1977.
- AGUIAR, Joaquim Castro. **Sistema tributário municipal**. 2. ed. Rio de Janeiro: José Konfino, 1971.
- ALLIX, Edagard; LECERCLÉ, Marce. **L'Impôt sur le revenu**. Paris: Rousseau et Cie, éditeurs, 1926. v. 1.
- ALTHUSSER, Louis. **Montesquieu: a política e a história**. Tradução Luiz Cary e Luisa Costa. Lisboa: Presença, 1972.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O patrimônio e os serviços das instituições: uma questão de imunidade**. Belo Horizonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, [197-]. Publicação interna.
- ARCE CANO, Gustavo. **De los seguros sociales a la seguridad social**. México: Porrúa, 1972.
- ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais e ICM. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 25 jun. 1972.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores 2005.
- _____. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**, São Paulo, n. 250, p. 114-120, abr./maio/jun. 1975.
- _____. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. *In*: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. p. 13-82.

- _____. Justiça para todos. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil** ano 6, n. 19, out. 1987.
- _____. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. *In*: PRADÉ Péricles (org.). **Estudos jurídicos em homenagem a Vicente Ráo**. São Paulo: Editora Resenha Universitária, 1976. p. 131-164.
- _____. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964.
- _____. **O Decreto-Lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967.
- _____; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operação circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 25/26, p. 101-119, jul./dez. 1983.
- AUSTIN, John. **The province of jurisprudence determined**. New York: Noonday Press, 1954.
- ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- _____. Voto. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v. 67, p. 305-626, fev. 1974.
- _____; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Belo Horizonte:

FUMARC, 1982.

BARBALHO, João. **Constituição Federal brasileira: comentários**. Rio de Janeiro: F. Briguiet & Cia. Editores, 1924.

BARBOSA, Rui. **Comentários à Constituição Federal brasileira** São Paulo: Saraiva, 1932. v. 1.

_____. **Oração aos Moços**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949.

BARRETO, Aires F. ISS e IOF – estremação da incidência – descontos com elementos adjetivos (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 163, p. 109-131, abr. 2009.

BASSI, Li. **L'Interpretazione della lege costituzionale: natura, metodo, difficoltà e limiti**. Milano: A. Giuffrè, 1972.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 6, t. 1.

BATTAGLINI, Giulio. La pena. **Rev. Fin.**, SC. FIN, 1973.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERLIRI, Antonio. Caratteristiche del'Iva Italiano **Diritto e pratica tributaria**, Milano, v. 1, 1972.

_____. **Principi di diritto tributario**. Milano: A. Giuffrè, 1952.

BETTI, Emilio. **Interpretazione della legge e degli atti giuridici**. Milano: A. Giuffrè, 1949.

BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público: constitucional, administrativo y fiscal**. Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1952. v. 3.

BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**). São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3, p. 140-156.

BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposta**. Milano: A. Giuffrè, 1954.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias 1969.

_____. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais

1975.

_____. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, n. 103, p. 33-48, jan./mar. 1971.

_____. **Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias**. Separata de: Anuário do Mestrado em Direito, Recife, n. 7, p. 65-83, jan./dez. 1976.

BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação e de assistência social. **Revista de Direito da Procuradoria Geral / Governo do Estado da Guanabara**, Rio de Janeiro, n. 21, p. 1-133, 1969.

BRITO, Edvaldo. Critérios para distinção entre taxa e preço. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Taxa e preço público**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1985. p. 47-82. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 10).

_____. Hipótese de incidência e fato gerador do ICM. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do I.C.M.** São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978. p. 145-174. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 3).

_____. ICMS: inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. Substituição tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68 (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 16, p. 59-75, jan. 1997.

BROCKSTEDT, Fernando A. **O ICM (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias)**: legislação federal unificada, comentários interpretativos e críticos. Porto Alegre: Rotermond, 1972.

CABANELLAS, Guilherme **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires: Depalma, 1953.

CABRERA FERNANDES, José Manuel **Nuevo impuesto sobre el valor añadido**. Valencia: CISS, 1993.

CAETANO, Marcelo. **Manual de ciência política e direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1972. v. 1.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Aide, 1995.

CANOTILHO, J. J. Gomes [José Joaquim Gomes] *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1989.

- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1955.
- _____. Elisão e evasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988. p. 1-111. (Cadernos de Pesquisas Tributárias, n. 13).
- _____. *et al.* **A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1985.
- _____. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 1.
- _____. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 3.
- CAPPELLETTI, Mauro **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Porto Alegre: Antônio Fabris Editor, 1984.
- CARBONE, Carmelo; TOMASICCHIO, Tommaso **Le sanzioni fiscali**. Turim: Unione Tipografico-Editrice Torinese – Utet, 1959.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual., até a EC n. 44/2004. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- _____. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- _____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.
- CARRIÓ, Genaro R. **Algunas palabras sobre las palabras de la Ley**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- _____. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. **Regra matriz do ICM – tese**. São Paulo: Faculdade de Direito da PUC-SF, 1981.
- _____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CASSONE, Vítório. **Aspectos práticos do ICM em sua atualidade DCI de 14.01.1983**.
- CAVALCANTI, Themístocles. **Tratado de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. v. 1.
- COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional interpretado**. Rio de

Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A propósito do poder impositivo e das técnicas de tributação e da chamada não-incidência explicativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 1, n. 2, p. 113-119, out./dez. 1977.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. rev e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **ICM competência exonerativa**: convênios de estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 1982.

_____. O princípio da anualidade da lei fiscal na jurisprudência da Suprema Corte: a contribuição de Aliomar Baleeiro. *In*: ROSAS, Roberto *et al.* **Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal (1965-1975)**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 47-105.

_____. (coord.). **O princípio da anterioridade da lei fiscal**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983. (Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário, n. 1).

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário atual – pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. I impossibilidade jurídica de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF, no direito tributário. *In*: **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. cap. 1, p. 9-58.

_____; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 117, p. 108-123, jun. 2005.

COOLEY, Thomas. **Princípios gerais de direito constitucional dos Estados Unidos da América do Norte**. 2. ed. Tradução Alcides Cruz. São Paulo: Editora Revista

dos Tribunais, 1982.

COSSIO, Carlos. **Teoría egológica del derecho. El concepto de libertad**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Alcides Jorge. **Revista de Direito Público (RDP)**, São Paulo, v. 45, p. 39. _____ . **Da extinção das obrigações tributárias**. São Paulo: USP, 1991. (Tese de Titularidade).

_____. **ICM na Constituição e na Lei complementar** São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

_____. Natureza jurídica do empréstimo compulsório. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 70, p. 1-11, maio 1962.

_____. O ICMS na constituição. **Revista de Direito Tributário (RDT)**, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 161-171, out./dez. 1988.

COSTA, Moacyr Lobo da. **Reflexões críticas sobre a ação rescisória**. Palestra proferida na Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, 1984.

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

COUTURE, Eduardo José. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Buenos Aires: Depalma, 1974.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CRETTON, Ricardo de Azevedo. A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes: recentes no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 10, p. 34-43, jul. 1996.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário etimológico Nova Fronteira** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1982.

DEL VECCHIO, Giorgio. **Filosofía del derecho**. 3. ed. rev. Luis Legaz y Lacambra. Barcelona: Bosch, 1942.

DENARI, Zelmo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1973.

DEODATO, Alberto. **As funções extrafiscais do imposto**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1949.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Arts. 139 a 155. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder

do (coord.). MARTINS, Ives Gandra da Silva *et. al.* **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172, de 25.10.1966. Rio de Janeiro: Forense 1997. p. 341-421.

_____. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro **Direito tributário aplicado**: estudos e pareceres. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997.

_____; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

_____; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Federalismo e autonomia dos Estados. A competência do Senado Federal e a emissão de letras financeiras do tesouro do Estado de Pernambuco (Parecer). **Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública (DCAP)**, São Paulo, ano 1, n. 4, p. 5-36, abr. 1997.

DIBOUT, Patrick. Sigilo Bancário na França *In*: **Cahiers de Droit Fiscal International**. Deventer: Kluwer Law and Publishers, 1991. v. 76b.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Decisão administrativa. Efeitos e revogabilidade Coisa julgada. Limites objetivos em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 363, p. 48, jan. 1966.

_____. Imposto de renda pessoa física. Limitação do abatimento de juros de dívidas pessoais. Aplicabilidade imediata da lei nova promulgada no ano-base. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 4, v. 18, p. 362-366, out./dez. 1971.

DUS, Angelo. **Teoria generale dell'illecito fiscale**. Milano: A. Giuffrè, 1957.

DUVERGER, Maurice **Institutions financières**. 3^e éd. Paris: Presses Universitaires de France, 1960.

ENGISCH, Karl **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder**

- judiciário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1984.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito tributário brasileiro**: aspectos concretos. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1969.
- _____. **et al. Imposto de renda e lucros extraordinários**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1963.
- _____. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959.
- _____. **O fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.
- _____. **Sistema tributário brasileiro – discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.
- FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese – Utet, 1991.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. v. 1.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 1, p. 141-154, out./dez. 1992.
- FERRAZ, Ana Cândida da Cunha. **Processos informais de mudança da constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, [1994].
- FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- FLEINER, Fritz. **Instituciones de derecho administrativo**. Barcelona: Labor, 1933.
- GALHARDO, Luciana Rosanova; ROCHA, Felipe Barboza. As alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações e suas implicações no âmbito tributário. Análise detida do novo tratamento conferido às subvenções para investimento. *In*: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário**

e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 239-240.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo **Introducción al estudio del derecho**. Mexico: Porrúa, 1971.

_____. **Lógica del concepto jurídico**. México: Fondo de Cultura Económica, UNAM IIF, 1959. (Colec. Dianoia).

GIANNINI, A. D. [Achille Donato] **I concetti fondamentali di diritto tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese – Utet, 1956.

_____. I concetti fondamentali di diritto tributario *apud* GIULIANI FONROUGE Carlos M. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1.

_____. **Il rapporto giuridico d'imposta**. Milano: A. Giuffrè, 1937.

GIARDINA, Emilio **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: A. Giuffrè, 1961.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M **Derecho financiero**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

_____. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação constitucional como processo. **Consulex: Revista Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 40-42, mar. 1997.

GRECO FILHO, Vicente **Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça**. 19. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1.

GRECO, Marco Aurélio. IOF – câmbio, restituição do indébito **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 9, n. 31, p. 186-198, jan./mar. 1985.

_____. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: EDUC, Saraiva, 1974.

_____. **Substituição tributária. ICMS, IPI, PIS, COFINS** São Paulo: Editora IOB 1997.

GRIZIOTTI, Benvenuto **Principios de ciencia de las finanzas**. Traducción y notas por Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949.

GUERRA, Cordeiro. Voto. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v. 87, fev. 1979.

HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James **The Federalist**. New York:

Tudor Pub. Co., 1937.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.

HART, Herbert L. A. **El concepto de derecho**. Traducción Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1968.

HENKEL, Heinrich. **Introducción a la filosofía del derecho**. Madri: Taurus, 1968.

HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Traduzione Dino Jarach. Milano: A. Giuffrè 1956.

HORTA, Raul Machado. Tendências do federalismo brasileiro. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 28, p. 9-45, jan. 1970.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Edicion nueva actualizada. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

_____. **El hecho imponible**: teoria general del derecho tributário sustantivo. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [1971].

_____. **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 94 (Coleção textos de Direito Tributário, v. 15).

_____. **Revista Impuestos**, Buenos Aires, 1971.

_____. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 4, v. 16, p. 337-345, abr./jun. 1971.

JÈZE, Gaston. Nature et régime juridique de la créance de l'impôt, p. 195 *apud* PAES, Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

_____. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986.

KELSEN, Hans. **Contribuciones a la teoría pura del derecho**. Traducción Eduardo A. Vasquez. Buenos Aires: Centro Editor de America Latina, 1969.

_____. **Teoría general del derecho**. México: Imprensa Universitaria, 1949.

_____. **Teoría general del derecho y del estado**. Traducción Eduardo Garcia Maynez. México: Universidad, 1949.

- _____. **Teoría general del derecho y del estado.** Traducción Eduardo Garcia Maynes. 2. ed. México: Imprensa Universitaria, 1958.
- _____. **Teoría pura del derecho.** 2. ed. Coimbra: Armênio Machado, 1962. v. 2.
- _____. **Teoría pura del derecho: derecho, introducción a la ciencia del derecho.** 10. ed. Buenos Aires: Ed. Universitaria de Buenos Aires, 1971.
- _____. Teoria pura do direito *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** São Paulo: Edições Lael, 1974.
- _____. **Teoria pura do direito.** 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976. v. 1.
- LA ROSA, Salvatore. **Eguaglianza tributaria ed esenzione fiscale.** Milano: A. Giuffrè, 1968.
- LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. Paris: La Villeguérin, 1994. (Collection Villeguérin “La Revue fiduciaire”).
- LAMORLETTE, C.; LAMORLETTE, **Fiscalité française.** 15^{ème} Paris: Econômica, 1994.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. O conceito de security no direito norte americano e o conceito análogo no direito brasileiro. Revista de Direito Mercantil, v. 13, n. 14, p. 41-60, 1974 *apud* NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro **Análise das normas de incidência dos impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários.** 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1992.
- LEITE, Celso Barroso. **A proteção social no Brasil.** São Paulo: LTR, 1972.
- _____. **Direito previdenciário e acidentário do trabalho urbano.** Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito.** 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Livraria Freitas Bastos, 1962.
- LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución.** 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976.
- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu **Teoria da contabilidade. Uma nova abordagem.** São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Celso Cordeiro **Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro.** Belo Horizonte: [s.n.], 1968.

- _____. **Tratado de direito tributário**: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 6.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- _____. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.
- MANEIRA, Eduardo. **O crescimento da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico como forma de financiamento do Estado**. Palestra proferida no V Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, 25 de agosto de 2001.
- _____. **O princípio da não surpresa do contribuinte**. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1994.
- MARTINEZ, Pedro Soares. **Introdução ao estudo das finanças**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1967.
- _____. **Manual de economia política**. 2. ed. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa 1973.
- MARTINS, Cláudio. **Normas gerais de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuição ingressos-padrão para cinema. Aquisição compulsória. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29/30, p. 28-84, jul./dez. 1984.
- _____. **Imunidade constitucional de publicações**: interpretação teleológica da norma maior. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984.
- MATTA, Emmanuel. **Realismo da teoria pura do direito**: tópicos capitais do pensamento Kelseniano. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1994.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. Depósito compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, São Paulo, n. 32, p. 7-20, maio 1998.
- MAUROIS, André. **História da Inglaterra**. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, 1959.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ato administrativo e direitos dos**

administrados. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Prestação de serviços e administração indireta.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

MELLO, Celso D. de Albuquerque [Celso Duvivier de Albuquerque]. **Curso de direito internacional público.** 10. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. v. 1.

_____. Direito do Homem na América Latina. *In*: PLASTINO, Carlos Alberto (org.) **Crítica do Direito e do Estado.** Rio de Janeiro: Graal, 1984.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** São Paulo: Editora Dialética, 2009.

_____. **O ICMS e a Lei Complementar nº 87/96** São Paulo: Editora Dialética [s.d.].

MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960. v. 5.

_____. **Tratado de direito comercial brasileiro.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos 1960. v. 6.

MERÊA, Paulo. **O poder real e as cortes.** Coimbra: Coimbra Editora, 1923.

MILVE, Antônio Peria. Câmbio: conhecimentos gerais, p. 25 *apud* NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. **Análise das normas de incidência dos impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários.** 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1992.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946.** São Paulo: Max Limonad, 1953. v. 1.

_____. **Comentários à Constituição de 1946.** São Paulo: Max Limonad, 1953. v. 2.

_____. **Comentários à Constituição de 1967.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970. v. 3.

_____. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969.** Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. 2.

_____. Incidência e aplicação da lei. **Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco,** Recife, ano 1, n. 1, 1956.

- _____. **Questões forenses**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. t. 1.
- _____. **Questões forenses**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. t. 3.
- _____. **Tratado de direito privado**: parte geral. Pessoas físicas e jurídicas São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. v. 1.
- _____. **Tratado de direito privado**: parte especial. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1981. v. 42.
- MONTEIRO, Armindo. **Do orçamento português**, Lisboa: [s.n.], 1921.
- _____. **Introdução ao estudo do direito fiscal**. Lisboa: FDL, 1951.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. **Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões**. São Paulo: Max Limonad Editor, 1964.
- MORAES, Oswaldo de. **A analogia no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1965.
- MORGAN, Lewis H. **La sociedad primitiva**. Traducción Alfredo Palacios. México: Ediciones Pavlov, DF, 1977.
- MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- _____. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. (coord.) *et al.* **Tributos municipais – ISS, IPTU e contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- NAWIASKY, Hans. **Teoría general del derecho, estudio general de Navarra**. Madrid: Rialp, 1962.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica do direito tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Tese – Contribuinte substituto no ICM **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 6, n. 21/22, p. 90-113, jul./dez. 1982.
- NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973. (5ª Coletânea).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* TILBERY, Henry. Responsabilidade tributária. *In*: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva; WAGNER, José Carlos Graça. **Direito tributário 2**. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 47-129.

_____. **Comentários à Constituição Federal brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1932.

_____. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

_____. **Direito financeiro**. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

_____. **Direito financeiro – curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

_____. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1964.

NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. **Análise das normas de incidência dos impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários**. 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1992.

OLIVEIRA, Fernando Albino de. Isenções do ICM. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 7, n. 27, p. 221-230, jan./mar. 1974.

OLIVEIRA, Gonçalves de. Voto. LIMA, Hermes. Taxa de água e saneamento – Tarifas – Preço público – Declaração de inconstitucionalidade. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, v. 82, p. 100-115, 1965.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. *In*: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Editora Dialética, 2014. v. 5.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. As imunidades genéricas. *In*: CANTO, Gilberto de Ulhôa *et al.* **A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1985. p. 191-242.

OMMATI, Fides Angélica. **Manual elementar de direito previdenciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

- PAES, P. R. Tavares [Paulo Roberto Tavares]. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed., rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- _____. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2006.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva **Instituições de direito civil**: introdução ao direito civil, teoria geral de direito civil. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. 1.
- PEREZ DE AYALA, José Luis **Derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. t. 1
- _____; GONZÁLEZ, Eusebio **Curso de derecho tributario**. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980. t. 2.
- PIETRO, Horácio Garcia. Segredo bancário na Argentina. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Deventer: Kluwer Law and Publishers, 1991. v. 76b.
- PINTO, Bilac. Estudos de direito público. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 56 *et seq.* *apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão. *In*: MARTINS, Ivo Gandra da Silva (coord.). **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988. p. 1-111. (Cadernos de Pesquisas Tributárias, n. 13).
- POTVIN, Jean; WARREN, J. A. Sigilo bancário no Canadá. *In*: **Cahiers de Droit Fiscal International**. Deventer: Kluwer Law and Publishers, 1991. v. 76-b.
- PRAXEDES, Francisco de Assis. Responsabilidade tributária. *In*: MARTINS, Ivo Gandra da Silva (coord.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980. p. 139-180. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 5).
- PUGLIESE, Mario **Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano**. Padova: CEDAM, 1930.
- RANIERI, Silvio. **Diritto penale amministrativo**. Pádua: CEDAM, 1952.

- REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- REGNIER, J. R. Santos **A norma de isenção tributária**. São Paulo: EDUC, Editora Resenha Tributária, 1975.
- REZEK, José Francisco. Tratados e a legislação interna em matéria tributária. **ABDF Resenha**, n. 22, p. 21-26, jul. 1987/1989.
- RIBEIRO, Maria de Fátima **A natureza jurídica do empréstimo compulsório no sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- ROCCO, Arturo. Sul casiddetto diritto penale amministrativo. **Rev. Dir. Pubblico**, 1909.
- RODRIGUES, Sílvio **Direito civil: direito das coisas**. 4. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1972. v. 5.
- RUSSOMANO, Mozart Victor. As entidades fechadas de previdência privada no contexto da assistência social. *In*: CANTO, Gilberto de Ulhôa *et al.* **A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1985. p. 99-134.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. 3.
- _____. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966. v. 4.
- SALDANHA, Nelson **O Estado moderno e a separação dos poderes**. São Paulo: Saraiva, 1987.
- SAMPAIO, Nelson de Sousa. **As ideias-forças da democracia**. Bahia: Imprensa Regina, 1941.
- SANTIAGO NINO, Carlos **Notas de introducción al derecho: la definición de derecho y de norma jurídica**. Buenos Aires: Astrea, 1973. v. 1.
- SEGNI, Antonio. Della tutela giurisdizionale del diritti. *In*: **Commentario del Codice Civile**. Bologna-Roma, 1953. (a cura di A. Scialoja y G. Branca).
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.
- SOUSA, Domingos Pereira de. **As garantias dos contribuintes**. Lisboa: Editora Universidade Lusíada, 1991.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de**

Direito Público (RDP), São Paulo, ano 5, v. 21, p. 299-324, jul./set. 1972.

_____. As modernas tendências do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 77, p.1-32, 1963.

_____. **Comentários à Constituição de 1946**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. v. 2.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras 1954.

_____. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, [s.d.].

_____. **Revista Forense**, v. 140, n. 49, p. 93, mar./abr. 1952.

SPINELLI, Aldo. **Norme generali per la repressioni della violacione delle leggi finanziarie**. Milano: [s.n.], 1959.

SQUELLA, Agustín. **Derecho, desobediencia y justicia**. 2. ed. Valparaíso: Edeval, 1992.

TERAN, Juan Manuel. **Filosofía del derecho**. México: Porrúa, 1971.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A nova lei de execução fiscal**. São Paulo: LEUD 1982.

TILBERY, Henry. **Direito tributário 2 – responsabilidade tributária**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

TORRES, Heleno [Taveira]. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

_____. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital – abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 57-86.

TORRES, Ricardo Lobo. A incidência do imposto de renda na transferência de direito de propriedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 32, p. 78-85, maio 1998.

- _____. A interpretação do direito tributário pela administração. Separata de: ABDF – Resenha. **Trabalhos sobre os temas das XVIII Jornadas Latinoamericanas de derecho tributário**. 2º trimestre de 1996. p. 7-25.
- _____. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- _____. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- _____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- TRONCOSO Y TRONCOSO, João. **ICM: princípio da não cumulatividade**. Rio de Janeiro: Jovelli, 1983.
- VALDES COSTA, Ramon. **Curso de derecho tributario**. Montevideo: Uruguay Colombino, 1970.
- VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário – parte geral**. Porto Alegre: Sulina, 1970.
- VELLANI, Mario. **Naturaleza de la cosa juzgada**. Buenos Aires: Ed. Juridicas Europa-America, 1958.
- VERNENGO, Roberto José. **Temas de teoría general del derecho**. Buenos Aires: Cooperadora de Ciencias Sociales, 1971.
- VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 1997.
- VILANOVA, Lourival. **Lógica jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.
- _____. **Sobre o conceito de direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947.
- VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas – derecho financeiro y tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1972.
- _____. **Curso de finanzas – derecho financeiro y tributário**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1972. t. 1.
- _____. Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxas. **Revista de Direito Público (RDP)**, São Paulo, v. 17, p. 322-339, jul./set. 1971.
- VILLEY, Michel. Sur les essais d'application de la logique deontique au droit **Archives de Philosophie du Droit**, Paris, n. 17, p. 407-412, 1972.
- WALD, Arnoldo. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na Lei Complementar nº 70. **Revista dos Tribunais** –

Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano 1, p. 196-209, out./dez. 1992.

XAVIER, Alberto [Pinheiro]. **Direito tributário e empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. **Direito tributário internacional do Brasil** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenhas Tributárias, 1977.

_____. **Manual de direito fiscal**. Lisboa: [s.n.], 1974. (Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, v. 1).

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Do lançamento teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Pareceres de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986.